Tento text slúži výlučne ako dokumentačný nástroj a nemá žiadny právny účinok. Inštitúcie Únie nenesú nijakú zodpovednosť za jeho obsah. Autentické verzie príslušných aktov vrátane ich preambúl sú tie, ktoré boli uverejnené v Úradnom vestníku Európskej únie a ktoré sú dostupné na portáli EUR-Lex. Tieto úradné znenia sú priamo dostupné prostredníctvom odkazov v tomto dokumente

►B

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1126/2008

z 3. novembra 2008,

ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy

(Text s významom pre EHP)

(Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1)

Zmenené a doplnené:

		Úradný vestník		
		Č.	Strana	Dátum
►M1	Nariadenie Komisie (ES) č. 1260/2008 z 10. decembra 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Nariadenie Komisie (ES) č. 1261/2008 zo 16. decembra 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Nariadenie Komisie (ES) č. 1262/2008 zo 16. decembra 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Nariadenie Komisie (ES) č. 1263/2008 zo 16. decembra 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Nariadenie Komisie (ES) č. 1274/2008 zo 17. decembra 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Nariadenie Komisie (ES) č. 53/2009 z 21. januára 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Nariadenie Komisie (ES) č. 69/2009 z 23. januára 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Nariadenie Komisie (ES) č. 70/2009 z 23. januára 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Nariadenie Komisie (ES) č. 254/2009 z 25. marca 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Nariadenie Komisie (ES) č. 460/2009 zo 4. júna 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Nariadenie Komisie (ES) č. 494/2009 z 3. júna 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Nariadenie Komisie (ES) č. 495/2009 z 3. júna 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Nariadenie Komisie (ES) č. 636/2009 z 22. júla 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Nariadenie Komisie (ES) č. 824/2009 z 9. septembra 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Nariadenie Komisie (ES) č. 839/2009 z 15. septembra 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Nariadenie Komisie (ES) č. 1136/2009 z 25. novembra 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Nariadenie Komisie (ES) č. 1142/2009 z 26. novembra 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Nariadenie Komisie (ES) č. 1164/2009 z 27. novembra 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Nariadenie Komisie (ES) č. 1165/2009 z 27. novembra 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Nariadenie Komisie (ES) č. 1171/2009 z 30. novembra 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1293/2009 z 23. decembra 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 243/2010 z 23. marca 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 244/2010 z 23. marca 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 550/2010 z 23. júna 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 574/2010 z 30. júna 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 632/2010 z 19. júla 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 633/2010 z 19. júla 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 662/2010 z 23. júla 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 149/2011 z 18. februára 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1205/2011 z 22. novembra 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 475/2012 z 5. júna 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1254/2012 z 11. decembra 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1255/2012 z 11. decembra 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1256/2012 z 13. decembra 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 183/2013 zo 4. marca 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 301/2013 z 27. marca 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 313/2013 zo 4. apríla 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1174/2013 z 20. novembra 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1374/2013 z 19. decembra 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1375/2013 z 19. decembra 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 634/2014 z 13. júna 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Nariadenie Komisie (EÚ) č. 1361/2014 z 18. decembra 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/28 zo 17. decembra 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/29 zo 17. decembra 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2113 z 23. novembra 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2173 z 24. novembra 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2231 z 2. decembra 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2343 z 15. decembra 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2406 z 18. decembra 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2015/2441 z 18. decembra 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2016/1703 z 22. septembra 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2016/1905 z 22. septembra 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2016/2067 z 22. novembra 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1987 z 31. októbra 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M55**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1988 z 3. novembra 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M56**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1989 zo 6. novembra 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M57**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1990 zo 6. novembra 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M58**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2018/182 zo 7. februára 2018	L 34	1	8.2.2018
►**M59**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2018/289 z 26. februára 2018	L 55	21	27.2.2018

►**M60**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2018/400 zo 14. marca 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M61**	Nariadenie Komisie (EÚ) 2018/519 z 28. marca 2018	L 87	3	3.4.2018

▼B

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1126/2008

z 3. novembra 2008,

ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy

(Text s významom pre EHP)

Článok 1

Medzinárodné účtovné štandardy vymedzené v článku 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002 sa prijímajú v súlade s prílohou k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Nariadenie (ES) č. 1725/2003 sa týmto zrušuje.

Odkazy na zrušené nariadenie sa považujú za odkazy na toto nariadenie.

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.

▼B

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

IAS 1	Prezentácia účtovnej závierky (zrevidovaný v roku 2007)
IAS 2	*Zásoby*
IAS 7	*Výkazy o peňažných tokoch*
IAS 8	*Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*
IAS 10	*Udalosti po období vykazovania*
IAS 11	*Zmluvy o zhotovení*
IAS 12	*Dane z príjmov*
IAS 16	*Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*
IAS 17	*Lízingy*
IAS 18	*Výnosy*
IAS 19	*Zamestnanecké požitky*
IAS 20	*Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*
IAS 21	*Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*
IAS 23	*Náklady na prijaté úvery a pôžičky* (zrevidovaný v roku 2007)
IAS 24	IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*
IAS 26	*Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*
IAS 27	*Individuálna účtovná závierka*
IAS 28	*Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*
IAS 29	*Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*
IAS 32	*Finančné nástroje: prezentácia*
IAS 33	*Zisk na akciu*
IAS 34	*Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*
IAS 36	*Zníženie hodnoty majetku*
IAS 37	*Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*
IAS 38	*Nehmotný majetok*
IAS 39	*Finančné nástroje*: vykazovanie a oceňovanie

▼B

IAS 40	*Investičný nehnuteľný majetok*
IAS 41	*Poľnohospodárstvo*
IFRS 1	*Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*
IFRS 2	*Platby na základe podielov*
IFRS 3	*Podnikové kombinácie*
IFRS 4	*Poistné zmluvy*
IFRS 5	*Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*
IFRS 6	*Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*
IFRS 7	*Finančné nástroje: zverejňovanie*
IFRS 8	*Prevádzkové segmenty*
IFRS 9	*Finančné nástroje*
IFRS 10	*Konsolidovaná účtovná závierka*
IFRS 11	*Spoločné dohody*
IFRS 12	*Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*
IFRS 13	*Oceňovanie reálnou hodnotou*
IFRS 15	*Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*
IFRIC 1	*Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov*
IFRIC 2	*Členské podiely v družstvách a podobné nástroje*
IFRIC 4	*Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*
IFRIC 5	*Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia*
IFRIC 6	*Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení*
IFRIC 7	*Uplatňovanie metódy úpravy predchádzajúcich rokov podľa štandardu IAS 29 – Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*
IFRIC 10	*Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka a zníženie hodnoty majetku*
IFRIC 12	Interpretácia IFRIC 12 *Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*
IFRIC 13	*Interpretácia IFRIC 13 Vernostné programy pre zákazníkov*
IFRIC 14	*Interpretácia IFRIC 14 IAS 19 – Obmedzenie hornej hranice hodnoty majetku z definovaných úžitkov, minimálne požiadavky na financovanie a vzťahy medzi nimi*
IFRIC 15	Interpretácia IFRIC 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností*
IFRIC 16	Interpretácia IFRIC 16 *Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky*
IFRIC 17	Interpretácia IFRIC 17 *Rozdelenia nepeňažných aktív vlastníkom*
IFRIC 18	Interpretácia IFRIC 18 *Prevody aktív od zákazníkov*
IFRIC 19	Interpretácia IFRIC 19 *Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania*
IFRIC 20	*Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby*

▼**M41**

IFRIC 21	Interpretácia IFRIC 21 *Odvody* (*)

▼**B**

IFRIC 22	Interpretácia IFRIC 22 *Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku*
SIC-7	*Zavedenie meny euro*
SIC-10	*Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam*
SIC-15	*Operatívny lízing – stimuly*
SIC-25	*Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej akcionárov*
SIC-27	*Posudzovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu*
SIC-29	*Zverejnenie – zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*
SIC-31	*Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby*
SIC-32	*Nehmotný majetok – náklady na webovú lokalitu*

Reprodukcia povolená v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Všetky existujúce práva vyhradené mimo EHP s výnimkou práva reprodukovania na účely osobného použitia alebo iného riadneho nakladania. Ďalšie informácie je možné získať od IASB na adrese www.iasb.org.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD

Prezentácia účtovnej závierky

CIEĽ

1 Týmto štandardom sa predpisujú zásady prezentácie riadnej účtovnej závierky s cieľom zabezpečiť porovnateľnosť s účtovnými závierkami predchádzajúcich období aj s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek. Ustanovujú sa ním všeobecné požiadavky na prezentáciu účtovných závierok, návody týkajúce sa ich štruktúry a minimálne požiadavky na ich obsah.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pri zostavovaní a prezentácii riadnych účtovných závierok v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS).

3 Ostatné IFRS ustanovujú požiadavky na vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie pri konkrétnych transakciách a iných udalostiach.

▼M32

4 Tento štandard sa nevzťahuje na štruktúru a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka v skrátenej štruktúre, ktorá sa pripravuje v súlade so štandardom IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*. Na takúto účtovnú závierku sa však vzťahujú odseky 15 až 35. Tento štandard sa vzťahuje rovnako na všetky účtovné jednotky vrátane tých, ktoré prezentujú konsolidované účtovné závierky v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, a tých, ktoré prezentujú individuálne účtovné závierky v súlade so štandardom IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*.

▼M5

5 V tomto štandarde sa používa terminológia, ktorá je vhodná pre účtovné jednotky zamerané na dosahovanie zisku, vrátane podnikateľských jednotiek verejného sektora. Ak účtovné jednotky vykonávajúce neziskovú činnosť v súkromnom alebo verejnom sektore uplatňujú tento štandard, môžu mať potrebu upraviť opisy použité pri niektorých riadkových položkách v účtovných výkazoch a pri samotných účtovných výkazoch.

6 Podobne by mohlo byť potrebné, aby si účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné imanie, ako sa vymedzuje v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (napr. niektoré podielové fondy), a účtovné jednotky, ktorých základné imanie nie je vlastným imaním (napr. niektoré družstevné jednotky), prispôsobili prezentáciu členských alebo vlastníckych podielov v účtovnej závierke.

VYMEDZENIE POJMOV

▼M53

7 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

▼M5

Riadna účtovná závierka (ďalej len „účtovná závierka“) je závierka, ktorá spĺňa potreby používateľov, ktorí nie sú v postavení, ktoré im umožňuje požadovať od účtovnej jednotky, aby pripravovala správy prispôsobené ich konkrétnym informačným potrebám.

Nevykonateľný - uplatnenie požiadavky je nevykonateľné, ak ju účtovná jednotka nemôže uplatniť ani pri vynaložení všetkého primeraného úsilia.

▼M5

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) sú štandardy a interpretácie, ktoré zaviedla Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Patria sem:

a) Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva,

b) Medzinárodné účtovné štandardy a

c) Interpretácie vytvorené Výborom pre interpretácie medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) alebo bývalým Stálym interpretačným výborom (SIC).

Významný - vynechania alebo chybné uvedenia položiek sú významné, ak by mohli jednotlivo alebo spoločne ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov uskutočnené na základe účtovných závierok. Významnosť závisí od veľkosti a povahy vynechania alebo chybného vykázania posudzovaných v konkrétnych podmienkach. Určujúcim faktorom by mohla byť veľkosť alebo povaha položky alebo kombinácia oboch.

Pri posudzovaní toho, či by vynechanie alebo chybné vykázanie položiek mohli maž vplyv na ekonomické rozhodnutia používateľov, a teda byť významné, je potrebné zvážiť charakteristické črty týchto používateľov. *Koncepčný rámec prípravy a prezentácie účtovnej závierky* uvádza v odseku 25, že „sa predpokladá, že používatelia majú primerané znalosti o obchodných a ekonomických činnostiach a účtovníctve a sú ochotní študovať informácie s primeranou pozornosťou“. Preto je pri posudzovaní potrebné vziať do úvahy primerané očakávanie, do akej miery by používatelia s takýmito atribútmi mohli byť ovplyvnení pri prijímaní ekonomických rozhodnutí.

►M31 *Poznámky* obsahujú doplnenie informácií prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii, výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, ◄ samostatnom výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ (ak je prezentovaný), výkaze zmien vlastného imania a výkaze o peňažných tokoch. V poznámkach sa poskytuje slovný opis alebo rozčlenenie položiek, ktoré sú prezentované v týchto výkazoch, a informácie o položkách, ktoré nespĺňajú kritériá na vykazovanie v uvedených výkazoch.

▼M53

Ostatné súčasti komplexného výsledku **zahŕňajú položky výnosov a nákladov (vrátane reklasifikačných úprav), ktoré nie sú vykázané vo výsledku hospodárenia tak, ako sa to vyžaduje alebo umožňuje inými IFRS.**

Medzi zložky ostatných súčastí komplexného výsledku patria:

▼M31

a) zmeny prebytku z precenenia (pozri IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*),

b) precenenie programov so stanovenými požitkami (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*),

▼M5

c) zisky a straty vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*),

▼M53

d) zisky a straty z investícií do nástrojov vlastného imania určených za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*,

▼M53

da) zisky a straty z finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9,

e) efektívna časť ziskov a strát zo zabezpečovacích nástrojov pri zabezpečovaní peňažných tokov a zisky a straty zo zabezpečovacích nástrojov, ktorými sa zabezpečujú investície do nástrojov vlastného imania oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9),

f) pre určité záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika záväzku (pozri odsek 57.7 štandardu IFRS 9),

g) zmeny v hodnote časovej hodnoty opcií pri oddelení vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy a určení za zabezpečovací nástroj len zmeny vnútornej hodnoty (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9),

h) zmeny hodnoty forwardových prvkov forwardových zmlúv pri oddelení forwardového prvku a spotového prvku forwardovej zmluvy a určení za zabezpečovací nástroj len zmien spotového prvku, a zmeny hodnoty kurzového bázického rozpätia finančného nástroja pri jeho vylúčení z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj (pozri kapitolu 6 štandardu IFRS 9).

▼M5

Vlastníci sú držitelia nástrojov klasifikovaných ako vlastné imanie.

Zisk alebo strata je celkový výnos znížený o náklady nezahŕňajúci zložky ostatných súčastí komplexného výsledku.

Reklasifikačné úpravy sú hodnoty reklasifikované na zisk alebo stratu v bežnom období, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v bežnom období alebo v predchádzajúcich obdobiach.

Komplexný výsledok celkom je zmena vlastného imania počas obdobia vznikajúca z transakcií a iných udalostí, s výnimkou zmien vyplývajúcich z transakcií s vlastníkmi konajúcimi v rámci svojich právomocí ako vlastníci.

Do komplexného výsledku celkom patria všetky zložky „zisku alebo straty“ a „ostatné súčasti komplexného výsledku“.

8 Aj keď sa v tomto štandarde používajú termíny „ostatné súčasti komplexného výsledku“, „zisk alebo strata“ a „komplexný výsledok celkom“, účtovná jednotka môže používať na opis celkových súm iné termíny, pokiaľ význam zostane jasný. Účtovná jednotka môže napríklad na označenie „zisku alebo straty“ použiť termín „čistý zisk“.

▼M6

8A Ďalej uvedené pojmy sú opísané v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a používajú sa v tomto štandarde v zmysle vymedzenom v IAS 32:

a) finančný nástroj obsahujúci právo predať klasifikovaný nástroj ako nástroj vlastného imania (opísaný v odsekoch 16A a 16B IAS 32),

b) nástroj, ktorý účtovnej jednotke ukladá záväzok dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania (opísaný v odsekoch 16C a 16D IAS 32).

▼M5

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

Účel účtovnej závierky

9 Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky. Cieľom účtovnej závierky je poskytnúť informácie o finančnej situácii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch účtovnej jednotky, ktoré sú pre široký okruh používateľov užitočné pri prijímaní ekonomických rozhodnutí. V účtovnej závierke sa takisto zobrazujú výsledky dohľadu manažmentu nad zdrojmi, ktoré sú mu zverené. Na dosiahnutie tohto cieľa poskytuje účtovná závierka informácie o týchto položkách účtovnej jednotky:

a) majetok,

b) záväzky,

c) vlastné imanie,

d) výnosy a náklady, vrátane ziskov a strát,

e) vklady vlastníkov a rozdeľovania vlastníkom v rámci ich právomocí ako vlastníkov a

f) peňažné toky.

Tieto informácie spolu s ďalšími informáciami v poznámkach pomáhajú používateľom účtovnej závierky predvídať budúce peňažné toky účtovnej jednotky, a najmä ich načasovanie a mieru istoty.

Účtovná závierka v úplnej štruktúre

▼M49

10 Účtovná závierka v úplnej štruktúre obsahuje:

a) výkaz o finančnej situácii ku koncu obdobia;

b) výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za obdobie;

c) výkaz zmien vlastného imania za obdobie;

d) výkaz o peňažných tokoch za obdobie;

e) poznámky obsahujúce významné účtovné politiky a ďalšie vysvetľujúce informácie;

ea) porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie uvedené v odsekoch 38 a 38A; a

f) výkaz o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia, ak účtovná jednotka uplatňuje účtovnú politiku retrospektívne alebo retrospektívne prehodnocuje položky vo svojej účtovnej závierke alebo ak reklasifikuje položky vo svojej účtovnej závierke v súlade s odsekmi 40A až 40D.

Účtovná jednotka môže použiť aj názvy výkazov, ktoré sú odlišné od názvov použitých v tomto štandarde. Účtovná jednotka môže napríklad použiť názov „výkaz komplexného účtovného výsledku“ namiesto „výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku“.

▼M31

10A Účtovná jednotka môže predložiť jeden výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku s tým, že zisky a straty a iné súčasti komplexného výsledku sú rozdelené do dvoch častí. Tieto časti sa prezentujú spolu, pričom časť týkajúca sa ziskov a strát je na prvom mieste a bezprostredne po nej nasleduje časť týkajúca sa iných súčastí komplexného výsledku. Účtovná jednotka môže predložiť časť týkajúcu sa ziskov a strát v samostatnom výkaze ziskov a strát. Ak tak urobí, samostatný výkaz ziskov a strát bude bezprostredne predchádzať výkazu, v ktorom je prezentovaný komplexný výsledok, ktorý bude začínať ziskami a stratami.

▼M5

11 Účtovná jednotka prezentuje s rovnakou dôležitosťou všetky súčasti účtovnej závierky v úplnej štruktúre.

▼M31

_____

▼M5

13 Mnohé účtovné jednotky prezentujú mimo účtovnej závierky aj finančný prehľad vypracovaný manažmentom, v ktorom sa opisujú a vysvetľujú hlavné črty finančnej výkonnosti a finančnej situácie účtovnej jednotky, ako aj hlavné neistoty, ktorým táto jednotka čelí. Takáto správa môže obsahovať prehľad o:

a) hlavných faktoroch a vplyvoch podmieňujúcich finančnú výkonnosť, vrátane zmien v prostredí, v ktorom účtovná jednotka vykonáva činnosti, o reakcii účtovnej jednotky na tieto zmeny a ich účinkoch, ako aj o investičnej stratégii účtovnej jednotky na udržanie a zlepšenie finančnej výkonnosti, vrátane jej dividendovej politiky,

b) zdrojoch financovania účtovnej jednotky a o cieľovom pomere záväzkov k vlastnému imaniu a

c) zdrojoch účtovnej jednotky, ktoré nie sú vykázané vo výkaze o finančnej situácii v súlade s IFRS.

14 Mnohé účtovné jednotky prezentujú mimo účtovnej závierky aj správy a výkazy, ako napríklad správy týkajúce životného prostredia a výkazy o pridanej hodnote, najmä v odvetviach, v ktorých sú faktory životného prostredia významné, a v ktorých sú zamestnanci považovaní za dôležitú skupinu používateľov. Rozsah pôsobnosti IFRS sa na výkazy a správy, ktoré nie sú súčasťou účtovnej závierky, nevzťahuje.

Všeobecné črty

Verná prezentácia a súlad s IFRS

15 Účtovná závierka musí verne prezentovať finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky. Pri vernej prezentácii sa musia vierohodne zobraziť účinky transakcií, iné udalosti a podmienky v súlade s definíciami a kritériami na vykazovanie majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ustanovenými v *Koncepčnom rámci*. Predpokladá sa, že výsledkom uplatňovania IFRS s prípadným dodatočným zverejnením je účtovná závierka, ktorá podáva verný obraz.

16 Účtovná jednotka, ktorej účtovná závierka je v súlade s IFRS, uvedie v poznámkach výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o takomto súlade. Účtovná jednotka nesmie uviesť o účtovnej závierke, že je v súlade s IFRS, ak táto závierka nie je v súlade so všetkými požiadavkami IFRS.

▼**M5**

17 Prakticky za všetkých okolností dosahuje účtovná jednotka vernú prezentáciu súladom s uplatniteľnými požiadavkami IFRS. Pri vernej prezentácii účtovná jednotka takisto musí:

a) vyberať a uplatňovať účtovné politiky v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. V IAS 8 sa ustanovuje poradie dôležitosti usmernení, ktoré manažment zvažuje v prípade, že neexistuje IFRS vzťahujúci sa na konkrétnu položku,

b) prezentovať informácie vrátane účtovných politík spôsobom, ktorý poskytuje relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné informácie,

c) poskytnúť ďalšie zverejnenia v prípade, že súlad so špecifickými požiadavkami IFRS nie je dostatočný na to, aby umožňoval používateľom pochopiť účinky konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok finančnej situácie a finančnej výkonnosti účtovnej jednotky.

18 Účtovná jednotka nemôže napraviť nevhodné účtovné politiky ani zverejnením použitých účtovných politík, ani poznámkami alebo vysvetľujúcim materiálom.

19 Za veľmi výnimočných okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou v IFRS by bol natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci, účtovná* jednotka sa odchýli od danej požiadavky spôsobom ustanoveným v odseku 20, ak príslušný regulačný rámec požaduje alebo inak nezakazuje takéto odchýlenie.

20 Ak sa účtovná jednotka odchýli od požiadavky IFRS, v súlade s článkom 19 zverejní:

a) že manažment dospel k záveru, že účtovná závierka verne prezentuje finančnú situáciu podniku, finančnú výkonnosť a peňažné toky,

b) že splnila požiadavky príslušných IFRS, s výnimkou odchýlenia sa od určitej požiadavky s cieľom dosiahnuť vernú prezentáciu,

c) názov IFRS, od ktorého sa účtovná jednotka odchýlila, povahu odchýlenia, vrátane postupu, ktorý by sa požadoval IFRS, dôvod, prečo by bol tento postup za daných okolností natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci*, a prijatý postup a

d) pre každé prezentované obdobie finančný vplyv odchýlenia na každú položku účtovnej závierky, ktorá by bola vykázaná v súlade s požiadavkou.

21 Ak sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchýlila od požiadavky niektorého IFRS a toto odchýlenie má vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke za bežné obdobie, vykoná zverejnenia ustanovené v odseku 20 písm. c) a d).

▼M5

22 Odsek 21 sa uplatňuje napríklad vtedy, keď sa účtovná jednotka v predchádzajúcom období odchýlila od požiadavky IFRS v súvislosti s ocenením majetku alebo záväzkov a toto odchýlenie má vplyv na ocenenie zmien v majetku a záväzkov vykazovaných v účtovnej závierke za bežné obdobie.

23 Za veľmi výnimočných okolností, pri ktorých manažment dospeje k záveru, že súlad s požiadavkou IFRS by bol natoľko zavádzajúci, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci*, ale príslušný regulačný rámec zakazuje odchýliť sa od tejto požiadavky, účtovná jednotka v čo najvyššej možnej miere obmedzí vnímané zavádzajúce aspekty tohto súladu tým, že zverejní:

a) názov predmetného IFRS, povahu požiadavky a dôvod, prečo manažment dospel k záveru, že súlad s touto požiadavkou by bol za daných okolností natoľko zavádzajúci, až by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci* a

b) pri každom prezentovanom období všetky úpravy jednotlivých položiek v účtovnej závierke, o ktorých manažment rozhodol, že by boli potrebné na dosiahnutie vernej prezentácie.

24 Na účely odsekov 19 až 23 je informácia v rozpore s cieľom účtovnej závierky vtedy, keď verne neprezentuje transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré má buď za cieľ prezentovať, alebo by sa od nej mohlo primerane očakávať, že ich bude prezentovať, a v dôsledku toho by pravdepodobne mala vplyv na ekonomické rozhodnutia uskutočňované používateľmi účtovnej závierky. Pri posudzovaní toho, či by súlad s určitou požiadavkou IFRS bol natoľko zavádzajúci, až by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci*, manažment zvažuje:

a) prečo nie je za daných okolností dosiahnutý cieľ účtovnej závierky a

b) ako sa situácia účtovnej jednotky líši od situácie iných účtovných jednotiek, ktoré dodržiavajú danú požiadavku. Ak iné účtovné jednotky za podobných okolností dodržiavajú danú požiadavku, existuje vyvrátiteľný predpoklad, že dodržanie tejto požiadavky účtovnou jednotkou by nebolo natoľko zavádzajúce, že by bolo v rozpore s cieľom účtovnej závierky ustanoveným v *Koncepčnom rámci*.

Nepretržitosť činnosti

25 Pri zostavovaní účtovnej závierky manažment posúdi schopnosť účtovnej jednotky udržať nepretržitú činnosť. Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku za predpokladu nepretržitosti činnosti, okrem prípadov, keď manažment buď zamýšľa likvidovať účtovnú jednotku, alebo ukončiť obchodovanie, alebo ak nemá inú reálnu alternatívu, než tak urobiť. Ak si je manažment pri svojom posudzovaní vedomý, že v súvislosti s udalosťami alebo podmienkami existujú významné neistoty, ktoré môžu vniesť významnú pochybnosť o schopnosti účtovnej jednotky udržať nepretržitú činnosť, účtovná jednotka tieto neistoty zverejní. Ak účtovná jednotka nezostavuje účtovnú závierku na základe predpokladu nepretržitosti činnosti podniku, zverejní túto skutočnosť spolu s predpokladmi, z ktorých sa vychádzalo pri zostavovaní účtovnej závierky, a spolu s príčinou, prečo táto účtovná jednotka nie je považovaná za podnik s nepretržitou činnosťou.

▼M5

26 Pri posudzovaní, či je predpoklad nepretržitosti činnosti vhodný, manažment zohľadňuje všetky dostupné informácie o budúcnosti, ktorá nie je ohraničená, ale predstavuje najmenej dvanásť mesiacov od konca obdobia vykazovania. Miera zváženia závisí od skutočností v jednotlivých prípadoch. Keď účtovná jednotka mala v minulosti ziskové prevádzkové činnosti a dobrý prístup k finančným zdrojom, môže aj bez podrobnej analýzy dospieť k záveru, že v účtovníctve je vhodné vychádzať z predpokladu týkajúceho sa nepretržitosti činnosti. V ostatných prípadoch môže manažment považovať za potrebné zvážiť široký rozsah faktorov týkajúcich sa súčasnej a očakávanej ziskovosti, splátkových kalendárov dlhov a potenciálnych zdrojov náhradného financovania predtým, ako získa uistenie o vhodnosti predpokladu týkajúceho sa nepretržitosti činnosti.

Akruálny princíp účtovníctva

27 Účtovná jednotka zostaví svoju účtovnú závierku, s výnimkou údajov o peňažných tokoch, na základe akruálneho princípu účtovníctva.

28 Účtovná jednotka vykazuje pri uplatnení akruálneho princípu účtovníctva položky ako majetok, záväzky, vlastné imanie, výnosy a náklady (prvky účtovnej závierky) vtedy, keď vyhovujú definíciám a kritériám vykazovania týchto zložiek v *Koncepčnom rámci*.

Významnosť a zoskupovanie

29 Účtovná jednotka prezentuje každú významnú triedu podobných položiek samostatne. Účtovná jednotka prezentuje položky odlišnej povahy alebo funkcie samostatne, pokiaľ tieto položky nie sú nevýznamné.

30 Účtovná závierka je výsledkom spracovania veľkého množstva transakcií, alebo iných udalostí, ktoré sú zoskupované do tried podľa ich povahy alebo funkcie. Posledným štádiom v procese zoskupovania a klasifikácie je prezentácia súhrnných a klasifikovaných údajov tvoriacich riadkové položky v účtovnej závierke. Ak riadková položka nie je významná samostatne, je zoskupená s inými položkami buď v týchto výkazoch, alebo v poznámkach. Položka, ktorá nie je dostatočne významná na samostatnú prezentáciu v týchto výkazoch, sa môže samostatne prezentovať v poznámkach.

▼M49

30A Pri uplatňovaní tohto štandardu a iných medzinárodných štandardov finančného výkazníctva rozhodne účtovná jednotka, berúc do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, o spôsobe zoskupovania informácií v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa aj poznámky. Účtovná jednotka nesmie znížiť zrozumiteľnosť svojej účtovnej závierky znejasňovaním významných informácií nevýznamnými informáciami alebo zoskupovaním významných položiek, ktoré majú odlišné povahy alebo funkcie.

31 V niektorých medzinárodných štandardoch finančného výkazníctva sa bližšie určujú informácie, ktoré musia byť zahrnuté v účtovnej závierke, ktorá zahŕňa aj poznámky. Účtovná jednotka nemusí poskytnúť konkrétne zverejnenie požadované podľa určitého IFRS, ak informácia vyplývajúca z tohto zverejnenia nie je významná. Platí to aj v prípade, keď uvedený IFRS obsahuje zoznam konkrétnych požiadaviek alebo ich popisuje ako minimálne požiadavky. Účtovná jednotka zvažuje, či poskytne ďalšie zverejnenia v prípade, že súlad so špecifickými požiadavkami IFRS nie je dostatočný na to, aby umožňoval používateľom účtovnej závierky pochopiť vplyv konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok na finančnú situáciu a finančnú výkonnosť účtovnej jednotky.

▼M5

Kompenzovanie

32 Účtovná jednotka nekompenzuje majetok a záväzky alebo výnosy a náklady, pokiaľ to nepožaduje alebo nepovoľuje IFRS.

▼M5

33 Účtovná jednotka vykazuje majetok aj záväzky, ako aj výnosy a náklady, samostatne. Kompenzovanie vo výkaze komplexného výsledku alebo vo výkaze o finančnej situácii alebo v samostatnom výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ (ak je prezentovaný), s výnimkou prípadov, keď sa do kompenzovania premieta podstata danej transakcie alebo udalosti, znižuje schopnosť používateľov porozumieť transakciám, iným udalostiam a podmienkam, ktoré nastali, a posúdiť budúce peňažné toky účtovnej jednotky. Oceňovanie majetku v hodnote zníženej o opravné položky, napríklad opravné položky k zastaraným zásobám a k pochybným pohľadávkam, neznamená kompenzovanie.

▼M52

34 V štandarde IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby oceňovala výnosy zo zmlúv so zákazníkmi sumou protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb. Napríklad suma vykázaných výnosov zohľadňuje všetky obchodné zľavy a množstvové rabaty, ktoré účtovná jednotka poskytuje. Účtovná jednotka vykonáva v rámci svojej bežnej činnosti iné transakcie, ktorými sa nevytvárajú výnosy, ale vyplývajú z hlavných výnosových činností. Účtovná jednotka prezentuje výsledky takýchto transakcií ako kompenzovanie výnosov a súvisiacich nákladov vzniknutých z tej istej transakcie, keď sa do tejto prezentácie premieta podstata danej transakcie alebo inej udalosti. Napríklad:

a) účtovná jednotka prezentuje zisky a straty z vyradenia dlhodobého majetku vrátane investícií a krátkodobého majetku tak, že od sumy protihodnoty z vyradenia odpočíta účtovnú hodnotu majetku a náklady súvisiace s predajom a

▼M5

b) výdavky spojené s rezervou, ktorá je vykazovaná v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, a uhradené na základe zmluvnej dohody s treťou stranou (napríklad dodávateľská záručná zmluva), môže účtovná jednotka kompenzovať vzhľadom na príslušnú úhradu.

35 Okrem toho účtovná jednotka vykazuje zisky a straty vznikajúce zo skupiny podobných transakcií na čistom základe, napríklad kurzové zisky a straty alebo zisky a straty z finančných nástrojov držaných na obchodovanie. Účtovná jednotka však takéto zisky a straty prezentuje samostatne, ak sú významné.

Frekvencia vykazovania

36 Účtovná jednotka prezentuje účtovnú závierku v úplnej štruktúre (vrátane porovnávacích informácií) najmenej raz ročne. Ak účtovná jednotka zmení koniec svojho obdobia vykazovania a prezentuje účtovnú závierku za obdobie dlhšie alebo kratšie ako jeden rok, zverejní popri období, ktoré je predmetom účtovnej závierky, aj tieto informácie:

a) dôvod na uplatňovanie dlhšieho alebo kratšieho obdobia, a

b) skutočnosť, že sumy prezentované v účtovnej závierke nie sú úplne porovnateľné.

37 Účtovná jednotka spravidla zostavuje účtovnú závierku konzistentne za obdobie jedného roka. Niektoré účtovné jednotky však z praktických dôvodov dávajú prednosť vykazovaniu napríklad za obdobie 52 týždňov. Tento štandard nebráni použiť takýto postup.

▼M5

Porovnávacie informácie

▼M36

Minimálne porovnávacie informácie

38 **S výnimkou prípadov, keď sa v štandardoch IFRS povoľuje alebo požaduje inak, účtovná jednotka ku všetkým sumám vykazovaným v účtovnej závierke za bežné obdobie uvedie porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie. Ak je to relevantné so zreteľom na zrozumiteľnosť účtovnej závierky za bežné obdobie, účtovná jednotka uvádza porovnávacie informácie aj k slovným a opisným informáciám.**

38A **Účtovná jednotka prezentuje minimálne dva výkazy o finančnej situácii, dva výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, dva samostatné výkazy ziskov a strát (ak sa prezentujú), dva výkazy o peňažných tokoch a dva výkazy zmien vlastného imania a súvisiace poznámky.**

38B V niektorých prípadoch sú opisné informácie, ktoré obsahuje účtovná závierka za predchádzajúce obdobie (obdobia), naďalej relevantné aj pre bežné obdobie. Napríklad účtovná jednotka v bežnom období zverejňuje podrobnosti o právnom spore, ktorého výsledok bol na konci predchádzajúceho obdobia neistý a zatiaľ nie je vyriešený. Používatelia môžu mať úžitok zo zverejnenia informácie, že na konci predchádzajúceho obdobia existovala táto neistota, a zo zverejnenia informácie o krokoch, ktoré sa počas tohto obdobia uskutočnili na odstránenie tejto neistoty.

Doplňujúce porovnávacie informácie

38C Účtovná jednotka môže okrem minimálnej porovnávacej účtovnej závierky požadovanej štandardmi IFRS prezentovať porovnávacie informácie, pokiaľ sú tieto informácie zostavené v súlade so štandardmi IFRS. Tieto porovnávacie informácie môžu obsahovať jeden alebo viacero výkazov uvedených v odseku 10, ale nemusia zahŕňať účtovnú závierku v úplnej štruktúre. V takom prípade účtovná jednotka prezentuje u týchto dodatočných výkazov príslušné informačné poznámky.

38D Účtovná jednotka môže napríklad prezentovať tretí výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (čím prezentuje bežné obdobie, predchádzajúce obdobie a jedno dodatočné porovnávacie obdobie). Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby prezentovala tretí výkaz o finančnej situácii, tretí výkaz o peňažných tokoch alebo tretí výkaz zmien vlastného imania (t. j. dodatočnú účtovnú závierku na účely porovnania). Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby v poznámkach k účtovnej závierke prezentovala porovnávacie informácie týkajúce sa tohto dodatočného výkazu ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku.

———————

Zmena účtovnej politiky, retrospektívna zmena vykazovania alebo reklasifikácia

40A **Účtovná jednotka prezentuje okrem minimálnej porovnávacej účtovnej závierky, ako sa vyžaduje v odseku 38A, tretí výkaz o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia, ak:**

(a) **uplatňuje účtovnú politiku retrospektívne, vykonáva retrospektívnu zmenu vykazovania položiek vo svojej účtovnej závierke alebo ak reklasifikuje položky vo svojej účtovnej závierke a**

▼M36

(b) **retrospektívne uplatnenie, retrospektívna zmena vykazovania alebo reklasifikácia má významný vplyv na informácie vo výkaze o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia.**

40B Za okolností opísaných v odseku 40A prezentuje účtovná jednotka tri výkazy o finančnej situácii:

(a) ku koncu bežného obdobia;

(b) ku koncu predchádzajúceho obdobia a

(c) k začiatku predchádzajúceho obdobia.

40C Ak sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby prezentovala dodatočný výkaz o finančnej situácii v súlade s odsekom 40A, musí zverejniť informácie, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 41 až 44 a IAS 8. Nemusí však prezentovať príslušné poznámky k otváraciemu výkazu o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia.

40D Dátumom tohto otváracieho výkazu o finančnej situácii je dátum k začiatku predchádzajúceho obdobia bez ohľadu nato, či sú v účtovnej závierke účtovnej jednotky prezentované porovnávacie informácie za skoršie obdobia (ako sa povoľuje v odseku 38C).

41 Ak účtovná jednotka zmení spôsob prezentácie alebo klasifikácie položiek v účtovnej závierke, musí reklasifikovať porovnávacie sumy okrem prípadov, keď je reklasifikácia neuskutočniteľná. Ak účtovná jednotka reklasifikuje porovnávacie sumy, zverejní (a to aj k začiatku predchádzajúceho obdobia):

(a) povahu reklasifikácie;

(b) sumu každej položky alebo triedy položiek, ktoré sú predmetom reklasifikácie a

(c) dôvod na reklasifikáciu.

▼M5

42 Keď je reklasifikácia porovnávacích súm neuskutočniteľná, účtovná jednotka zverejní:

a) dôvod nereklasifikácie súm a

b) povahu úprav, ktoré by sa boli uskutočnili, ak by sumy boli bývali reklasifikované.

43 Zvýšenie vzájomnej porovnateľnosti informácií medzi jednotlivými obdobiami pomáha používateľom pri prijímaní ekonomických rozhodnutí, a to predovšetkým tak, že umožňuje posúdiť trendy vo finančných informáciách na prediktívne účely. Za určitých okolností je reklasifikácia porovnávacích informácií za určité predchádzajúce obdobie na účely dosiahnutia porovnateľnosti s bežným obdobím nevykonateľná. Napríklad účtovná jednotka možno nezhromaždila údaje za minulé obdobie (obdobia) spôsobom, ktorý umožňuje ich reklasifikáciu, a uskutočnenie opätovného vytvorenia informácií by mohlo byť neuskutočniteľné.

44 V IAS 8 sa ustanovujú úpravy porovnávacích informácií, ktoré sa požadujú, keď účtovná jednotka zmení účtovnú politiku alebo opraví chybu.

▼M5

Konzistentnosť prezentácie

45 Účtovná jednotka zachováva prezentáciu a klasifikáciu položiek účtovnej závierky medzi jednotlivými obdobiami, s výnimkou týchto prípadov:

a) na základe významnej zmeny v povahe prevádzkových činností účtovnej jednotky alebo preverenia účtovnej závierky je zrejmé, že vzhľadom na kritériá IAS 8 týkajúce sa výberu a uplatňovania účtovných politík by bol vhodnejší iný spôsob prezentácie alebo klasifikácie, alebo

b) IFRS požaduje zmenu spôsobu prezentácie.

46 Napríklad potreba prezentovať účtovnú závierku odlišne môže vyplynúť z významného nadobudnutia alebo vyradenia alebo z preverenia prezentácie účtovnej závierky. Účtovná jednotka zmení spôsob prezentácie účtovnej závierky iba vtedy, ak zmenená prezentácia poskytuje informácie, ktoré sú spoľahlivé a relevantnejšie pre používateľov účtovnej závierky, a je pravdepodobné, že v revidovanej štruktúre sa bude pokračovať, aby sa nenarušila porovnateľnosť. Pri uskutočňovaní takýchto zmien v prezentácii účtovná jednotka vykoná reklasifikáciu porovnávacích informácií v súlade s odsekmi 41 a 42.

ŠTRUKTÚRA A OBSAH

Úvod

47 V tomto štandarde sa požadujú konkrétne zverejnenia vo výkaze o finančnej situácii alebo vo výkaze komplexného výsledku v samostatnom výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ (ak je prezentovaný), alebo vo výkaze zmien vlastného imania a požaduje sa zverejniť ďalšie riadkové položky buď v týchto výkazoch, alebo v poznámkach. V IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch* sa ustanovujú požiadavky na prezentáciu informácií o peňažných tokoch.

48 V tomto štandarde sa termín „zverejnenie“ niekedy používa v širokom význame, pričom zahŕňa položky prezentované v účtovnej závierke. Zverejnenia sa požadujú aj ďalšími IFRS. Ak nie je v tomto alebo inom IFRS uvedené inak, tieto zverejnenia sa môžu vykonať v účtovnej závierke.

Identifikácia účtovnej závierky

49 Účtovná jednotka zreteľne identifikuje účtovnú závierku a odlišuje ju od ostatných informácií v rámci toho istého uverejneného dokumentu.

50 IFRS sa uplatňujú iba pri účtovnej závierke, a teda sa nemusia vzťahovať na iné informácie prezentované vo výročnej správe, v predpísanej dokumentácii alebo v inom dokumente. Preto dôležité, aby používatelia dokázali odlíšiť informácie, ktoré sa pripravujú podľa IFRS, od ostatných informácií, ktoré môžu byť užitočné pre používateľov, ale nie sú predmetom týchto požiadaviek.

51 Účtovná jednotka zreteľne identifikuje každý výkaz účtovnej závierky a poznámky. Účtovná jednotka okrem toho zvýrazní ďalej uvedené informácie a v prípade potreby ich zopakuje, ak je to potrebné na zrozumiteľnosť prezentovaných informácií:

a) názov vykazujúcej účtovnej jednotky alebo iné identifikačné údaje a prípadné zmeny týchto informácií od konca predchádzajúceho obdobia vykazovania,

b) či ide o účtovnú závierku individuálnej účtovnej jednotky alebo skupiny účtovných jednotiek,

▼M5

c) dátum konca obdobia vykazovania alebo obdobia, ktorého sa týkajú výkazy účtovnej závierky alebo poznámky,

d) prezentačná mena v zmysle definície uvedenej v IAS 21 a

e) úroveň zaokrúhľovania používaný pri prezentácii súm v účtovnej závierke.

52 Účtovná jednotka spĺňa požiadavky uvedené v odseku 51 prezentovaním príslušných záhlaví strán, výkazov, poznámok, stĺpcov a podobne. Pri určovaní najlepšieho spôsobu prezentácie takýchto informácií je potrebné použiť úsudok. Napríklad keď účtovná jednotka prezentuje účtovnú závierku v elektronickej podobe, nie vždy používa samostatné strany; účtovná jednotka potom prezentuje prv uvedené položky, aby sa zabezpečilo správne pochopenie informácií obsiahnutých v účtovnej závierke.

53 Účtovná jednotka často dosiahne lepšiu zrozumiteľnosť účtovnej závierky tým, že informácie prezentuje v tisícoch alebo miliónoch jednotiek prezentačnej meny. To je prijateľné, pokiaľ účtovná jednotka zverejní stupeň zaokrúhľovania a nevynechá významné informácie.

Výkaz o finančnej situácii

Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkaze o finančnej situácii

▼M49

54 Výkaz o finančnej situácii obsahuje aspoň riadkové položky, ktoré prezentujú tieto sumy:

▼M5

a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,

b) investičný nehnuteľný majetok,

c) nehmotný majetok,

d) finančný majetok [s výnimkou súm uvedených v písm. e), h) a i)],

e) investície účtované s použitím metódy vlastného imania,

▼M45

f) biologický majetok v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*,

▼M5

g) zásoby,

h) obchodné a iné pohľadávky,

i) peniaze a peňažné ekvivalenty,

j) suma majetku klasifikovaného ako majetok držaný na predaj a majetok zahrnutý do skupín na vyradenie, klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*,

k) obchodné a iné záväzky,

l) rezervy,

m) finančné záväzky [s výnimkou súm uvedených v písm. k) a l)],

n) záväzky a pohľadávky zo splatnej dane v zmysle definície uvedenej v IAS 12 *Dane z príjmov*,

▼M5

o) odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky v zmysle definície uvedenej v IAS 12,

p) záväzky obsiahnuté v skupinách na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade s IFRS 5,

q) ►M11 nekontrolný ◄ podiel prezentovaný v rámci vlastného imania a

r) upísané základné imanie a fondy priraditeľné vlastníkom materskej spoločnosti.

▼M49

55 Účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii dodatočné riadkové položky (a to aj pomocou rozčlenenia riadkových položiek uvedených v odseku 54), nadpisy a medzisúčty vtedy, ak je takáto prezentácia relevantná pre pochopenie finančnej situácie účtovnej jednotky.

55A Ak účtovná jednotka prezentuje medzisúčty v súlade s odsekom 55, tieto medzisúčty:

a) sa skladajú z riadkových položiek, ktoré tvoria sumy vykázané a ocenené v súlade s IFRS;

b) sa prezentujú a označujú takým spôsobom, aby riadkové položky, ktoré predstavujú medzisúčet, boli jasné a zrozumiteľné;

c) musia byť konzistentné medzi jednotlivými obdobiami v súlade s odsekom 45; a

d) nesmú byť zobrazené výraznejšie než medzisúčty a celkové súčty požadované podľa IFRS pre výkaz o finančnej situácii.

▼M5

56 Ak účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii krátkodobý a dlhodobý majetok, ako aj krátkodobé a dlhodobé záväzky, ako oddelené klasifikácie, medzi krátkodobý majetok (záväzky) nemožno zaradiť odložené daňové pohľadávky (záväzky).

57 V tomto štandarde sa nepredpisuje poradie alebo forma, v ktorej účtovná jednotka prezentuje položky. V odseku 54 sa iba poskytuje zoznam položiek, ktoré sú povahou alebo funkciou dostatočne odlišné na to, aby sa mohli vo výkaze o finančnej situácii prezentovať samostatne Okrem toho:

a) riadkové položky sa zahrnú vtedy, keď je veľkosť, charakter alebo funkcia položky alebo zoskupenia podobných položiek taká, že vzhľadom na pochopenie finančnej situácie účtovnej jednotky je významná samostatná prezentácia, a

b) použité opisy a zoradenie položiek alebo zoskupenia podobných položiek možno zmeniť podľa povahy účtovnej jednotky a jej transakcií tak, aby poskytovali informácie, ktoré sú významné vzhľadom na pochopenie finančnej pozície účtovnej jednotky. Napríklad finančná inštitúcia môže zmeniť a doplniť vyššie uvedené opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktoré sú významné vzhľadom na činnosti finančnej inštitúcie.

58 Účtovná jednotka si vytvára úsudok o tom, či sa dodatočné položky majú prezentovať samostatne na základe posúdenia:

a) povahy a likvidity majetku,

b) funkcie majetku v rámci účtovnej jednotky, a

c) súm, povahy a načasovania záväzkov.

▼M5

59 Používanie rôznych oceňovacích základov pre rôzne triedy majetku poukazuje na rôznosť ich povahy alebo funkcie, a preto ich účtovná jednotka prezentuje ako samostatné riadkové položky. Napríklad rôzne triedy nehnuteľností, strojov a zariadení možno v súlade s IAS 16 účtovať v obstarávacej cene alebo hodnote po precenení.

Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou

60 V súlade s odsekmi 66 až 76 účtovná jednotka prezentuje vo výkaze o finančnej situácii krátkodobý a dlhodobý majetok, ako aj krátkodobé a dlhodobé záväzky ako oddelené klasifikácie, s výnimkou prípadov, keď prezentácia podľa likvidity poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie. Keď sa uplatňuje táto výnimka, účtovná jednotka prezentuje všetok majetok a záväzky v poradí ich likvidity.

61 Bez ohľadu na zvolenú metódu prezentácie účtovná jednotka zverejní očakávanú sumu, ktorá sa má spätne získať alebo vysporiadať po viac ako dvanástich mesiacoch pri každej riadkovej položke majetku a záväzkov obsahujúcej kombináciu súm, ktoré sa majú spätne získať alebo splatiť:

a) najviac do dvanástich mesiacov po období vykazovania a

b) po viac ako dvanástich mesiacoch po období vykazovania.

62 Ak účtovná jednotka dodáva tovar alebo služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu, poskytuje oddelená klasifikácia krátkodobého a dlhodobého majetku a záväzkov vo výkaze o finančnej situácii užitočné informácie rozlíšením majetku v zostatkovej hodnote, ktorý je sústavne v obehu v podobe pracovného kapitálu, od toho, ktorý účtovná jednotka využíva vo svojich dlhodobých činnostiach. Tým sa takisto zvýrazní majetok, ktorého realizácia sa očakáva v rámci bežného prevádzkového cyklu, a záväzky, ktoré sú splatné v rámci toho istého obdobia.

63 V prípade niektorých účtovných jednotiek, ako sú napríklad finančné inštitúcie, poskytuje prezentácia majetku a záväzkov vo vzostupnom alebo zostupnom poradí ich likvidity spoľahlivé a vhodnejšie informácie, ako prezentácia podľa krátkodobosti/dlhodobosti, pretože účtovná jednotka nedodáva tovar alebo služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu.

64 Účtovná jednotka môže pri uplatňovaní odseku 60 prezentovať niektoré zo svojich majetkov a záväzkov s použitím klasifikácie na krátkodobé/dlhodobé a iné v poradí ich likvidity, ak sa tým poskytnú spoľahlivé a relevantnejšie informácie. Keď účtovná jednotka vykonáva rôznorodú činnosť, mohla by vzniknúť potreba použiť kombinovaný spôsob prezentácie.

65 Informácie o očakávaných termínoch realizácie majetku a záväzkov sú užitočné pri posudzovaní likvidity a solventnosti účtovnej jednotky. IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie* požaduje zverejňovať dátumy splatnosti finančného majetku a finančných záväzkov. Finančný majetok zahŕňa obchodné a ostatné pohľadávky, a finančné záväzky zahŕňajú obchodné a ostatné záväzky. Užitočné sú aj informácie o očakávaných termínoch návratnosti nepeňažného majetku, ako sú napríklad zásoby a očakávaný dátum splatnosti pre záväzky, ako sú napríklad rezervy, či už sa tento majetok a záväzky klasifikujú ako krátkodobé alebo dlhodobé. Účtovná jednotka napríklad zverejní množstvo zásob, ktorých návratnosť sa očakáva za viac ako dvanásť mesiacov po období vykazovania.

▼M5

Krátkodobý majetok

66 Účtovná jednotka klasifikuje majetok ako krátkodobý, keď:

a) očakáva realizáciu majetku, alebo ho zamýšľa predať alebo spotrebovať, v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu,

b) majetok drží primárne na účely obchodovania,

c) očakáva realizáciu majetku do dvanástich mesiacov po období vykazovania alebo

d) majetok predstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent (ako sa definuje v IAS 7), s výnimkou prípadu, keď je zamedzené výmene majetku alebo jeho použitiu na splatenie záväzku počas najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania.

Účtovná jednotka klasifikuje všetok ostatný majetok ako dlhodobý.

67 V tomto štandarde sa používa termín „dlhodobý“ na označenie hmotného, nehmotného a finančného majetku dlhodobej povahy. Nezakazuje sa ním používanie alternatívnych označení, pokiaľ je jasný ich význam.

▼M53

68 Prevádzkový cyklus účtovnej jednotky je čas medzi nadobudnutím aktív na spracovanie a ich realizáciou v peňažných prostriedkoch alebo peňažných ekvivalentoch. Ak bežný prevádzkový cyklus účtovnej jednotky nie je možné jasne určiť, predpokladá sa, že predstavuje dvanásť mesiacov. Krátkodobý majetok zahŕňa aktíva (ako sú zásoby a obchodné pohľadávky), ktoré sú predávané, spotrebúvané alebo realizované v rámci bežného prevádzkového cyklu, a to aj vtedy, ak sa neočakáva ich realizácia do dvanástich mesiacov po období vykazovania. Krátkodobý majetok takisto zahŕňa aktíva primárne držané na účel obchodovania (medzi príklady patria určité finančné aktíva, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa IFRS 9) a krátkodobú časť dlhodobého finančného majetku.

▼M5

Krátkodobé záväzky

▼M22

69 Účtovná jednotka klasifikuje záväzok ako krátkodobý, ak:

a) očakáva splatenie záväzku v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu;

b) záväzok drží primárne na účely obchodovania;

c) záväzok je splatný do dvanástich mesiacov po období vykazovania; alebo

d) účtovná jednotka nemá počas obdobia najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania bezvýhradné právo odložiť splatenie záväzku (pozri odsek 73). Podmienky záväzku, ktorých výsledkom by pri uplatnení opcie protistrany mohlo byť jeho splatenie formou emisie nástrojov vlastného imania, neovplyvňujú jeho klasifikáciu.

Účtovná jednotka klasifikuje všetky ostatné záväzky ako dlhodobé.

▼M5

70 Niektoré krátkodobé záväzky, ako napríklad obchodné záväzky a časť časového rozlíšenia nákladov na zamestnancov a na ostatné prevádzkové náklady, tvoria súčasť pracovného kapitálu využívaného v bežnom prevádzkovom cykle účtovnej jednotky. Účtovná jednotka klasifikuje takéto prevádzkové položky ako krátkodobé záväzky, a to aj vtedy, ak sú splatné viac ako dvanásť mesiacov po období vykazovania. Taký istý bežný prevádzkový cyklus sa uplatňuje pri klasifikácii majetku a záväzkov účtovnej jednotky. Ak bežný prevádzkový cyklus účtovnej jednotky nie je jasne identifikovateľný, predpokladá sa, že jeho dĺžka je dvanásť mesiacov.

▼M53

71 Ostatné krátkodobé záväzky sa neuhrádzajú v rámci bežného prevádzkového cyklu, ale sú splatné do dvanástich mesiacov po období vykazovania, alebo sú primárne držané na účel obchodovania. Ako príklady možno uviesť finančné záväzky, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa IFRS 9, kontokorentné úvery, krátkodobú časť dlhodobých finančných záväzkov, splatné dividendy, dane z príjmov a iné neobchodné záväzky. Finančné záväzky, ktoré poskytujú financovanie na dlhodobom základe (t. j. nie sú súčasťou pracovného kapitálu používaného v bežnom prevádzkovom cykle účtovnej jednotky) a ktoré nie sú splatné skôr, ako dvanásť mesiacov po období vykazovania, predstavujú dlhodobé záväzky, na ktoré sa vzťahujú odseky 74 a 75.

▼M5

72 Účtovná jednotka klasifikuje svoje finančné záväzky ako krátkodobé vtedy, keď sú splatné do dvanástich mesiacov po období vykazovania, a to aj vtedy, keď:

a) ich pôvodná lehota bola dlhšia ako dvanásť mesiacov a

b) ak je dohoda o refinancovaní alebo úprave splatností platieb na dlhodobom základe uzavretá po období vykazovania a pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.

73 Ak účtovná jednotka plánuje, a v rámci existujúceho úveru má právo vlastnej úvahy, rozhodnúť o refinancovaní alebo posunutí splatnosti záväzku najmenej o dvanásť mesiacov po období vykazovania, klasifikuje tento záväzok ako dlhodobý a to aj vtedy, ak by bol inak splatný v kratšej lehote. Ak však rozhodnutie o refinancovaní alebo posunutí splatnosti záväzku (napríklad neexistuje dohoda o refinancovaní) nezávisí od vlastnej úvahy, účtovná jednotka nezohľadňuje možnosť refinancovania záväzku a klasifikuje záväzok ako krátkodobý.

74 Ak účtovná jednotka poruší ustanovenie zmluvy o dlhodobom úvere ku koncu obdobia vykazovania alebo pred ním, čo spôsobí, že sa záväzok stane splatným na požiadanie, tento záväzok klasifikuje ako krátkodobý, a to aj vtedy, ak veriteľ po období vykazovania a pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie súhlasil, že nebude vyžadovať úhradu v dôsledku porušenia zmluvy. Účtovná jednotka klasifikuje takýto záväzok ako krátkodobý preto, že nemá ku koncu obdobia vykazovania bezvýhradné právo odložiť jeho vysporiadanie najmenej o dvanásť mesiacov od tohto dátumu.

75 Účtovná jednotka však klasifikuje záväzok ako dlhodobý, ak veriteľ do konca obdobia vykazovania súhlasil s poskytnutím lehoty odkladu končiacej sa najmenej dvanásť mesiacov po období vykazovania, v rámci ktorej účtovná jednotka môže napraviť porušenie zmluvy a počas ktorej veriteľ nemôže žiadať okamžité splatenie.

▼**M5**

76 Ak v súvislosti s úvermi, ktoré sú klasifikované ako krátkodobé záväzky, dôjde medzi koncom obdobia vykazovania a dátumom, kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie, k ďalej uvedeným udalostiam, tieto udalosti sa zverejňujú ako udalosti nevyžadujúce si úpravu v súlade s IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*:

a) refinancovanie na dlhodobom základe,

b) náprava porušenia zmluvy o dlhodobom úvere a

c) poskytnutie obdobia odkladu veriteľom na nápravu porušenia zmluvy o dlhodobom úvere, pričom toto obdobie sa končí najmenej dvanásť mesiacov po období vykazovania.

Informácie, ktoré sa majú prezentovať buď vo výkaze o finančnej situácii, alebo v poznámkach

77 Účtovná jednotka zverejní, či už vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach, ďalšie čiastkové klasifikácie prezentovaných riadkových položiek klasifikovaných spôsobom zodpovedajúcim činnostiam účtovnej jednotky.

78 Podrobnosti uvedené v užšej klasifikácii závisia od požiadaviek IFRS a od veľkosti, povahy a funkcie príslušných súm. Účtovná jednotka pri rozhodovaní o základe pre čiastkovú klasifikáciu vychádza takisto z faktorov uvedených v odseku 58. Zverejnenia sú pre každú položku rôzne, napríklad:

a) položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa rozčleňujú do tried v súlade s IAS 16,

b) pohľadávky sa rozčleňujú na sumy pohľadávok od obchodných zákazníkov, pohľadávky od spriaznených osôb, preddavky a ostatné sumy,

c) zásoby sa rozčleňujú v súlade s IAS 2 *Zásoby* do tried ako sú tovar, výrobné dodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky,

d) rezervy sa rozčleňujú na rezervy na zamestnanecké požitky a ostatné položky a

e) vlastné imanie a fondy sa rozčleňujú do rôznych tried, ako sú splatený kapitál, emisné ážio a rezervné fondy.

79 Účtovná jednotka zverejní buď vo výkaze o finančnej situácii, alebo vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní alebo v poznámkach tieto informácie:

a) pre každú triedu základného imania:

(i) počet schválených akcií;

(ii) počet akcií emitovaných a splatených úplne a emitovaných, ale splatených neúplne;

(iii) nominálnu hodnotu akcie, alebo skutočnosť, že akcie nemajú nominálnu hodnotu;

▼M5

(iv) zosúhlasenie počtu nesplatených akcií na začiatku obdobia a na jeho konci;

(v) práva, prednostné práva a obmedzenia, vzťahujúce sa na danú triedu, vrátane obmedzení na rozdelenie dividend a vyplatenie kapitálu;

(vi) akcie v účtovnej jednotke, ktoré má v držbe účtovná jednotka alebo jej dcérske spoločnosti alebo pridružené podniky; a

(vii) akcie rezervované na emisiu podľa opcií a zmlúv o predaji akcií, vrátane termínov a súm; a

b) opis povahy a účelu každého fondu v rámci vlastného imania.

80 Účtovná jednotka bez základného imania, ako napríklad partnerstvo alebo trast, zverejní informácie rovnocenné s tými, ktoré požaduje odsek 79 písm. a), zobrazujúce zmeny počas obdobia v jednotlivých kategóriách podielov na vlastnom imaní, a takisto práva, prednostné práva a obmedzenia súvisiace s jednotlivými kategóriami podielov na vlastnom imaní.

▼M6

80A Ak účtovná jednotka preklasifikovala

a) finančný nástroj obsahujúci právo predať klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, alebo

b) nástroj, ktorý ukladá účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania

medzi finančné záväzky a vlastné imanie, zverejní preklasifikovania do a z každej kategórie (finančné záväzky alebo vlastné imanie) a čas a dôvod tohto preklasifikovania.

▼M31

Výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku

———————

81A Vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku (výkaze komplexného výsledku) sa prezentuje okrem častí týkajúcich sa ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku aj:

(a) zisk alebo strata,

(b) ostatné súčasti komplexného výsledku spolu;

(c) komplexný výsledok za dané obdobie, čo znamená zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku spolu.

Ak účtovná jednotka prezentuje samostatný výkaz ziskov a strát, vo výkaze komplexného výsledku nepredkladá časť týkajúcu sa ziskov alebo strát.

▼M31

81B Okrem častí týkajúcich sa ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku prezentuje účtovná jednotka tieto položky ako alokáciu ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za dané obdobie:

(a) zisk alebo stratu za obdobie priraditeľné:

(i) nekontrolným podielom a

(ii) vlastníkom materskej spoločnosti;

(b) komplexný výsledok za dané obdobie priraditeľný:

(i) nekontrolným podielom a

(ii) vlastníkom materskej spoločnosti.

Ak účtovná jednotka prezentuje zisky alebo straty v samostatnom výkaze, musí v tomto výkaze predstaviť aj položky uvedené pod písmenom a).

Informácie, ktoré sa majú prezentovať v časti týkajúcej sa ziskov alebo strát alebo vo výkaze ziskov a strát

▼M53

82 Okrem položiek požadovaných v iných IFRS musí časť týkajúca sa ziskov a strát alebo výkaz ziskov a strát zahŕňať riadkové položky, ktoré predstavujú tieto sumy za dané obdobie:

(a) výnosy, pričom sa samostatne prezentujú úrokové výnosy vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery;

(a. a.) zisky a straty vznikajúce z ukončenia vykazovania finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote;

(b) finančné náklady;

(ba) straty zo zníženia hodnoty (vrátane zrušení strát zo zníženia hodnoty alebo ziskov zo zníženia hodnoty) stanovené v súlade s oddielom 5.5 štandardu IFRS 9;

(c) podiel na zisku alebo strate pridružených podnikov a spoločných podnikov zaúčtovaný pomocou metódy vlastného imania;

(ca) ak je finančné aktívum reklasifikované z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote tak, aby bolo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, každý zisk alebo strata vznikajúce z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a jeho reálnou hodnotou k dátumu reklasifikácie (podľa vymedzenia v IFRS 9);

(cb) ak je finančné aktívum reklasifikované z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku tak, aby bolo oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, každý kumulovaný zisk alebo strata predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ktoré sú reklasifikované do výsledku hospodárenia;

▼M31

(d) daňové náklady,

(e) [vypúšťa sa]

(ea) jedinú čiastku celkovej výšky ukončovaných činností (pozri IFRS 5).

(f)–(i) [vypúšťa sa].

▼M31

Informácie, ktoré sa majú prezentovať v časti týkajúcej sa ostatných súčastí komplexného výsledku

▼M49

82A **V časti týkajúcej sa ostatných súčastí komplexného výsledku sa za dané obdobie prezentujú riadkové položky pre sumy:**

a) položiek ostatných súčastí komplexného výsledku [s výnimkou súm uvedených v písm. b)], ktoré sú klasifikované podľa povahy a zoskupené do skupín, ktoré podľa iných IFRS:

i) nebudú následne reklasifikované do zisku alebo straty a

ii) budú následne reklasifikované do zisku alebo straty po splnení osobitných podmienok;

b) podielov ostatných súčastí komplexného výsledku pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaných s použitím metódy vlastného imania, v členení do podielov položiek, ktoré podľa iných IFRS:

i) nebudú následne reklasifikované do zisku alebo straty; a

ii) budú následne reklasifikované do zisku alebo straty po splnení osobitných podmienok.

▼M31

———————

▼M49

85 **Vo výkaze/výkazoch, v ktorých sú prezentované zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku, účtovná jednotka prezentuje dodatočné riadkové položky (a to aj pomocou rozčlenenia riadkových položiek uvedených v odseku 82), nadpisy a medzisúčty vtedy, ak je takáto prezentácia relevantná pre pochopenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky.**

85A Ak účtovná jednotka prezentuje medzisúčty v súlade s odsekom 85, tieto medzisúčty:

a) sa skladajú z riadkových položiek, ktoré tvoria sumy vykázané a ocenené v súlade s IFRS;

b) sa prezentujú a označujú takým spôsobom, aby riadkové položky, ktoré predstavujú medzisúčet, boli jasné a zrozumiteľné;

c) musia byť konzistentné medzi jednotlivými obdobiami v súlade s odsekom 45; a

d) nesmú byť zobrazené výraznejšie než medzisúčty a celkové súčty požadované podľa IFRS pre výkaz/výkazy, v ktorých sú prezentované zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku.

85B Vo výkaze/výkazoch, v ktorých sú prezentované zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku, účtovná jednotka prezentuje riadkové položky, v ktorých sa všetky medzisúčty prezentované v súlade s odsekom 85 zosúlaďujú s medzisúčtami alebo celkovými súčtami požadovanými podľa IFRS pre takýto výkaz/takéto výkazy.

▼M31

86 Keďže účinky rôznych aktivít, transakcií a iných udalostí účtovnej jednotky sa líšia vo frekvencii, potenciál pre zisk alebo stratu a predvídateľnosť, zverejnenie zložiek finančnej výkonnosti pomáha používateľom pri pochopení dosiahnutej finančnej výkonnosti a pri uskutočňovaní projekcií budúcej finančnej výkonnosti. Účtovná jednotka zahŕňa do výkazov predstavujúcich zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku dodatočné riadkové položky a mení a dopĺňa použité popisy a poradie položiek, ak je to potrebné na vysvetlenie zložiek finančnej výkonnosti. Účtovná jednotka zvažuje faktory zahŕňajúce významnosť, charakter a funkciu zložiek výnosov a nákladov. Napríklad finančná inštitúcia môže zmeniť opisy tak, aby sa nimi poskytovali informácie, ktoré sú vhodné vzhľadom na činnosti finančnej inštitúcie. Účtovná jednotka nekompenzuje položky výnosov a nákladov, pokiaľ nie sú splnené kritériá uvedené odseku 32.

87 Účtovná jednotka nemôže vo výkazoch prezentujúcich zisky a straty a ostatné súčasti komplexného výsledku alebo v poznámkach prezentovať položky výnosov alebo nákladov ako mimoriadne položky.

▼M5

Zisk alebo strata za obdobie

88 Účtovná jednotka vykazuje všetky položky výnosov a nákladov za obdobie v zisku alebo strate, okrem prípadov, keď IFRS požaduje alebo povoľuje inak.

89 Niektoré IFRS konkretizujú okolnosti, kedy účtovná jednotka určité položky vykazuje mimo zisku alebo straty v bežnom období. V IAS 8 sa konkretizujú dve takéto okolnosti: oprava chýb a vplyv zmien účtovných politík. V ďalších IFRS sa požadujú alebo povoľujú zložky ostatných súčastí komplexného výsledku, ktoré vyhovujú definícii výnosov alebo nákladov *Koncepčného rámca*, ale zvyčajne sú vylúčené zo zisku alebo straty (pozri odsek 7).

Ostatné súčasti komplexného výsledku za obdobie

▼M31

90 Účtovná jednotka zverejňuje sumu dane z príjmov vzťahujúcu sa na jednotlivé položky ostatných súčastí komplexného výsledku vrátane reklasifikačných úprav, a to buď vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach.

91 Účtovná jednotka môže prezentovať položky ostatných súčastí komplexného výsledku buď:

(a) očistené o súvisiace daňové vplyvy, alebo

(b) pred súvisiacimi daňovými vplyvmi, pričom jedna suma sa zobrazí ako súhrnná výška dane z príjmov súvisiaca s týmito položkami.

Ak účtovná jednotka zvolí alternatívu b), rozdelí daň medzi položky, ktoré by mohli byť následne reklasifikované do časti týkajúcej sa ziskov alebo strát, a tie, ktoré sa následne do časti týkajúcej sa ziskov alebo strát reklasifikovať nebudú.

▼M5

92 Účtovná jednotka zverejňuje reklasifikačné úpravy, ktoré sa týkajú zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku.

▼M53

93 V iných IFRS sa konkretizuje, či a kedy sa sumy, ktoré boli predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, reklasifikujú do výsledku hospodárenia. Takéto reklasifikácie sa v tomto štandarde označujú ako reklasifikačné úpravy. Reklasifikačná úprava je zahrnutá do súvisiacich zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom došlo k reklasifikácii úpravy do výsledku hospodárenia. Tieto sumy možno boli v aktuálnom alebo v predchádzajúcom období vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku ako nezrealizované výnosy. Takéto nezrealizované výnosy sa musia odpočítať od ostatných súčastí komplexného výsledku v období, v ktorom boli realizované výnosy reklasifikované do výsledku hospodárenia, aby sa tak zabránilo ich dvojitému započítaniu do komplexného výsledku celkom.

▼M31

94 Účtovná jednotka môže prezentovať reklasifikačné úpravy vo výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach. Účtovná jednotka, ktorá prezentuje reklasifikačné úpravy v poznámkach, prezentuje položky ostatných súčastí komplexného výsledku po všetkých súvisiacich reklasifikačných úpravách.

▼M53

95 Reklasifikačné úpravy sú dôsledkom napríklad vyradenia zahraničnej prevádzky (pozri IAS 21) a prípadu, keď niektorý zabezpečovaný očakávaný peňažný tok má vplyv na výsledok hospodárenia [pozri odsek 65.11 písm. d) štandardu IFRS 9 vo vzťahu k zabezpečeniam peňažných tokov].

96 Reklasifikačné úpravy nie sú dôsledkom zmien prebytku z precenenia, ktorý bol vykázaný v súlade s IAS 16 alebo IAS 38, alebo dôsledkom precenenia programov so stanovenými požitkami, ktoré boli vykázané v súlade s IAS 19. Tieto zložky sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku a v nasledujúcich obdobiach nedochádza k ich preklasifikovaniu do výsledku hospodárenia. Zmeny prebytku z precenenia sa môžu v nasledujúcich obdobiach previesť do nerozdelených ziskov, ak sa dané aktívum používa alebo keď dôjde k ukončeniu jeho vykazovania (pozri IAS 16 a IAS 38). V súlade s IFRS 9 k reklasifikačným úpravám nedochádza v prípade, ak zabezpečenie peňažných tokov alebo účtovanie časovej hodnoty opcie (alebo forwardového prvku forwardovej zmluvy alebo kurzového bázického rozpätia finančného nástroja) majú za následok sumy, ktoré sú odstránené z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov alebo zo samostatnej zložky vlastného imania a zahrnuté priamo do začiatočných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Tieto sumy sú priamo prevedené do aktív alebo záväzkov.

▼M31

Informácie, ktoré sa majú prezentovať vo výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku alebo v poznámkach

▼M5

97 Ak sú položky výnosov alebo nákladov významné, účtovná jednotka zverejňuje ich povahu a sumy samostatne.

98 Okolnosti, ktoré by mohli viesť k potrebe samostatne zverejniť položky výnosov a nákladov, sú tieto:

a) zníženia hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu alebo nehnuteľností, strojov a zariadení na spätne získateľnú sumu, ako aj zrušenie týchto znížení hodnoty,

b) reštrukturalizácia činností účtovnej jednotky a zrušenie všetkých rezerv na náklady na reštrukturalizáciu,

c) vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení,

d) vyradenie investícií,

e) ukončené činnosti,

f) právne vysporiadanie a

g) iné zrušenia rezerv.

▼M5

99 Účtovná jednotka prezentuje analýzu nákladov vykazovaných v zisku alebo strate na základe klasifikácie vychádzajúcej buď z ich povahy, alebo ich funkcie v rámci účtovnej jednotky, podľa toho, ktorý prístup poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie.

▼M31

100 Účtovným jednotkám sa vo výkazoch predstavujúcich zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku odporúča prezentovať analýzu uvedenú v odseku 99.

▼M5

101 Náklady sú predmetom užšej klasifikácie, aby sa zvýraznili tie zložky finančnej výkonnosti, ktoré sa prípadne líšia z hľadiska frekvencie, potenciálu pre zisk alebo stratu a predvídateľnosti. Táto analýza sa poskytuje v jednej z dvoch foriem.

102 Prvá forma analýzy je metóda „charakteru nákladov“. Účtovná jednotka zoskupuje náklady v rámci zisku alebo straty podľa ich charakteru (napríklad odpisy, nákupy materiálov, prepravné náklady, zamestnanecké požitky a náklady na reklamu) a neprerozdeľuje ich medzi funkcie v rámci účtovnej jednotky. Uplatniť túto metódu môže byť jednoduché, pretože nie je potrebné priraďovať náklady ku klasifikáciám podľa funkcií. Klasifikácia s použitím metódy charakteru nákladov je napríklad takáto:

Tržby		X
Ostatné výnosy		X
Zmeny stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby	X	
Použité suroviny a spotrebný materiál	X	
Náklady na zamestnanecké požitky	X	
Odpisy a amortizácia	X	
Ostatné náklady	X	
Celkové náklady		(X)
Zisk pred zdanením		X

103 Druhou formou analýzy je metóda „funkcie nákladov“, prípadne metóda „náklady na predaj“, a klasifikuje náklady podľa ich funkcie ako súčasť nákladov vynaložených na predaj alebo napríklad nákladov na distribúciu alebo administratívne činnosti. Účtovná jednotka zverejňuje pri uplatňovaní tejto metódy oddelene od ostatných nákladov aspoň svoje náklady na predaj. Táto metóda môže používateľom poskytovať relevantnejšie informácie ako klasifikácia nákladov podľa ich povahy, ale alokácia nákladov k funkciám môže vyžadovať arbitrárnu alokáciu a zahŕňa dôkladnú úvahu. Klasifikácia, pri ktorej sa používa metóda funkcie nákladov, je napríklad takáto:

Tržby	X
Náklady na predaj	(X)
Hrubý zisk	X
Ostatné výnosy	X
Náklady na distribúciu	(X)
Administratívne náklady	(X)
Ostatné náklady	(X)
Zisk pred zdanením	X

▼M5

104 Účtovná jednotka, ktorá klasifikuje náklady podľa funkcie, zverejňuje dodatočné informácie o charaktere nákladov, vrátane odpisov, amortizácie a zamestnaneckých požitkov.

105 Voľba medzi metódou funkcie nákladov a metódou charakteru nákladov závisí tak od historických a priemyselných faktorov, ako aj od charakteru účtovnej jednotky. Obe metódy naznačujú, ktoré náklady by sa možno mohli meniť v priamej alebo nepriamej závislosti od úrovne predaja alebo výroby uskutočňovaných účtovnou jednotkou. Keďže každá z metód prezentácie má svoje prínosy pre rôzne typy účtovných jednotiek, tento štandard požaduje od manažmentu, aby vybral spoľahlivú a relevantnejšiu prezentáciu. Pri používaní klasifikácie podľa funkcie nákladov sa však požaduje dodatočné zverejnenie vzhľadom na to, že pri predpovedaní budúcich peňažných tokov sú užitočné informácie o povahe nákladov. Výraz „zamestnanecké požitky“ v odseku 104 má rovnaký význam ako v IAS 19.

Výkaz zmien vlastného imania

▼M29

Informácie, ktoré sa musia uviesť vo výkaze zmien vlastného imania

▼M53

106 Účtovná jednotka prezentuje výkaz zmien vlastného imania, ako sa požaduje v odseku 10. Výkaz zmien vlastného imania zahŕňa tieto informácie:

▼M29

(a) celkový komplexný výsledok za obdobie, pričom sa oddelene uvedú celkové sumy priraditeľné vlastníkom materskej spoločnosti a nekontrolným podielom;

(b) pri každej zložke vlastného imania vplyvy retrospektívneho uplatnenia alebo retrospektívnej zmeny vykazovania, ktoré boli vykázané v súlade so štandardom IAS 8 a

▼M53

(c) [vypúšťa sa]

(d) pri každej zložke vlastného imania zosúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci daného obdobia, pričom sa oddelene zverejnenia (minimálne) zmeny vyplývajúce z:

i) výsledku hospodárenia;

ii) ostatných súčastí komplexného výsledku a

iii) transakcií s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci, pričom sa oddelene zobrazia vklady vlastníkov a rozdelenia vlastníkom a zmeny vo vlastníckych podieloch v dcérskych spoločnostiach, ktoré nemajú za následok stratu ovládania.

▼M29

Informácie, ktoré sa musia uviesť vo výkaze zmien vlastného imania alebo v poznámkach

106A Pri každej zložke vlastného imania účtovná jednotka predloží buď vo výkaze zmien vlastného imania, alebo v poznámkach analýzu iného komplexného výsledku po jednotlivých položkách [pozri odsek 106 písm. d) (ii)].

107 Účtovná jednotka zverejní buď vo výkaze zmien vlastného imania, alebo v poznámkach sumy dividend vykazovaných ako sumy rozdelené vlastníkom počas daného obdobia a príslušnú sumu dividend na akciu.

▼M5

108 V odseku 106 zložky vlastného imania zahŕňajú napríklad každú triedu vloženého vlastného imania, kumulovaný zostatok každej triedy ostatných súčastí komplexného výsledku a nerozdelené zisky.

109 Zmeny vlastného imania účtovnej jednotky medzi začiatkom a koncom obdobia vykazovania odzrkadľujú zvýšenie alebo zníženie jej čistých aktív počas obdobia. S výnimkou zmien v dôsledku transakcií s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci (ako sú vklady do vlastného imania, spätné nadobudnutie vlastných majetkových nástrojov a dividend účtovnej jednotky) a s tým priamo súvisiacich transakčných nákladov, predstavuje celková zmena vlastného imania počas obdobia súčet výnosov a nákladov, vrátane ziskov a strát vytvorených aktivitami účtovnej jednotky v tomto období.

110 IAS 8 požaduje vykonať retrospektívne úpravy pri vykonávaní zmien v účtovných politikách v rozsahu vykonateľnosti, s výnimkou prípadov, keď prechodné ustanovenia iného IFRS požadujú inak. IAS 8 takisto požaduje, aby sa v prípade možnosti retrospektívne vykonali zmeny vykazovania zamerané na opravy chýb. Retrospektívne úpravy a retrospektívne prehodnotenia nie sú zmenami vlastného imania, ale úpravami počiatočného stavu nerozdeleného zisku s výnimkou prípadov, kedy IFRS požaduje retrospektívnu úpravu inej zložky vlastného imania. V odseku 106 písm. b) sa požaduje, aby sa vo výkaze zmien vlastného imania zverejnila celková úprava každej zložky vlastného imania vyplývajúca zo zmien účtovných politík a samostatne z opráv chýb. Tieto úpravy sa zverejňujú za každé predchádzajúce obdobie a k začiatku obdobia.

Výkaz o peňažných tokoch

111 Informácie o peňažných tokoch poskytujú používateľom účtovnej závierky podklad na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peniaze a peňažné ekvivalenty a potrieb účtovnej jednotky tieto peňažné toky využívať. Požiadavky na prezentáciu a zverejnenie informácií o peňažných tokoch sa ustanovujú v IAS 7.

Poznámky

Štruktúra

112 V poznámkach sa musia:

a) prezentovať informácie o predpokladoch, z ktorých sa vychádza pri zostavovaní účtovnej závierky, a špecifických účtovných politikách v súlade s odsekmi 117 až 124,

b) zverejniť informácie, ktoré sa požadujú podľa IFRS a ktoré nie sú prezentované na inom mieste účtovnej závierky, a

c) poskytnúť informácie, ktoré nie sú prezentované nikde inde vo výkazoch účtovnej závierky, ale sú relevantné vzhľadom na pochopenie týchto výkazov.

▼M49

113 Účtovná jednotka prezentuje v rozsahu vykonateľnosti poznámky systematicky. Účtovná jednotka musí pri určovaní systematickosti zvážiť vplyv na zrozumiteľnosť a porovnateľnosť jej účtovnej závierky. Účtovná jednotka uvádza ku každej položke vo výkaze o finančnej situácii, výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, výkaze zmien vlastného imania a výkaze o peňažných tokoch krížové odkazy na všetky súvisiace informácie v poznámkach.

▼M49

114 Medzi príklady systematického usporiadania alebo zoskupovania poznámok patrí:

a) zvýraznenie oblastí činností, ktoré účtovná jednotka považuje za najrelevantnejšie pre pochopenie jej finančnej výkonnosti a finančnej situácie, ako napríklad zoskupovanie informácií o konkrétnych prevádzkových činnostiach;

b) zoskupovanie informácií o položkách, ktoré sa oceňujú podobným spôsobom, ako napríklad aktíva oceňované reálnou hodnotou alebo

c) dodržiavanie poradia položiek vo výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku a výkaze o finančnej situácii, ako napríklad:

i) vyhlásenie o súlade s IFRS (pozri odsek 16);

ii) významné uplatňované účtovné politiky (pozri odsek 117);

iii) doplňujúce informácie k položkám prezentovaným vo výkaze o finančnej situácii, výkaze/výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a výkaze o peňažných tokoch v poradí, v ktorom je prezentovaný každý výkaz a každá riadková položka;

iv) ostatné zverejnenia vrátane

1. podmienených záväzkov (pozri IAS 37) a nevykázaných zmluvných záväzkov; a

2. nefinančných zverejnení, napríklad cieľov a politík účtovnej jednotky v oblasti riadenia finančných rizík (pozri IFRS 7).

———————

▼M5

116 Účtovná jednotka môže prezentovať poznámky poskytujúce informácie o predpokladoch, z ktorých sa vychádza pri zostavovaní účtovnej závierky, a špecifických účtovných politikách ako osobitnú časť účtovnej závierky.

Zverejňovanie účtovných politík

▼M49

117 Účtovná jednotka zverejňuje významné účtovné politiky, ktoré zahŕňajú:

a) oceňovací základ (alebo oceňovacie základy) použitý (použité) pri zostavení účtovnej závierky; a

b) iné použité účtovné politiky relevantné pre pochopenie účtovnej závierky.

▼M5

118 Pre účtovnú jednotku je dôležité, aby používateľov informovala o oceňovacom základe alebo oceňovacích základoch použitých v účtovnej závierke (napríklad historická obstarávacia cena, bežná obstarávacia cena, čistá realizačná hodnota, reálna hodnota alebo spätne získateľná suma), pretože základ, podľa ktorého účtovná jednotka pripravuje účtovnú závierku, významne ovplyvňuje analýzy používateľov. Keď účtovná jednotka v účtovnej závierke uplatňuje viac ako jeden oceňovací základ, napríklad pri precenení určitých tried majetku, stačí uviesť označenie kategórií majetku a záväzkov, na ktoré sa uplatnili jednotlivé oceňovacie základy.

▼M49

119 Pri rozhodovaní, či by sa konkrétne účtovné politiky mali zverejniť, manažment zvažuje, či by zverejnenie pomohlo používateľom pochopiť spôsob, akým sa transakcie, iné udalosti a podmienky odzrkadľujú vo vykazovanej finančnej výkonnosti a finančnej situácii. Každá účtovná jednotka zvažuje povahu svojich činností a politík, zverejnenie ktorých by mohli používatelia očakávať v prípade daného typu účtovnej jednotky. Zverejnenie konkrétnych účtovných politík je pre užívateľov užitočné najmä vtedy, keď sú tieto politiky vybraté z alternatív, ktoré sa povoľujú v IFRS. Príkladom je zverejnenie, či účtovná jednotka uplatňuje na svoj investičný majetok model ocenenia reálnou hodnotou alebo model ocenenia obstarávacou cenou (pozri IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*). Niektoré IFRS výslovne vyžadujú zverejňovanie určitých účtovných politík vrátane možností, ktoré si manažment vybral spomedzi rôznych politík, ktoré povoľujú. Napríklad IAS 16 vyžaduje zverejniť oceňovacie základy používané pre jednotlivé triedy nehnuteľností, strojov a zariadení.

———————

▼M5

121 Účtovná politika môže byť veľmi dôležitá vzhľadom na povahu činností účtovnej jednotky, a to aj vtedy, ak sumy v bežnom období ani v predchádzajúcich obdobiach nie sú významné. Takisto je vhodné zverejniť všetky významné účtovné politiky, ktoré sa výslovne nepožadujú podľa IFRS, ale ktoré si účtovná jednotka zvolí a uplatňuje v súlade s IAS 8.

▼M49

122 Účtovná jednotka popri svojich významných účtovných politikách alebo iných poznámkach zverejňuje okrem úsudkov zahŕňajúcich odhady (pozri odsek 125) aj ďalšie úsudky, ku ktorým sa manažment dopracoval pri uplatňovaní účtovných politík a ktoré majú najvýznamnejší vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke.

▼M53

123 Okrem úsudkov zahŕňajúcich odhady robí manažment v procese uplatňovania účtovných politík účtovnej jednotky aj rôzne úsudky, ktoré môžu mať významný vplyv na sumy, ktoré vykazuje v účtovnej závierke. Manažment napríklad robí úsudky pri určovaní:

a) [vypúšťa sa]

b) kedy sa v podstate všetky významné riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom finančných aktív a prenajímaného majetku prevedú na iné účtovné jednotky;

c) či určité predaje tovaru sú vo svojej podstate dohodami o financovaní, a teda nevytvárajú výnosy, a

d) či zmluvné podmienky finančného aktíva vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny.

▼M5

►M32 124 Niektoré zo zverejnení uskutočnených v súlade s odsekom 122 sa vyžadujú aj v iných IFRS. Napríklad v štandarde IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejňovala posúdenia, ktoré urobila pri určovaní, či ovláda inú účtovnú jednotku. ◄ Podľa IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* sa v prípadoch ťažkostí s klasifikáciou nehnuteľností požaduje zverejniť kritériá, ktoré účtovná jednotka vytvorila na odlišovanie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľného majetku používaného vlastníkom a nehnuteľného majetku držaného na predaj v rámci bežného podnikania.

Zdroje neistoty v odhadoch

125 Účtovná jednotka zverejňuje informácie o predpokladoch, ktoré vytvára so zreteľom na budúcnosť, a o ďalších hlavných zdrojoch neistoty v odhadoch, ktorá je ku koncu obdobia vykazovania, pričom pri týchto zdrojoch existuje významné riziko, že počas nasledujúceho účtovného obdobia vyústia do významných úprav účtovných hodnôt majetku a záväzkov. Poznámky musia v súvislosti s týmto majetkom a záväzkami obsahovať podrobnosti o:

a) ich charaktere a

b) ich účtovnej hodnote k začiatku a ku koncu obdobia vykazovania.

126 Na určenie účtovnej hodnoty niektorého majetku a záväzkov je potrebný odhad účinkov neistých budúcich udalostí na tento majetok a záväzky ku koncu obdobia vykazovania. Napríklad pri neexistencii aktuálne zistených trhových cien je potrebné použiť odhady orientované na budúcnosť s cieľom zistiť spätne získateľnú sumu tried nehnuteľností, strojov a zariadenia, účinok technologického zastarania zásob, rezerv, ktoré závisia od výsledku prebiehajúcich sporov a dlhodobých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov, ako sú penzijné povinnosti. V týchto odhadoch sú zahrnuté predpoklady o takých položkách, ako sú úpravy peňažných tokov alebo diskontných sadzieb na základe rizika, budúce úpravy platov a budúce úpravy cien, vplývajúce na výšku ostatných nákladov.

127 Predpoklady a ostatné zdroje neistoty v odhadoch zverejnené v súlade s odsekom 125 sa vzťahujú na odhady, ktoré od manažmentu vyžadujú uplatňovanie najťažších, subjektívnych alebo zložitých úsudkov. Vzhľadom na rastúci počet premenných a predpokladov ovplyvňujúcich možné budúce vyriešenie neistôt sú tieto úsudky čoraz subjektívnejšie a zložitejšie, s čím zároveň zvyčajne rastie pravdepodobnosť následnej významnej úpravy účtovných hodnôt majetku a záväzkov.

▼M33

128 Zverejnenia v zmysle odseku 125 sa nevyžadujú v prípade aktív a záväzkov s významným rizikom, že ich účtovné hodnoty sa môžu v nasledujúcom finančnom roku podstatne zmeniť, ak sú na konci obdobia vykazovania ocenené reálnou hodnotou založenou na kótovanej cene na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzky. Tieto reálne hodnoty sa môžu v nasledujúcom finančnom roku podstatne zmeniť, ale tieto zmeny by neviedli k predpokladom alebo iným zdrojom neistoty v odhadoch ku koncu obdobia vykazovania.

▼M5

129 Účtovná jednotka prezentuje zverejnenia v zmysle odseku 125 spôsobom, ktorý pomáha používateľom účtovnej závierky porozumieť úsudkom manažmentu v súvislosti s budúcim vývojom a s ostatnými zdrojmi neistoty v odhadoch. Povaha a rozsah poskytnutých informácií sa menia v závislosti od povahy predpokladu a iných okolností. Účtovná jednotka uskutočňuje napríklad tieto druhy zverejnení:

a) povaha predpokladu alebo iného zdroja neistoty v odhadoch,

b) citlivosť účtovných hodnôt na metódy, predpoklady a odhady, ktoré sú základom na ich výpočet, vrátane dôvodov tejto citlivosti,

c) očakávané odstránenie neistoty a rozsah možných účinkov na účtovné hodnoty príslušného majetku a záväzkov v budúcom finančnom roku a

d) vysvetlenie zmien vykonaných na minulých odhadoch, týkajúcich sa tohto majetku a záväzkov, ak neistota zostane nevyriešená.

130 Tento štandard nevyžaduje od účtovnej jednotky, aby zverejnila rozpočtové informácie alebo prognózy pri vykonávaní zverejnení uvedených v odseku 125.

131 Niekedy je prakticky nemožné zverejniť rozsah možných účinkov predpokladov alebo iného zdroja neistoty v odhadoch ku koncu obdobia vykazovania. V takýchto prípadoch účtovná jednotka zverejní informáciu, že na základe existujúcich údajov je pravdepodobné, že možné vplyvy v budúcom finančnom roku, ktoré budú odlišné od predpokladov, si vyžiadajú významnú úpravu účtovnej hodnoty príslušného majetku alebo záväzkov. Účtovná jednotka pri všetkých prípadoch zverejní charakter a účtovnú hodnotu konkrétneho majetku alebo záväzku (alebo triedy majetku alebo záväzkov) ovplyvnených daným predpokladom.

132 Zverejnenie podľa odseku 122 týkajúce sa konkrétnych úsudkov vytvorených manažmentom v procese uplatňovania účtovných politík účtovnej jednotky sa nevzťahuje na zverejnenia zdrojov neistoty v odhade uvedených v odseku 125.

▼M33

133 V ostatných IFRS sa vyžaduje zverejnenie niektorých predpokladov, ktoré by sa inak vyžadovalo v súlade s odsekom 125. Napríklad v IAS 37 sa vyžaduje, aby sa za presne vymedzených okolností zverejňovali hlavné predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí ovplyvňujúcich triedy rezerv. V IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* sa vyžaduje zverejňovanie významných predpokladov (vrátane techniky/techník oceňovania a vstupov), ktoré účtovná jednotka používa pri oceňovaní aktív a záväzkov reálnou hodnotou, ktoré sa účtujú v reálnej hodnote.

▼**M5**

Kapitál

134 Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť ciele, politiky a procesy účtovnej jednotky na riadenie kapitálu.

135 Na splnenie požiadaviek podľa odseku 134 účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) kvalitatívne informácie o svojich cieľoch, politikách a procesoch na riadenie kapitálu, vrátane týchto informácií:

(i) opis toho, čo riadi ako kapitál;

(ii) ak účtovná jednotka podlieha externe stanoveným kapitálovým požiadavkám, povahu týchto požiadaviek a ako sú tieto požiadavky zahrnuté do riadenia kapitálu; a

(iii) ako napĺňa svoje ciele v oblasti riadenia kapitálu.

b) súhrnné kvantitatívne údaje o tom, čo riadi ako kapitál, Niektoré účtovné jednotky považujú niektoré finančné záväzky (napr. niektoré formy podriadeného dlhu) za súčasť kapitálu. Iné účtovné jednotky nezaraďujú do kapitálu niektoré zložky vlastného imania (napr. zložky vznikajúce zo zabezpečovacích nástrojov peňažných tokov),

c) všetky zmeny v písm. a) a b) z predchádzajúceho obdobia,

d) či počas daného obdobia splnila prípadné externe stanovené kapitálové požiadavky, ktorým podlieha,

e) keď účtovná jednotka nesplnila takéto externe stanovené kapitálové požiadavky, dôsledky toho nesplnenia.

Účtovná jednotka vychádza pri týchto zverejneniach z informácií, ktoré boli interne poskytnuté kľúčovým členom manažmentu.

136 Účtovná jednotka môže riadiť kapitál rôznymi spôsobmi a podliehať rôznym kapitálovým požiadavkám. Napríklad konglomerát môže zahŕňať účtovné jednotky, ktoré sa zaoberajú poisťovacími a bankovými aktivitami, a tieto účtovné jednotky môžu mať prevádzky v niekoľkých jurisdikciách. Ak by súhrnné zverejnenie kapitálových požiadaviek a spôsobu spravovania kapitálu neposkytovalo užitočné informácie alebo by spôsobilo, že používatelia účtovnej závierky skreslene pochopia kapitálové zdroje účtovnej jednotky, účtovná jednotka samostatne zverejní informácie pri každej kapitálovej požiadavke, ktorej účtovná jednotka podlieha.

▼**M6**

Finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré sú klasifikované ako vlastné imanie

136A V prípade finančných nástrojov obsahujúcich právo predať, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania, účtovná jednotka zverejní (ak príslušné informácie nie sú súčasťou iného zverejnenia):

a) súhrnné kvantitatívne údaje o sume klasifikovanej ako vlastné imanie,

▼M6

b) svoje ciele, politiky a postupy riadenia svojej povinnosti opätovne alebo spätne odkúpiť nástroje, ak ju o to požiadajú držitelia nástrojov, vrátane zmien od predchádzajúceho obdobia,

c) očakávaný úbytok peňažnej hotovosti pri spätnom alebo opätovnom odkúpení tejto triedy finančných nástrojov a

d) informácie o tom, ako sa určil očakávaný úbytok peňažnej hotovosti pri spätnom alebo opätovnom odkúpení.

▼M5

Ostatné zverejnenia

137 Účtovná jednotka zverejňuje v poznámkach tieto údaje:

a) navrhované alebo deklarované sumy dividend pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, ale nevykázané ako sumy rozdelené počas obdobia medzi vlastníkov, a príslušnú sumu na akciu, a

b) sumu všetkých kumulatívnych prioritných dividend, ktoré neboli vykázané.

▼M6

138 Ak ďalej uvedené informácie nie sú súčasťou iných zverejnených informácií uverejnených s účtovnou závierkou, účtovná jednotka zverejní tieto informácie:

a) sídlo a právna forma účtovnej jednotky, jej krajina založenia a adresa jej sídla (alebo hlavného miesta podnikania, ak je iné ako sídlo),

b) opis povahy činností účtovnej jednotky a jej hlavných aktivít,

c) názov materskej spoločnosti a materskej spoločnosti najvyššej úrovne v skupine a

d) ak účtovná jednotka má obmedzenú životnosť, informácie o jej životnosti.

▼M5

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

139 Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M11

139A IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 106. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa uplatnia na toto skoršie obdobie. Zmena a doplnenie sa uplatnia retrospektívne.

▼**M6**

139B *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny a doplnenia IAS 32 a IAS 1) vydané vo februári 2008 zmenili a doplnili odsek 138 a vložili odseky 8A, 80A a 136A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny a doplnenia IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2 *Členské podiely v družstvách a podobné nástroje*.

▼**M8**

139C Odseky 68 a 71 boli zmenené a doplnené *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M22**

139D Odsek 69 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M29**

139F *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenili a doplnili odseky 106 a 107 a doplnil sa odsek 106A. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatňuje na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2011 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼**M32**

139H Štandardmi IFRS 10 a IFRS 12, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 4, 119, 123 a 124. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 12.

▼**M33**

139I Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 128 a 133. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

139J *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanými v júni 2011, sa zmenili a doplnili odseky 7, 10, 82, 85 až 87, 90, 91, 94, 100 a 115, vložili odseky 10A, 81A, 81B a 82A a zrušili odseky 12, 81, 83 a 84. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2012 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

139K Štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky* (v znení zmien a doplnení z júna 2011) sa zmenila a doplnila definícia „ostatných súčastí komplexného výsledku“ v odseku 7 a odseku 96. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien a doplnení z júna 2011).

▼**M36**

139L Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenili a doplnili odseky 10, 38 a 41, vypustili sa odseky 39 až 40 a doplnili sa odseky 38A až 38D a 40A až 40D. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M52**

139N Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 34 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M53**

139O Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 a 123 a vypustili odseky 139E, 139G a 139M. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**M49**

139P Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 10, 31, 54 až 55, 82A, 85, 113 až 114, 117, 119 a 122, doplnili sa odseky 30A, 55A a 85A až 85B a vypustili sa odseky 115 a 120. Účtovná jednotka tieto zmeny uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. V súvislosti s týmito zmenami sa od účtovných jednotiek nevyžaduje, aby zverejnili informácie vyžadované v odsekoch 28 až 30 štandardu IAS 8.

▼**M5**

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 1 (REVIDOVANÝ V ROKU 2003)

140 Týmto štandardom sa nahrádza IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* revidovaný v roku 2003 v znení zmien a doplnení z roku 2005.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 2

Zásoby

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je určiť spôsob účtovného zobrazenia zásob. Kľúčovou otázkou pri účtovaní zásob je výška nákladov, ktoré sa majú vykázať ako majetok a prenášať do budúceho obdobia, až do vykázania súvisiacich výnosov. Tento štandard poskytuje návod na určenie obstarávacej ceny a jej následného vykázania ako nákladu, vrátane všetkých znížení hodnoty na čistú realizovateľnú hodnotu. Štandard takisto poskytuje návod na oceňovacie vzorce, ktoré sa používajú na priradenie nákladov k zásobám.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

2. Tento štandard sa vzťahuje na všetky druhy zásob s výnimkou:

a) [vypúšťa sa]

b) finančných nástrojov (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* a IFRS 9 *Finančné nástroje*); a

▼B

c) biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou a poľnohospodárskou výrobou v okamihu zberu úrody (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*).

3. Tento štandard sa nevzťahuje na oceňovanie zásob držaných:

a) výrobcami poľnohospodárskych a lesných produktov, poľnohospodárskej výroby po zbere úrody, nerastných surovín a výrobkov z nich, v rozsahu ich oceňovania v čistej realizovateľnej hodnote v súlade so zavedenými postupmi v týchto odvetviach. Ak sa tieto zásoby oceňujú v čistej realizovateľnej hodnote, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata v období, keď ku zmene došlo;

b) maklérmi-obchodníkmi s komoditami, ktorí oceňujú svoje zásoby v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj. Ak sa tieto zásoby oceňujú v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata v období zmeny.

4. Zásoby uvedené v odseku 3 písm. a) sú oceňované v čistej realizovateľnej hodnote v určitých štádiách výroby. K tomu dochádza napríklad po zbere poľnohospodárskej úrody alebo po vyťažení nerastnej suroviny, keď sa ďalší predaj zabezpečuje forwardovou zmluvou alebo štátnou zárukou, alebo keď existuje aktívny trh so zanedbateľným rizikom nepredajnosti. Na tieto zásoby sa nevzťahujú len požiadavky na oceňovanie v tomto štandarde.

5. Makléri-obchodníci sú tí, ktorí nakupujú alebo predávajú komodity pre iné osoby alebo na svoj vlastný účet. Zásoby uvedené v odseku 3 písm. b) sa v zásade získavajú s cieľom predaja v blízkej budúcnosti a tvorby zisku z pohybov v cenách alebo marži maklérov-obchodníkov. Ak sa tieto zásoby oceňujú v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj, nevzťahujú sa na ne len požiadavky na oceňovanie v tomto štandarde.

▼B

DEFINÍCIE

6. Ďalej uvedené pojmy sa používajú v tomto štandarde vo vymedzenom význame:

Zásoby sú majetok:

a) držaný na predaj pri bežnom podnikaní;

b) v procese výroby pre takýto predaj alebo

c) vo forme materiálu alebo dodávok na spotrebu vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.

Čistá realizovateľná hodnota je odhadovaná predajná cena v bežnom podnikaní po odpočítaní odhadnutých nákladov na dokončenie a odhadnutých nákladov potrebných na uskutočnenie predaja.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

7. Čistá realizovateľná hodnota sa vzťahuje na čistú sumu, ktorú účtovná jednotka očakáva, že sa zrealizuje z predaja zásob pri bežnom podnikaní. Reálna hodnota odráža cenu, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja niektorých zásob na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre tieto zásoby medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. Prvá hodnota je hodnota špecifická pre účtovnú jednotku; druhá nie je špecifická pre účtovnú jednotku. Čistá realizovateľná hodnota zásob sa nemusí rovnať reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj.

▼M52

8. Zásoby zahŕňajú tovar nakúpený a držaný na ďalší predaj vrátane, napríklad, tovaru nakúpeného maloobchodníkom a drženého na ďalší predaj alebo pozemky a iný majetok držané na ďalší predaj. Zásoby zahŕňajú aj účtovnou jednotkou vyrobené hotové výrobky alebo nedokončenú výrobu a zahŕňajú materiály a dodávky čakajúce na použitie vo výrobnom procese. Náklady vynaložené na plnenie zmluvy so zákazníkom, ktoré nevedú k vytváraniu zásob (alebo aktív v rozsahu pôsobnosti iného štandardu), sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

▼B

OCEŇOVANIE ZÁSOB

9. Zásoby sa oceňujú na nižšej z úrovní obstarávacích alebo výrobných nákladov a čistej realizovateľnej hodnoty.

Obstarávacia cena zásob

10. Obstarávacia cena zásob zahŕňa všetky náklady na nákup, náklady na premenu a ostatné náklady, ktoré vznikajú pri uvedení zásob na ich súčasné miesto a do ich súčasného stavu.

Náklady na nákup

11. Náklady na nákup zásob zahŕňajú nákupnú cenu, dovozné clá a ostatné dane (iné ako dane následne získateľné účtovnou jednotkou späť od daňových úradov) a dopravné a manipulačné poplatky a ostatné náklady priamo priraditeľné k obstaraniu hotových výrobkov, materiálov a služieb. Obchodné zľavy, rabaty a iné podobné položky sa odpočítajú pri určovaní nákladov na nákup.

▼B

Náklady na premenu

12. Náklady na premenu zásob zahŕňajú náklady priamo súvisiace s jednotkami výroby, ako je priama práca. Zahŕňajú aj systematické rozvrhnutie fixnej a variabilnej výrobnej réžie, ktoré sú vynaložené pri zmene materiálov na hotové výrobky. Fixná výrobná réžia predstavuje tie nepriame výrobné náklady, ktoré zostávajú relatívne nemenné bez ohľadu na objem výroby, ako sú napríklad odpisy a údržba výrobných budov a zariadení a náklady na riadenie a na administratívu výroby. Variabilná výrobná réžia predstavuje tie nepriame náklady na výrobu, ktoré sa menia priamo alebo takmer priamo s objemom výroby, ako sú nepriame materiály a nepriama práca.

13. Rozvrhnutie fixnej výrobnej réžie v rámci nákladov na premenu je založené na bežnej kapacite výrobných zariadení. Bežná kapacita je očakávaný objem výroby, ktorý sa v priemere dosiahne počas niekoľkých období alebo sezón za bežných okolností so zohľadnením straty kapacity v dôsledku plánovanej údržby. Môže sa použiť skutočná úroveň výroby, ak sa približuje k bežnej kapacite. Suma fixnej réžie rozvrhnutá na každú jednotku výroby sa nezvyšuje v dôsledku nízkej výroby alebo nevyužitého výrobného zariadenia. Nerozvrhnutá réžia je vykázaná ako náklad v období, v ktorom vznikne. V obdobiach neobvykle vysokého objemu výroby je suma fixnej réžie rozvrhnutej na každú jednotku výroby znížená tak, aby ocenenie zásob nebolo vyššie ako náklady. Variabilné výrobné réžie sú rozvrhnuté na každú výrobnú jednotku na základe skutočného použitia výrobných zariadení.

14. Výsledkom výrobného procesu môže byť výroba viac ako jedného výrobku súčasne. To je situácia, keď sa napríklad spoločne vyrábajú výrobky alebo keď existuje hlavný a vedľajší výrobok. Ak nie je možné identifikovať osobitne náklady na premenu každého výrobku, potom sú rozvrhnuté medzi výrobky na racionálnom a konzistentnom základe. Rozvrhnutie môže byť založené napríklad na relatívnej predajnej hodnote každého výrobku buď v štádiu výrobného procesu, keď sa výrobky stanú samostatne identifikovateľné, alebo po skončení výroby. Väčšina vedľajších výrobkov je svojou povahou nevýznamná. V tomto prípade sa vedľajšie výrobky často oceňujú v čistej realizovateľnej hodnote, ktorá sa odpočíta od nákladov na hlavný výrobok. Výsledkom je, že účtovná hodnota hlavného výrobku sa významne nelíši od nákladov na jeho výrobu.

Ostatné náklady

15. Ostatné náklady sú zahrnuté do obstarávacej ceny zásob len do tej miery, v ktorej sa vynakladajú pri uvedení zásob na ich súčasné miesto a do ich súčasného stavu. Napríklad môže byť vhodné zahrnúť do obstarávacej ceny zásob nevýrobnú réžiu alebo náklady na návrhy výrobkov pre konkrétnych zákazníkov.

16. Príklady nákladov vylúčených z obstarávacej ceny zásob a vykázaných ako náklad obdobia, v ktorom vznikli, sú tieto:

a) neobvyklá suma odpadového materiálu, práce alebo iných výrobných nákladov;

▼B

b) náklady na skladovanie, pokiaľ nie sú tieto náklady nevyhnutné vo výrobnom procese pred ďalším výrobným stupňom;

c) správna réžia, ktorá neprispieva k uvedeniu zásob na ich súčasné miesto a do súčasného stavu, a

d) náklady na predaj.

17. V IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* sa vymedzujú obmedzené prípady, za ktorých sa do obstarávacej ceny zásob môžu zahrnúť náklady na prijaté úvery a pôžičky.

18. Účtovná jednotka môže nakúpiť zásoby s odloženým termínom splatenia. Ak takéto dohody evidentne obsahujú finančnú zložku, takáto zložka, daná napríklad rozdielom medzi nákupnou cenou za bežných platobných podmienok a zaplatenou sumou, sa vykazuje ako úrokové náklady vzťahujúce sa na obdobie financovania.

Obstarávacia cena zásob u poskytovateľov služieb

19. Ak poskytovatelia služieb majú zásoby, oceňujú ich vo výške nákladov vynaložených na ich výrobu. Tieto náklady zahŕňajú predovšetkým náklady práce a iné náklady na zamestnancov priamo sa podieľajúci na poskytovaní služby, vrátane vedúcich pracovníkov a priraditeľných režijných nákladov. Náklady práce a iné náklady týkajúce sa zamestnancov zaoberajúcich sa predajom a všeobecnou správou nie sú zahrnuté, ale sú vykázané ako náklady v období, v ktorom vznikli. Obstarávacia cena zásob u poskytovateľa služieb nezahŕňa ziskovú maržu ani nepriraditeľné režijné náklady, ktoré sa často započítavajú do cien účtovaných poskytovateľmi služieb.

Náklady na poľnohospodársku výrobu získanú z biologického majetku

▼M8

20. V súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa zásoby zahŕňajúce poľnohospodársku produkciu, ktorú účtovná jednotka zozbierala zo svojho biologického majetku, ocenia pri prvotnom vykázaní v ich reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj v mieste zberu. Sú to náklady na zásoby k tomuto dátumu na uplatnenie tohto štandardu.

▼B

Techniky stanovenia obstarávacej ceny

21. Techniky stanovenia obstarávacej ceny zásob, ako je metóda štandardných nákladov alebo maloobchodná metóda, sa môžu používať na uľahčenie, ak sa výsledky približujú obstarávacím nákladom. Pri štandardných nákladoch sa berie do úvahy bežná úroveň materiálu a dodávok, práce, bežná úroveň efektívnosti a využitia kapacity. Tieto sa pravidelne preverujú a v prípade potreby sa revidujú podľa súčasných podmienok.

22. Maloobchodná metóda sa často používa v maloobchode na oceňovanie zásob veľkého počtu rýchloobrátkových položiek, ktoré majú podobné marže a pri ktorých je nepraktické použiť iné nákladové metódy. Obstarávacia cena zásob sa určuje odpočítaním vhodnej percentuálnej časti marže od predajnej hodnoty zásob. Pri použitej percentuálnej časti sa zohľadňujú zásoby precenené na hodnotu nižšiu, ako bola pôvodná predajná cena. Často sa používa priemerná percentuálna sadzba pre každú maloobchodnú jednotku.

▼B

Oceňovacie vzorce

23. Obstarávacia cena položiek zásob, ktoré nie sú bežne zameniteľné, a tovaru alebo služby vyrábaných a určených na konkrétne projekty, sa určí pomocou špecifického identifikovania ich individuálnych nákladov.

24. Špecifická identifikácia nákladov znamená, že k identifikovaným položkám zásob sa pripočítajú konkrétne náklady. Tento postup je vhodný pre položky zásob vyčlenené pre konkrétny projekt bez ohľadu na to, či sa nakúpili alebo vyrobili. Špecifická identifikácia nákladov je však nevhodná vtedy, keď existuje veľký počet položiek zásob, ktoré sú navzájom bežne zameniteľné. Za takýchto okolností možno použiť metódu výberu tých položiek, ktoré zostávajú v zásobách, na dosiahnutie vopred určených vplyvov na zisk alebo stratu.

25. Obstarávacia cena zásob iných, ako tie, ktoré sú predmetom odseku 23, sa určí použitím vzorca prvý dnu, prvý von (FIFO) alebo vzorca váženého priemeru nákladov. Účtovná jednotka použije rovnaký oceňovací vzorec pre všetky zásoby podobnej povahy a ktoré účtovná jednotka podobne používa. Pre zásoby odlišnej povahy alebo odlišného použitia môže byť odôvodnené použiť rôzne oceňovacie vzorce.

26. Napríklad zásoby používané v jednom prevádzkovom segmente môže účtovná jednotka používať iným spôsobom ako zásoby toho istého druhu v inom prevádzkovom segmente. Samotný rozdiel v geografickom umiestnení zásob (alebo v príslušných daňových predpisoch) však nestačí na zdôvodnenie použitia rozdielnych oceňovacích vzorcov.

27. Vzorec FIFO predpokladá, že prvé sa predávajú tie položky zásob, ktoré boli nakúpené alebo vyrobené skôr a následkom toho položky zostávajúce v zásobách na konci obdobia sú tie, ktoré sa nakúpili alebo vyrobili nedávno. Podľa vzorca váženého priemeru z nákladov sa náklady na každú položku určia z váženého priemeru z obstarávacích cien alebo nákladov podobných položiek na začiatku účtovného obdobia a obstarávacích cien alebo nákladov podobných položiek nakúpených alebo vyrobených počas účtovného obdobia. V závislosti od situácie účtovnej jednotky je možné vypočítať priemer na periodickej báze alebo vždy pri prijatí ďalšej dodávky.

Čistá realizovateľná hodnota

28. Obstarávacia cena zásob sa nemusí získať späť, ak sú poškodené, úplne alebo čiastočne zastarané alebo ich predajné ceny poklesli. Obstarávacia cena zásob nemusí byť späť získateľná ani v prípade, ak sa zvýšili odhadované náklady na dokončenie alebo odhadované náklady na uskutočnenie predaja. Prax znižovania hodnoty zásob pod úroveň nákladov na čistú realizovateľnú hodnotu je v súlade s tým, že majetok by nemal byť zaúčtovaný v sumách vyšších, ako sa očakávajú z realizácie ich predaja alebo použitia.

▼M52

29. Zásoby sa zvyčajne znižujú na čistú realizovateľnú hodnotu položka po položke. Za určitých okolností sa však môžu podobné alebo súvisiace položky vhodne spájať do skupín. Môžu to byť napríklad položky zásob vzťahujúce sa na rovnaký výrobkový rad, ktoré majú podobný účel alebo konečné použitie a vyrábajú a predávajú sa v rovnakej geografickej oblasti a nemôžu byť prakticky ohodnotené oddelene od iných položiek daného výrobkového radu. Nie je vhodné znižovať hodnotu zásob podľa ich jednotlivých kategórií, napríklad iba hotové výrobky alebo iba všetky zásoby v určitom prevádzkovom segmente.

▼B

30. Odhady čistej realizovateľnej hodnoty vychádzajú z najspoľahlivejších dostupných dôkazov o očakávanej hodnote z realizácie zásob v čase, keď sa odhady urobili. Pri týchto odhadoch sa berú do úvahy pohyby v cenách alebo nákladoch, ktoré súvisia s udalosťami po skončení obdobia v takom rozsahu, že týmito udalosťami sa potvrdia podmienky existujúce ku koncu obdobia.

31. Pri odhadoch čistej realizovateľnej hodnoty sa takisto berie do úvahy aj účel, na ktorý sa zásoby držia. Napríklad čistá realizovateľná hodnota množstva zásob držaného na uspokojenie pevných predajov a zákaziek na poskytnutie služby vychádza zo zmluvnej ceny. Ak sú tieto zmluvy o predaji na menšie množstvá, ako sú skladové zásoby, pri určení čistej realizovateľnej hodnoty zvyšku sa vychádza z bežných predajných cien. Zo zmlúv o predaji, ktoré presahujú množstvo držaných zásob, alebo z pevných kúpnych zmlúv, môže vyplynúť rezerva. Týmito rezervami sa zaoberá štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

32. Hodnota materiálu a ostatných dodávok držaných na použitie vo výrobe zásob sa neznižuje pod tieto obstarávacie náklady, ak sa očakáva predaj hotových výrobkov, ktorých budú súčasťou, za rovnakú alebo vyššiu cenu ako tieto náklady. Ak však zníženie ceny materiálov naznačuje, že náklady na hotové výrobky prevyšujú čistú realizovateľnú hodnotu, zníži sa hodnota materiálov na čistú realizovateľnú hodnotu. Za týchto okolností môžu byť reprodukčné náklady materiálu tým najlepším dostupným ocenením ich čistej realizovateľnej hodnoty.

33. Čistá realizovateľná hodnota sa prehodnocuje v každom nasledujúcom období. Ak prestanú existovať okolnosti, na základe ktorých sa predtým znížila hodnota zásob pod ich obstarávaciu cenu, alebo ak existujú jednoznačné dôkazy o zvýšení čistej realizovateľnej hodnoty v dôsledku zmien hospodárskej situácie, zníženie hodnoty sa zruší (t. j. výška zrušenia je ohraničená do výšky pôvodného zníženia hodnoty) tak, že nová účtovná hodnota sa rovná obstarávacej cene alebo revidovanej čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia. To môže nastať napríklad vtedy, ak určitá položka zásob, ktorá je zaúčtovaná v čistej realizovateľnej hodnote z dôvodu zníženia jej predajnej ceny, je stále k dispozícii v nasledujúcom období a jej predajná cena sa zvýšila.

VYKÁZANÉ AKO NÁKLAD

34. Ak sa zásoby predajú, účtovná hodnota týchto zásob sa vykáže ako náklad v období, v ktorom sa vykáže súvisiaci výnos. Sumy všetkých znížení zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a všetky straty zásob sa vykážu ako náklad za obdobie, v ktorom dochádza k zníženiu hodnoty alebo k strate. Suma zrušenia zníženia hodnoty zásob na základe zvýšenia čistej realizovateľnej hodnoty sa vykáže ako zníženie sumy zásob vykázanej ako náklad v období, v ktorom sa uskutočnilo zrušenie.

35. Niektoré zásoby sa môžu priradiť k iným účtom majetku, napríklad ako zásoby použité ako súčasť nehnuteľností, strojov a zariadení vyrobených vo vlastnej réžii. Zásoby priradené týmto spôsobom k inému majetku sa vykážu ako náklad počas doby použiteľnosti tohto majetku.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

36. V účtovnej závierke sa zverejnia tieto informácie:

a) účtovná politika prijatá na oceňovanie zásob vrátane použitých oceňovacích vzorcov;

b) celková účtovná hodnota zásob a účtovná hodnota v klasifikáciách vhodných pre účtovnú jednotku;

c) účtovná hodnota zásob zaúčtovaných v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj;

d) hodnota zásob vykázaných ako náklad počas obdobia;

e) suma zníženia zásob vykázaná ako náklad v danom období v súlade s odsekom 34;

f) sumy zrušenia zníženia zásob, ktoré sa vykázali ako zníženie sumy zásob vykázaných ako náklad v danom období v súlade s odsekom 34;

g) okolnosti alebo udalosti, ktoré viedli k zrušeniu zníženia zásob v súlade s odsekom 34, a

h) účtovná hodnota zásob založených ako záruka za záväzky.

▼M52

37. Informácie o účtovných hodnotách v rôznych klasifikáciách zásob a o rozsahu zmien v tomto majetku sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky. Obvyklé klasifikácie zásob sú tovar, poddodávky, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky.

▼B

38. Hodnota zásob vykázaných ako náklad počas obdobia, ktorá sa často označuje ako náklady na predaj, pozostáva z tých nákladov, ktoré boli predtým zahrnuté do ocenenia zásob teraz predaných a z nerozvrhnutej réžie a z neobvyklej výšky nákladov na výrobu zásob. Okolnosti špecifické pre účtovnú jednotku môžu takisto oprávňovať na zahrnutie iných súm, ako sú napríklad distribučné náklady.

39. Niektoré účtovné jednotky si volia formát výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄, ktorý vedie k zverejneniu súm odlišných od obstarávacej ceny zásob vykázanej ako náklad počas obdobia. V rámci tohto formátu prezentuje účtovná jednotka analýzu nákladov s klasifikáciou podľa druhu nákladov. V tomto prípade účtovná jednotka zverejňuje náklady vykázané ako náklady na suroviny a spotrebný materiál, náklady na priame mzdy a ostatné náklady spolu so sumou čistej zmeny stavu zásob za obdobie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

40. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

40C. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 6 a mení a dopĺňa sa odsek 7. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M52**

40E. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 2, 8, 29 a 37 a vypustil sa odsek 19 Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M53**

40F. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 2 a vypustili sa odseky 40A, 40B a 40D. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**B**

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

41. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 2 *Zásoby* (revidovaný v roku 1993).

42. Týmto štandardom sa nahrádza SIC-1 *Konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce pre zásoby*.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 7

▼M5

Výkaz o peňažných tokoch [1]

▼B

CIEĽ

Informácie o peňažných tokoch účtovnej jednotky sú užitočné tým, že používateľom účtovnej závierky poskytujú základ na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a na posúdenie potrieb účtovnej jednotky tieto peňažné toky využívať. Ekonomické rozhodnutia, ktoré používatelia prijímajú, si vyžadujú zhodnotenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty, ako aj časového rozvrhnutia a istoty ich tvorby.

Cieľom tohto štandardu je vyžadovať poskytovanie informácií o historických zmenách v peňažných prostriedkoch a peňažných ekvivalentoch účtovnej jednotky prostredníctvom výkazu ►M5 o peňažných tokoch ◄, v ktorom sa peňažné toky za dané obdobie členia na toky z prevádzkových, investičných a finančných činností.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Účtovná jednotka zostavuje výkaz ►M5 o peňažných tokoch ◄ v súlade s požiadavkami tohto štandardu a prezentuje ho ako neoddeliteľnú súčasť svojej účtovnej závierky za každé obdobie, za ktoré sa účtovná závierka predkladá.

2. Tento štandard nahrádza IAS 7 *Výkaz zmien vo finančnej situácii*, schválený v júli 1977.

3. Používatelia účtovnej závierky jednotky sa zaujímajú o to, ako účtovná jednotka vytvára a používa peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty. Platí to bez ohľadu na charakter činností účtovnej jednotky a na to, či je možné peniaze vnímať ako produkt účtovnej jednotky, ako je to v prípade finančnej inštitúcie. Účtovné jednotky potrebujú peniaze v podstate z rovnakých dôvodov, hoci ich hlavné výnosové činnosti môžu byť rozdielne. Peniaze potrebujú na uskutočňovanie svojich činností, splácanie svojich záväzkov a zabezpečovanie návratnosti prostriedkov svojim investorom. V tomto štandarde sa preto vyžaduje, aby všetky účtovné jednotky predkladali výkaz ►M5 o peňažných tokoch ◄.

ÚŽITOK INFORMÁCIÍ O PEŇAŽNÝCH TOKOCH

4. Vo výkaze ►M5 o peňažných tokoch ◄, ak je použitý v spojení s ostatnými výkazmi účtovnej závierky, sa poskytujú informácie, ktoré umožňujú používateľom hodnotiť zmeny v čistých aktívach účtovnej jednotky, jej finančnú štruktúru (vrátane jej likvidity a solventnosti) a jej schopnosti ovplyvňovať výšku a časové rozvrhnutie peňažných tokov, aby sa prispôsobili meniacim sa okolnostiam a príležitostiam.

[1] V septembri 2007 IASB zmenila a doplnila názov štandardu IAS 7 *Výkazy peňažných tokov* na *Výkaz o peňažných tokoch* ako dôsledok revízie štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej* závierky v roku 2007.

▼B

Informácie o peňažných tokoch sú užitočné na posúdenie schopnosti účtovnej jednotky vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a umožňujú používateľom vypracúvať modely na posudzovanie a porovnávanie súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov rôznych účtovných jednotiek. Zvyšuje sa tým takisto porovnateľnosť vykazovania prevádzkovej výkonnosti rôznych účtovných jednotiek, pretože sa tým vylučujú účinky používania rôznych spôsobov účtovania rovnakých transakcií a udalostí.

5. Informácie o minulých peňažných tokoch sa často používajú ako ukazovateľ sumy, časového rozvrhnutia a istoty budúcich peňažných tokov. Sú tiež užitočné na overovanie presnosti minulých odhadov budúcich peňažných tokov a na preskúmanie vzťahu medzi ziskovosťou a čistým peňažným tokom a účinkom zmeny cien.

DEFINÍCIE

6. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Peňažné prostriedky zahŕňajú hotovosť a vklady splatné na požiadanie.

Peňažné ekvivalenty sú krátkodobé, vysoko likvidné investície, ktoré sú ľahko zameniteľné za známu sumu peňažných prostriedkov a pri ktorých existuje nepatrné riziko zmeny hodnoty.

Peňažné toky sú príjmy a výdavky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

Prevádzkové činnosti sú hlavné výnosové činnosti účtovnej jednotky a tiež ostatné činnosti, ktoré nepatria medzi investičné a finančné činnosti.

Investičné činnosti predstavujú obstaranie a vyradenie dlhodobého majetku a ostatné investície nezahŕňané medzi peňažné ekvivalenty.

Finančné činnosti sú činnosti, ktoré majú za následok zmeny vo veľkosti a zložení vloženého vlastného imania a pôžičiek účtovnej jednotky.

Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty

7. Peňažné ekvivalenty sú držané na účely uspokojovania krátkodobých peňažných záväzkov, nie na investičné alebo iné účely. Aby investícia spĺňala podmienky peňažného ekvivalentu, musí byť ľahko zameniteľná za známu sumu peňažných prostriedkov a podliehať nepatrnému riziku zmeny hodnoty. Investícia preto bežne spĺňa podmienky peňažného ekvivalentu len vtedy, ak má krátku dobu splatnosti, napríklad tri mesiace alebo menej, od dátumu obstarania. Investície do vlastného imania sú vylúčené z peňažných ekvivalentov, ak svojou podstatou nie sú peňažnými ekvivalentmi, napríklad v prípade prioritných akcií obstaraných krátko pred ich splatnosťou a so stanoveným dátumom splatnosti.

▼B

8. Pôžičky od bánk sa vo všeobecnosti považujú za finančné činnosti. V niektorých krajinách však tvoria kontokorentné úvery, splatné na požiadanie, neoddeliteľnú súčasť finančného riadenia účtovnej jednotky. Za týchto okolností sa kontokorentné úvery počítajú za súčasť peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Charakteristickou črtou takýchto vzťahov s bankou je, že zostatok bankového účtu sa často pohybuje z plusu do mínusu.

9. Pohyby medzi položkami predstavujúcimi peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty sa z peňažných tokov vylučujú, pretože tieto zložky sú skôr súčasťou riadenia peňažných prostriedkov účtovnej jednotky ako súčasťou jej prevádzkových, investičných a finančných činností. Riadenie peňažných prostriedkov zahŕňa investovanie prebytku peňažných prostriedkov do peňažných ekvivalentov.

PREZENTÁCIA VÝKAZU ►**M5** O PEŇAŽNÝCH TOKOCH ◄

10. Výkaz ►**M5** o peňažných tokoch ◄ podáva informácie o peňažných tokoch počas obdobia v členení na prevádzkové, investičné a finančné činnosti.

11. Účtovná jednotka prezentuje svoje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností spôsobom, ktorý najlepšie vystihuje jej podnikanie. Klasifikácia podľa činností poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom posúdiť vplyv týchto činností na finančnú situáciu účtovnej jednotky a na výšku jej peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Tieto informácie je možné využiť aj pri hodnotení vzťahov medzi týmito činnosťami.

12. Jedna a tá istá transakcia môže obsahovať rôzne klasifikované peňažné toky. Napríklad ak peňažná splátka úveru obsahuje úrok aj istinu, úroková časť môže byť začlenená medzi prevádzkové činnosti a istina je začlenená do finančnej činnosti.

Prevádzkové činnosti

13. Výška peňažných tokov plynúca z prevádzkových činností je kľúčovým ukazovateľom rozsahu, v akom prevádzkové činnosti účtovnej jednotky vytvorili dostatočné peňažné toky na splácanie úverov, udržiavanie prevádzkyschopnosti účtovnej jednotky, platenie dividend a uskutočňovanie nových investícií bez pomoci vonkajších zdrojov financovania. Informácie o historickom vývoji špecifických zložiek peňažných tokov z prevádzkových činností sú užitočné, v spojení s inými informáciami, pri predpokladaní budúcich peňažných tokov z prevádzkových činností.

14. Peňažné toky z prevádzkových činností sa v prvom rade odvodzujú z hlavných činností účtovnej jednotky vytvárajúcich výnosy. Preto vo všeobecnosti pochádzajú z transakcií a iných udalostí, ktoré ovplyvňujú vytváranie zisku alebo straty. Príkladmi peňažných tokov z prevádzkových činností sú:

a) peňažné príjmy z predaja tovaru alebo poskytovania služieb;

b) peňažné príjmy z tantiém, poplatkov, provízií a ostatných výnosov;

▼B

c) peňažné platby dodávateľom za tovary a služby;

d) peňažné platby zamestnancom a v mene zamestnancov;

e) peňažné príjmy a peňažné platby poisťovne za prémie a poistné udalosti, anuity a iné úžitky z poistných zmlúv;

f) peňažné platby na daň z príjmov alebo vrátenia preplatkov dane z príjmov, ak sa nedajú špecificky začleniť do finančných a investičných činností, a

g) peňažné príjmy a platby zo zmlúv držaných na účely predaja alebo obchodovania s nimi.

▼M8

Niektoré transakcie, ako je predaj položky výrobného zariadenia, môžu spôsobiť zisk alebo stratu, ktoré sú zahrnuté do vykazovania zisku alebo straty. Peňažné toky vzťahujúce sa na takéto transakcie sú peňažné toky z investičných činností. Peňažné platby na výrobu alebo nadobudnutie majetku držaného na prenájom iným osobám a následne držaného na predaj, ako je opísané v odseku 68A IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, sú však peňažné toky z prevádzkových činností. Peňažné príjmy z prenájmu a následného predaja takéhoto majetku sú takisto peňažné toky z prevádzkových činností.

▼B

15. Účtovná jednotka môže mať v držbe cenné papiere a úvery určené na predaj alebo obchodovanie s nimi, pričom v tomto prípade sú podobné zásobám špeciálne nadobudnutým na ďalší predaj. Preto sa peňažné toky vznikajúce z kúpy alebo predaja cenných papierov určených na predaj alebo obchodovanie klasifikujú ako prevádzkové činnosti. Podobne peňažné preddavky a úvery poskytované finančnými inštitúciami sa obvykle klasifikujú ako prevádzkové činnosti, pretože sa vzťahujú na hlavnú výnosovú činnosť účtovnej jednotky.

Investičné činnosti

▼M22

16. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z investičných činností je dôležité, pretože tieto peňažné toky predstavujú mieru, do akej výdavky smerovali do prostriedkov zabezpečujúcich tvorbu budúcich výnosov a peňažných tokov. Iba výdavky, ktorých výsledkom je majetok vykázaný vo výkaze o finančnej situácii spĺňajú kritériá na klasifikáciu ako investičné činnosti. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z investičných činností sú:

▼B

a) peňažné platby na účely nadobudnutia nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku. Medzi tieto platby sa zaraďujú také, ktoré sa vzťahujú na aktivované náklady na vývoj a na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia vytvorené vlastnou činnosťou;

b) peňažné príjmy z predaja nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku;

▼B

c) peňažné výdavky na nadobudnutie nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov iných subjektov a podielov na spoločnom podnikaní (iné ako platby za nástroje považované za peňažné ekvivalenty alebo držané na účely predaja alebo obchodovania);

d) peňažné príjmy z predaja nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov iných subjektov a podielov na spoločnom podnikaní (iné ako príjmy z nástrojov považovaných za peňažné ekvivalenty a nástrojov držaných na účely predaja alebo obchodovania);

e) preddavkové platby a úvery poskytnuté tretím stranám (iné ako preddavky a úvery poskytnuté finančnou inštitúciou),;

f) peňažné príjmy zo splácania preddavkov a úverov poskytnutých tretím stranám (iné ako preddavky a úvery finančnej inštitúcie);

g) peňažné platby vyplývajúce zo zmlúv o futures, forwardových zmlúv, opčných zmlúv a swapových zmlúv okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy držané na účely predaja alebo obchodovania, alebo ak sú platby klasifikované ako finančné činnosti, a

h) peňažné príjmy vyplývajúce zo zmlúv o futures, forwardových zmlúv, opčných zmlúv a swapových zmlúv okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy držané na účely predaja alebo obchodovania, alebo ak sú príjmy klasifikované ako finančné činnosti.

Ak sa o zmluve účtuje ako o zabezpečení identifikovateľnej pozície, peňažné toky vyplývajúce zo zmluvy sa klasifikujú rovnakým spôsobom ako peňažné toky zo zabezpečovanej pozície.

Finančné činnosti

17. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z finančných činností je dôležité, pretože tieto informácie sú užitočné pri predpokladaní nárokov budúcich peňažných tokov osobami, ktoré poskytujú účtovnej jednotke kapitál. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z finančných činností sú:

a) peňažné príjmy z emisie akcií alebo iných nástrojov vlastného imania;

b) peňažné platby vlastníkom na účely nadobudnutia alebo spätného odkúpenia akcií účtovnej jednotky;

c) peňažné príjmy z emisie dlhopisov, úverov, zmeniek, obligácií, hypoték a iných krátkodobých alebo dlhodobých pôžičiek;

d) peňažné výdavky na splátky pôžičiek a

e) peňažné platby nájomcu na úhrady nezaplatenej časti záväzku vzťahujúceho sa na finančný lízing.

▼B

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z PREVÁDZKOVÝCH ČINNOSTÍ

18. Účtovná jednotka vykazuje peňažné toky s prevádzkových činností použitím buď:

a) priamej metódy, v rámci ktorej sa vykazujú hlavné skupiny hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov, alebo

b) nepriamej metódy, v rámci ktorej sa výsledok hospodárenia upravuje o účinky transakcií nepeňažného charakteru, o vplyvy odloženia alebo časového rozlíšenia minulých alebo budúcich prevádzkových peňažných príjmov alebo výdavkov a o výnosové alebo nákladové položky súvisiace s investičnými alebo finančnými peňažnými tokmi.

19. Účtovným jednotkám sa odporúča vykazovať peňažné toky z prevádzkových činností priamou metódou. Priama metóda poskytuje informácie, ktoré môžu byť užitočné pri odhade budúcich peňažných tokov a ktoré nie sú k dispozícii pri použití nepriamej metódy. Pri priamej metóde je možné získať informácie o hlavných skupinách hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov buď:

a) z účtovných záznamov jednotky, alebo

b) úpravou výnosov z predaja, nákladov na predaj (úrokov a podobných príjmov, nákladových úrokov a podobných výdavkov finančnej inštitúcie) a iných položiek výkazu ►**M5** komplexného výsledku ◄ o:

i) zmeny stavu zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;

ii) ostatné nepeňažné položky a

iii) ostatné položky, ktoré majú peňažný vplyv na investičné alebo finančné peňažné toky.

20. Podľa nepriamej metódy sa čistý peňažný tok z prevádzkovej činnosti stanovuje úpravou výsledku hospodárenia o účinky:

a) zmeny stavu zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;

b) nepeňažných položiek, ako sú odpisy, rezervy, odložené dane, nerealizované zisky alebo straty cudzích mien, nerozdelené zisky pridružených podnikov a ►**M11** nekontrolných ◄ podielov, a

c) všetky ostatné položky, ktoré majú peňažný vplyv na investičné alebo finančné peňažné toky.

Čistý peňažný tok z prevádzkových činností sa môže eventuálne prezentovať pomocou nepriamej metódy vykazovaním výnosov a nákladov zverejnených vo výkaze ►**M5** komplexného výsledku ◄ a zmien v stave zásob, prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia.

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z INVESTIČNÝCH A FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

21. Účtovná jednotka vykazuje oddelene hlavné skupiny hrubých peňažných príjmov a hrubých peňažných výdavkov, ktoré vznikajú z investičných a finančných činností, okrem peňažných tokov opísaných v odsekoch 22 a 24, ktoré sa vykazujú na netto základe.

▼B

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV NA NETTO ZÁKLADE

22. Peňažné toky vznikajúce z ďalej uvedených prevádzkových, investičných alebo finančných činností sa môžu vykazovať na netto základe:

a) peňažné príjmy a výdavky v mene zákazníkov, keď peňažné toky vyjadrujú skôr činnosti zákazníka ako činnosti účtovnej jednotky, a

b) peňažné príjmy a výdavky pri položkách s rýchlym obratom, vysokými sumami a krátkou dobou splatnosti.

23. Príkladmi peňažných príjmov a výdavkov uvedených v odseku 22 písm. a) sú:

a) prevzatie a splatenie depozitných certifikátov splatných na požiadanie vystavených bankou;

b) peňažné prostriedky klientov, ktoré má v držbe investičná spoločnosť, a

c) nájomné vyberané v mene majiteľov nehnuteľností a platené týmto majiteľom.

Príkladmi peňažných príjmov a výdavkov uvedených v odseku 22 písm. b) sú preddavkové platby a splátky:

a) istín vzťahujúcich sa na kreditné karty klientov;

b) nákupu a predaja investícií a

c) ostatných krátkodobých pôžičiek, napríklad s dobou splatnosti tri mesiace alebo menej.

24. Peňažné toky vznikajúce z každej z ďalej uvedených činností finančnej inštitúcie sa môžu vykazovať na netto základe:

a) peňažné príjmy a výdavky z prevzatia a splatenia vkladov s pevným dátumom splatnosti;

b) umiestnenie vkladov v iných finančných inštitúciách a súčasne ich výber z nich a

c) preddavkové platby a úvery poskytované zákazníkom a splácanie týchto preddavkových platieb a úverov.

PEŇAŽNÉ TOKY V CUDZÍCH MENÁCH

25. Peňažné toky vyplývajúce z transakcií v cudzej mene sa zaznamenajú vo funkčnej mene účtovnej jednotky, pričom na sumu v cudzej mene sa uplatní výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu peňažného toku.

26. Peňažné toky zahraničnej dcérskej spoločnosti sa prepočítavajú výmennými kurzami medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumom peňažných tokov.

27. Peňažné toky vyjadrené v cudzej mene sa vykazujú spôsobom zodpovedajúcim IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien.* Povoľuje sa v ňom použitie výmenného kurzu, ktorý sa približuje k skutočnému kurzu. Napríklad na zaúčtovanie transakcií v cudzej mene alebo prepočet peňažných tokov zahraničnej dcérskej spoločnosti sa môže použiť výmenný kurz stanovený ako vážený priemer za určité obdobie. Pri prepočítavaní peňažných tokov zahraničnej dcérskej spoločnosti sa však v IAS 21 nepovoľuje použitie menového kurzu platného k súvahovému dňu

▼B

28. Nerealizované zisky a straty vyplývajúce zo zmien vo výmenných kurzoch cudzích mien nie sú peňažnými tokmi. Vplyv zmien kurzov cudzích mien na peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty držané alebo splatné v cudzej mene sa však uvádza vo výkaze ►M5 o peňažných tokoch ◄, aby sa zosúladili peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty na začiatku a na konci obdobia. Táto suma sa prezentuje oddelene od peňažných tokov z prevádzkových, investičných a finančných činností a zahŕňa rozdiely, ak nejaké existujú, ktoré by sa boli vyskytli, keby sa tieto peňažné toky vykazovali vo výmenných kurzoch ku koncu obdobia.

29. [Vypúšťa sa.]

30. [Vypúšťa sa.]

ÚROK A DIVIDENDY

31. Peňažné toky z prijatých a zaplatených úrokov a dividend sa zverejňujú osobitne. Peňažné toky sa počas jednotlivých období klasifikujú konzistentným spôsobom buď v rámci prevádzkových, investičných, alebo finančných činností.

▼M1

32. Celková suma úroku zaplateného počas obdobia sa vykazuje vo výkaze ►M5 o peňažných tokoch ◄ bez ohľadu na to, či bola vykázaná ako náklad v zisku ►M5 alebo strate ◄ alebo kapitalizovaná v súlade s IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

▼B

33. Pre finančné inštitúcie sa zaplatené úroky a prijaté úroky a dividendy obvykle klasifikujú ako prevádzkové peňažné toky. Pre ostatné účtovné jednotky však neexistuje konsenzus ohľadom klasifikácie týchto peňažných tokov. Zaplatené úroky a prijaté úroky a dividendy je možné považovať za prevádzkové peňažné toky, pretože sa podieľajú na určovaní výsledku hospodárenia. Zaplatené úroky a prijaté úroky a dividendy je možné alternatívne považovať za finančné peňažné toky, resp. investičné peňažné toky, pretože predstavujú náklady na získanie finančných zdrojov alebo návratnosť investícií.

34. Vyplatené dividendy sa môžu klasifikovať ako finančný peňažný tok, pretože sú nákladom na získanie finančných zdrojov. Zaplatené dividendy je možné alternatívne považovať za súčasť peňažných tokov z prevádzkových činností, aby sa používateľom ľahšie určovala schopnosť účtovnej jednotky vyplácať dividendy z prevádzkových peňažných tokov.

DANE Z PRÍJMOV

35. Peňažné toky plynúce z daní z príjmov sa zverejňujú osobitne a klasifikujú sa ako peňažné toky z prevádzkových činností, pokiaľ nie je možné ich špecificky začleniť do finančných a investičných činností.

▼B

36. Dane z príjmov vyplývajú z transakcií, v dôsledku ktorých vznikajú peňažné toky, ktoré sa vo výkaze ►M5 o peňažných tokoch ◄ vykazujú ako prevádzkové, investičné alebo finančné činnosti. Zatiaľ čo daňové náklady sa môžu dať pri investičných alebo finančných činnostiach ľahko identifikovať, peňažné toky súvisiace s daňami často nie je možné rozlíšiť a môžu vzniknúť v inom období ako peňažné toky zo základnej transakcie. Preto sa zaplatené dane obvykle klasifikujú ako peňažné toky z prevádzkových činností. Ak je však možné priradiť daňové peňažné toky k jednotlivej transakcii, v dôsledku ktorej vznikajú peňažné toky, ktoré sú začlenené do investičných alebo finančných činností, daňový peňažný tok sa podľa zváženia považuje za investičnú alebo finančnú činnosť. Ak sú daňové peňažné toky alokované do viacerých kategórií činností, zverejňuje sa celková suma zaplatených daní.

PODIELY V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH, PRIDRUŽENÝCH PODNIKOCH A SPOLOČNÝCH PODNIKOCH

▼M32

37 Pri účtovaní investície do pridruženého podniku, spoločného podniku alebo dcérskej spoločnosti, ktorá sa účtuje metódou vlastného imania alebo metódou nákladov, investor obmedzuje svoje vykazovanie vo výkaze peňažných tokov na peňažné toky medzi sebou a subjektom, do ktorého investuje, napríklad na dividendy a preddavky.

38 Účtovná jednotka, ktorá vykazuje svoj podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku pomocou metódy vlastného imania, zahŕňa vo svojom výkaze peňažných tokov peňažné toky súvisiace so svojimi investíciami do pridruženého podniku alebo spoločného podniku a so zreteľom na prerozdelenia a ostatné platby alebo príjmy medzi ňou a pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom.

▼M11

ZMENY VO VLASTNÍCKYCH PODIELOCH V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH A V INÝCH PODNIKATEĽSKÝCH JEDNOTKÁCH

39. Súhrnné peňažné toky vznikajúce z dosiahnutého alebo zo strateného ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek sa prezentujú oddelene a klasifikujú sa ako investičné činnosti.

40. Účtovná jednotka súhrnne zverejňuje, v súvislosti s dosiahnutím a stratou ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek počas obdobia, všetky tieto údaje:

a) celkové zaplatené alebo prijaté plnenie,

b) podiel z plnenia skladajúci sa z peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov,

c) sumu peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov v dcérskych spoločnostiach alebo v iných podnikateľských jednotkách, ktorých ovládanie je dosiahnuté alebo stratené, a

d) sumu majetku a záväzkov iných ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v dcérskych spoločnostiach alebo v iných podnikateľských jednotkách, ktorých ovládanie je dosiahnuté alebo stratené, sumarizovanú za každú hlavnú kategóriu.

▼M38

40A Investičná spoločnosť, ako je vymedzená v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, nemusí uplatňovať odsek 40 písm. c) alebo odsek 40 písm. d) na investíciu do dcérskej spoločnosti, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok.

▼M11

41. Oddelené prezentovanie peňažného toku, spôsobeného dosiahnutím alebo stratou ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek, ako samostatných položiek spolu so samostatným zverejňovaním súm nadobudnutého alebo vyradeného majetku a záväzkov pomáha odlíšiť tieto peňažné toky od peňažných tokov vznikajúcich z ostatných prevádzkových, investičných a finančných činností. Peňažné toky spôsobené stratou ovládania nie sú odpočítané od peňažných tokov z dosiahnutia ovládania.

42. Súhrnná suma peňažných prostriedkov, ktorá bola zaplatená alebo prijatá ako protiplnenie za dosiahnutie alebo stratu ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek, sa vykazuje vo výkaze o peňažných tokoch v čistej výške peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov nadobudnutých alebo vyradených ako súčasť takýchto transakcií, udalostí alebo zmien v okolnostiach.

▼M38

42A. Peňažné toky vznikajúce zo zmien vo vlastníckych podieloch v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania, sa vykazujú ako peňažné toky z finančných činností, pokiaľ nie je dcérska spoločnosť v držbe investičnej spoločnosti, ako je vymedzená v IFRS 10, a pokiaľ nemusí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok.

42B. Zmeny vo vlastníckych podieloch v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania, ako napríklad následný nákup alebo predaj nástrojov vlastného imania dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou, sa účtujú ako transakcie vo vlastnom imaní (pozri IFRS 10, pokiaľ dcérska spoločnosť nie je v držbe investičnej spoločnosti a nemusí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok). V súlade s tým sa výsledné peňažné toky vykazujú rovnakým spôsobom ako iné transakcie s vlastníkmi opísané v odseku 17.

▼B

NEPEŇAŽNÉ TRANSAKCIE

43. Investičné a finančné transakcie, ktoré si nevyžadujú použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, sa vylučujú z výkazu ►M5 o peňažných tokoch ◄. Tieto transakcie sa zverejňujú na inom mieste účtovnej závierky spôsobom, ktorý sa poskytujú všetky dôležité informácie o týchto investičných a finančných činnostiach.

44. Mnohé investičné a finančné činnosti nemajú priamy vplyv na súčasné peňažné toky, hoci ovplyvňujú kapitálovú a majetkovú štruktúru účtovnej jednotky. Vylúčenie nepeňažných transakcií z výkazu ►M5 o peňažných tokoch ◄ je v súlade s cieľom výkazu ►M5 o peňažných tokoch ◄, keďže tieto položky v bežnom období nezahŕňajú peňažné toky. Príkladmi nepeňažných transakcií sú:

a) nadobudnutie majetku buď prevzatím priamo súvisiacich záväzkov, alebo prostredníctvom finančného lízingu;

b) nadobudnutie účtovnej jednotky prostredníctvom emisie nástrojov vlastného imania a

c) premena dlhu na vlastné imanie.

▼**M57**

ZMENY ZÁVÄZKOV VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

44A. **Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožňujú vyhodnotiť zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností, ako aj zmeny vyplývajúce z peňažných tokov a nepeňažné zmeny.**

44B. V rozsahu potrebnom na splnenie požiadavky odseku 44A účtovná jednotka zverejňuje tieto zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností:

a) zmeny z finančných peňažných tokov;

b) zmeny vyplývajúce z dosiahnutého alebo zo strateného ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek;

c) vplyv zmien kurzov cudzích mien;

d) zmeny reálnych hodnôt a

e) ostatné zmeny.

44C. Záväzky vyplývajúce z finančných činností sú záväzky, pri ktorých peňažné toky boli alebo budúce peňažné toky budú klasifikované vo výkaze o peňažných tokoch ako peňažné toky z finančných činností. Požiadavka na zverejňovanie uvedená v odseku 44A sa okrem toho uplatňuje aj na zmeny finančných aktív (napríklad aktív, ktorými sa zabezpečujú záväzky vyplývajúce z finančných činností), ak peňažné toky z uvedených finančných aktív boli alebo budúce peňažné toky budú zahrnuté do peňažných tokov z finančných činností.

44D. Jedným zo spôsobov, ako splniť požiadavku na zverejňovanie uvedenú v odseku 44A, je zosúhlasenie začiatočných a konečných zostatkov vo výkaze o finančnej situácii pri záväzkoch vyplývajúcich z finančných činností vrátane zmien uvedených v odseku 44B. Ak účtovná jednotka zverejní takéto zosúhlasenie, poskytne dostatočné informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia prepojiť položky zahrnuté do zosúhlasenia s výkazom o finančnej pozícii a výkazom o peňažných tokoch.

44E. Ak účtovná jednotka zverejní informácie vyžadované podľa odseku 44A v kombinácii so zverejnením zmien iných aktív a záväzkov, zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností zverejní oddelene od zmien uvedených iných aktív a záväzkov.

▼**B**

SÚČASTI PEŇAŽNÝCH PROSTRIEDKOV A PEŇAŽNÝCH EKVIVALENTOV

45. Účtovná jednotka zverejňuje súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a prezentuje zosúhlasenie medzi sumami vo výkaze ►**M5** o peňažných tokoch ◄ a ekvivalentnými položkami vykazovanými v súvahe.

46. Vzhľadom na rozmanitosť praktík pri riadení peňažných prostriedkov a opatrení v bankovníctve po celom svete a s cieľom dosiahnuť súlad s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* účtovná jednotka zverejňuje politiku, ktorú uplatňuje pri určovaní štruktúry peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

▼B

47. Účinok každej zmeny v politike určovania súčastí peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, napríklad zmena v klasifikácii finančných nástrojov, predtým považovaných za súčasť investičného portfólia účtovnej jednotky, sa vykazuje v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.*

ĎALŠIE ZVEREJNENIA

48. Účtovná jednotka zverejňuje, spoločne s komentárom manažmentu, sumu významných zostatkov peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov držaných účtovnou jednotkou, ktoré nie sú k dispozícii na použitie v skupine.

49. Existujú rôzne okolnosti, za ktorých nie sú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov držané účtovnou jednotkou k dispozícii na použitie v skupine. Príklady zahŕňajú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov držané dcérskou spoločnosťou, ktorá vykonáva činnosť v krajine, kde sa uplatňujú devízové alebo iné právne obmedzenia, keď tieto zostatky nie sú k dispozícii na bežné použitie v materskej spoločnosti alebo v iných dcérskych spoločnostiach.

50. Pre používateľov môžu byť pre pochopenie finančnej situácie a likvidity účtovnej jednotky významné dodatočné informácie. Odporúča sa zverejňovanie týchto informácií, spolu s komentárom manažmentu, ktoré môžu zahŕňať:

a) sumy nevyčerpaných úverových liniek, ktoré môžu byť k dispozícii na budúce prevádzkové činnosti a na vysporiadanie kapitálových záväzkov, naznačujúcich akékoľvek obmedzenia na ich použitie;

▼M32

_____

▼B

c) súhrnnú sumu peňažných tokov, ktorá predstavuje zvýšenie v prevádzkovej kapacite, osobitne od tých peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie prevádzkovej kapacity, a

d) sumu peňažných tokov vznikajúcich z prevádzkových, investičných a finančných činností každého vykazovaného segmentu (pozri IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*).

51. Osobitné zverejňovanie peňažných tokov, ktoré predstavujú zvýšenie prevádzkovej kapacity a peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie prevádzkovej kapacity, je užitočné tým, že používateľovi umožní určiť, či účtovná jednotka dostatočne investuje do údržby svojej prevádzkovej kapacity. Účtovná jednotka, ktorá dostatočne neinvestuje do údržby svojej prevádzkovej kapacity, môže ohrozovať budúcu ziskovosť v záujme bežnej likvidity a rozdelenia prostriedkov majiteľom.

52. Zverejnením segmentových peňažných tokov sa umožňuje používateľom lepšie pochopiť vzťah medzi peňažnými tokmi z podnikania ako celku a jeho zložkami a vzťah dostupnosti a variability segmentových peňažných tokov.

DÁTUM ÚČINNOSTI

53. Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1994 alebo neskôr.

▼**M11**

54. IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 39 až 42 a pridal odseky 42A a 42B. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie. Tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia retrospektívne.

▼**M8**

55. Odsek 14 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a uplatňuje odsek 68A IAS 16.

▼**M22**

56. Odsek 16 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M32**

57. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 37, 38 a 42B a zrušil sa odsek 50 písm. b). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M38**

58. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili a doplnili odseky 42A a 42B a vložil sa odsek 40A. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M57**

60. Dokumentom *Iniciatíva týkajúca sa zverejňovania* (zmeny IAS 7), vydaným v januári 2016, sa doplnili odseky 44A až 44E. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Keď účtovná jednotka po prvýkrát použije uvedené zmeny, nemusí poskytnúť porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 8

Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť kritériá výberu a zmien v účtovnej politike vrátane postupov účtovania a zverejňovania zmien v účtovnej politik, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Tento štandard má za cieľ zvýšiť relevantnosť a spoľahlivosť účtovnej závierky účtovnej jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok účtovnej jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.

2. Požiadavky na zverejnenia v súvislosti s účtovnou politikou, s výnimkou zmien účtovnej politiky, stanovuje IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Tento štandard sa vzťahuje na výber a uplatňovanie účtovnej politiky, ako aj na účtovanie zmien účtovnej politiky, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb predchádzajúcich období.

4. Daňové účinky opráv chýb predchádzajúcich období a spätných úprav urobených na základe zmien účtovnej politiky sa účtujú a zverejňujú v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

DEFINÍCIE

5. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Účtovná politika sú špecifické princípy, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré účtovná jednotka uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Zmena v účtovnom odhade je úprava účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov, prípadne sumy vyjadrujúcej pravidelnú spotrebu určitého majetku, ktorá je výsledkom zhodnotenia súčasného stavu a očakávaných budúcich úžitkov a povinností v súvislosti s majetkom a záväzkami. Zmeny v účtovných odhadoch sú výsledkom nových informácií alebo nových okolností, a nepredstavujú teda opravy chýb.

Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) sú štandardy a interpretácie, ktoré prijala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú:

a) Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva;

b) Medzinárodné účtovné štandardy a

c) interpretácie ►M5 vytvorené ◄ Výborom pre interpretácie medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) alebo bývalým Stálym interpretačným výborom (SIC).

▼B

Významný. Vynechania alebo chybné uvedenia položiek sú významné vtedy, ak by mohli, či už jednotlivo alebo vo vzájomnej súvislosti, ovplyvniť ekonomické rozhodnutia ►M5 uskutočňované používateľmi na základe ◄ účtovnej závierky. Významnosť závisí od veľkosti a charakteru vynechania alebo chybného uvedenia v konkrétnych podmienkach. Rozhodujúcim faktorom môže byť veľkosť alebo charakter položky, prípadne kombinácia oboch.

Chyby predchádzajúcich období sú vynechania a chybné uvedenia v účtovných závierkach účtovnej jednotky za jedno alebo viac predchádzajúcich období, ktoré vznikli v dôsledku nepoužitia alebo nesprávneho použitia spoľahlivých informácií, ktoré:

a) boli známe v čase, keď sa účtovné závierky za tieto obdobia schvaľovali na zverejnenie, a

b) o ktorých možno reálne predpokladať, že ich bolo možné získať a zohľadniť pri zostavovaní a prezentácii týchto účtovných závierok.

Takéto chyby zahŕňajú vplyvy matematických omylov, chyby pri uplatňovaní účtovnej politiky, prehliadnutie alebo nesprávny výklad skutočností a podvody.

Spätná aplikácia znamená uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky tak, ako keby sa táto politika uplatňovala po celý čas.

Spätné prehodnotenie je oprava vykázania, ocenenia a zverejnenia súm prvkov účtovnej závierky, ako keby k chybe v predchádzajúcich obdobiach vôbec nedošlo.

Nevykonateľný. Uplatnenie požiadavky je nevykonateľné, ak ju aj napriek všestrannému úsiliu zo strany účtovnej jednotky nemožno splniť. Spätné uplatnenie zmien účtovnej politiky alebo spätné prehodnotenie na účely opravy chyby za konkrétne predchádzajúce obdobie je nevykonateľné, ak:

a) nemožno určiť účinky takejto spätnej aplikácie alebo spätného prehodnotenia;

b) spätná aplikácia alebo spätné prehodnotenie si vyžaduje odhad predpokladaných úmyslov manažmentu pri rozhodovaní v danom období, alebo

c) spätná aplikácia alebo spätné prehodnotenie si do značnej miery vyžaduje odhady súm a pre potreby týchto odhadov nie je možné objektívne odlíšiť informácie, ktoré:

   i) poskytujú dôkazy o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu (dátumom), ku ktorému(-ým) sa tieto sumy vykazujú, oceňujú alebo zverejňujú, a

   ii) by boli dostupné v čase, keď bola účtovná závierka za dané predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie

   od iných informácií.

Prospektívne uplatnenie zmeny účtovnej politiky, resp. vykázania účinku zmeny v účtovnom odhade, znamená:

a) uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré nastali po dni, ku ktorému došlo k zmene tejto účtovnej politiky, a

▼B

b) vykázanie účinku zmeny v účtovnom odhade za bežné obdobie a budúce obdobia, ktorých sa táto zmena týka.

6. Pri posudzovaní toho, či by sa vynechaním alebo chybným uvedením mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, a možno ho teda považovať za významné, je nutné brať do úvahy vlastnosti týchto používateľov. V odseku 25 Koncepčného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky sa uvádza, že sa „predpokladá, že používatelia majú primerané znalosti o podnikateľských a ekonomických činnostiach a účtovníctve a vôľu preštudovať si predložené informácie s primeranou svedomitosťou“. Pri tomto posudzovaní je preto treba zohľadniť, do akej možno primerane očakávať ovplyvnenie ekonomických rozhodnutí takto definovaných používateľov.

ÚČTOVNÁ POLITIKA

Výber a uplatňovanie účtovnej politiky

▼M8

7. Ak sa na určitú transakciu, inú udalosť alebo podmienku konkrétne vzťahujú ustanovenia niektorého IFRS, pri určovaní účtovnej politiky alebo účtovných politík na spracovanie tejto položky sa vychádza z daného IFRS.

▼B

8. V Medzinárodných štandardoch finančného výkazníctva sa stanovujú účtovné politiky, ktorých výsledkom je podľa záverov IASB účtovná závierka obsahujúca relevantné a spoľahlivé informácie o transakciách, iných udalostiach a podmienkach, na ktoré sa vzťahujú. Uplatňovanie týchto účtovných politík sa nevyžaduje vtedy, ak účinok uplatnenia nie je významný. Považuje sa však za nevhodné robiť alebo nechávať neopravené nevýznamné odchýlky od požiadaviek IFRS s cieľom dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky.

▼M8

9. K IFRS je pripojený návod na pomoc účtovným jednotkám pri uplatňovaní ich požiadaviek. V každom takomto návode sa stanovuje, či je neoddeliteľnou súčasťou IFRS. Návod, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou IFRS, je povinný. Návod, ktorý nie je neoddeliteľnou súčasťou IFRS, neobsahuje požiadavky týkajúce sa účtovnej závierky.

▼B

10. Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahuje žiadny ►M5 IFRS ◄, je úlohou manažmentu na základe posúdenia vypracovať a uplatňovať takú účtovnú politiku, ktorej výsledkom sú informácie:

a) relevantné pre potreby používateľov pri prijímaní ekonomických rozhodnutí a

b) spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka:

i) verne prezentuje finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky;

ii) odzrkadľuje ekonomickú podstatu transakcií, iných udalostí a podmienok a nielen ich právnu formu;

iii) je neutrálna, t. j. nezaujatá;

iv) je v súlade so zásadou opatrnosti a

v) je úplná vo všetkých významných súvislostiach.

▼M8

11. Pri posúdení opísanom v odseku 10 musí manažment prihliadať na tieto zdroje a zvažovať ich použiteľnosť, a to v zostupnom poradí:

a) požiadavky v IFRS, ktoré sa zaoberajú podobnou alebo súvisiacou problematikou a

b) definície, kritériá vykazovania a koncepcie oceňovania majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ako sú uvedené v Koncepčnom rámci.

▼B

12. Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 môže vedenie zohľadniť aj aktuálne vyhlásenia iných orgánov zodpovedných za tvorbu štandardov, ktoré pri vypracúvaní účtovných štandardov, inej účtovnej literatúry a uznávaných postupov v danej oblasti uplatňujú podobný koncepčný rámec, a to do tej miery, aby neboli v rozpore so zdrojmi uvádzanými v odseku 11.

Konzistentnosť účtovnej politiky

13. Účtovná jednotka svoju účtovnú politiku vyberá a uplatňuje konzistentne na všetky podobné transakcie, iné udalosti a podmienky, ak sa v niektorom štandarde alebo interpretácii výslovne nevyžaduje alebo nepripúšťa kategorizácia položiek, pre ktoré môže byť vhodnejšia iná účtovná politika. Ak sa v určitom štandarde alebo interpretácii takáto kategorizácia vyžaduje alebo pripúšťa, treba pre každú kategóriu určiť a konzistentne uplatňovať vhodnú účtovnú politiku.

Zmeny účtovnej politiky

14. Účtovná jednotka môže meniť účtovnú politiku len vtedy, ak:

a) túto zmenu vyžaduje niektorý ►M5 IFRS ◄, alebo

b) výsledkom tejto zmeny je účtovná závierka poskytujúca spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch transakcií, iných udalostí alebo podmienok na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky.

15. Používatelia účtovnej závierky musia mať možnosť porovnávať účtovné závierky účtovnej jednotky v čase, aby bolo možné zistiť, ako sa vyvíja jej finančná situácia, finančná výkonnosť a peňažné toky. Z tohto dôvodu je potrebné, tak v rámci každého obdobia, ako aj medzi obdobiami, uplatňovať rovnakú účtovnú politiku okrem prípadov, keď zmena účtovnej politiky spĺňa niektoré z kritérií v odseku 14.

16. Zmenou účtovnej politiky nie je:

a) uplatňovanie určitej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa vo svojej podstate líšia od predtým sa vyskytujúcich transakcií, iných udalostí a podmienok, a

b) uplatnenie novej účtovnej politiky na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa predtým nevyskytovali, alebo neboli významné.

17. Prvé uplatnenie určitej politiky pri preceňovaní majetku v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* alebo IAS 38 *Nehmotný majetok* sa nepovažuje za zmenu účtovnej politiky v zmysle tohto štandardu, ale posudzuje sa ako precenenie v zmysle IAS 16 alebo IAS 38.

▼B

18. Na zmenu účtovnej politiky v zmysle odseku 17 sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 19 až 31.

Uplatňovanie zmien účtovnej politiky

19. V zmysle odseku 23:

a) účtovná jednotka účtuje zmenu účtovnej politiky vyplývajúcej z prvého uplatnenia ►M5 IFRS ◄ v súlade s osobitnými prechodnými ustanoveniami týchto štandardov alebo interpretácií, ak existujú, a

b) ak účtovná jednotka zmení účtovnú politiku na základe prvého uplatnenia ►M5 IFRS ◄ bez osobitných prechodných ustanovení týkajúcich sa tejto zmeny, alebo ak účtovnú politiku zmení dobrovoľne, tak danú zmenu uplatní spätne.

20. Skoršie uplatnenie určitého ►M5 IFRS ◄ sa na účely tohto štandardu nepovažuje za dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky.

21. Ak sa na danú transakciu, inú udalosť alebo podmienku konkrétne nevzťahujú ustanovenia žiadneho štandardu ani interpretácie, môže manažment v súlade s odsekom 12 uplatniť účtovnú politiku vychádzajúcu z aktuálnych vyhlásení iných orgánov zodpovedných za tvorbu štandardov, ktoré pri vývoji účtovných štandardov uplatňujú podobný koncepčný rámec. Ak sa na základe zmeny a doplnenia takéhoto vyhlásenia účtovná jednotka rozhodne pristúpiť k zmene svojej účtovnej politiky, uvedená zmena sa účtuje a zverejní ako dobrovoľná zmena účtovnej politiky.

Spätná aplikácia

22. V zmysle odseku 23 je účtovná jednotka pri spätnej aplikácii zmeny účtovnej politiky v súlade s odsekom 19 písm. a) alebo b) povinná so spätnou platnosťou upraviť začiatočný stav všetkých zložiek vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie, ako aj iné porovnávacie sumy zverejnené za všetky ostatné predchádzajúce obdobia, a to tak, ako keby sa nová účtovná politika uplatňovala po celý čas.

Obmedzenia spätnej aplikácie

23. Ak sa v zmysle odseku 19 písm. a) alebo b) vyžaduje spätná aplikácia, uplatňuje sa zmena účtovnej politiky spätne s výnimkou prípadov, keď sa buď nedajú určiť účinky zmeny v konkrétnom období, alebo výsledný účinok tejto zmeny.

24. Ak sa nedajú určiť účinky zmeny účtovnej politiky v rámci špecifického obdobia na porovnávacie informácie za jedno alebo viacero prezentovaných predchádzajúcich období, uplatní účtovná jednotka novú účtovnú politiku na účtovné hodnoty majetku a záväzkov k začiatku najskoršieho obdobia, v ktorom je možná spätná aplikácia, čo môže byť aj bežné obdobie, a za dané obdobie zodpovedajúcim spôsobom upraví začiatočný stav všetkých položiek vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka.

25. Ak sa na začiatku bežného obdobia nedá určiť výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka upraví porovnávacie informácie tak, aby novú účtovnú politiku prospektívne uplatnila od čo najskoršieho možného dátumu.

▼B

26. Ak účtovná jednotka spätne uplatňuje novú účtovnú politiku, uplatní ju na porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobia od čo najskoršieho možného obdobia. Spätná aplikácia na predchádzajúce obdobie nie je možná, ak sa nedá určiť výsledný účinok na sumy v začiatočnej a konečnej súvahe za toto obdobie. Suma výslednej úpravy za obdobia pred obdobiami prezentovanými v účtovnej závierke sa zachytí v začiatočnom stave všetkých jednotlivých zložiek vlastného imania, ktorých sa zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie. Zvyčajne sa takto upravuje nerozdelený zisk. Možno však upravovať aj iné zložky vlastného imania (napríklad vtedy, ak sa vyžaduje súlad s niektorým štandardom alebo interpretáciou). K čo najskoršiemu dátumu sa upravia aj všetky ostatné informácie o predchádzajúcich obdobiach, napríklad historické súhrny finančných údajov.

27. Ak sa nová účtovná politika nedá spätne uplatniť z toho dôvodu, že nie je možné určiť výsledný účinok jej uplatnenia na všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka ju uplatní v súlade s odsekom 25 prospektívne od začiatku čo najskoršieho možného obdobia. To znamená, že výsledná úprava sa neuplatní na tú časť majetku, záväzkov a vlastného imania, ktorá vznikla pred týmto obdobím. Zmena účtovnej politiky je prípustná aj vtedy, keď sa metóda nedá prospektívne uplatniť na žiadne predchádzajúce obdobie. Okolnosti, za ktorých nemožno novú účtovnú politiku uplatniť na jedno alebo viac predchádzajúcich období, sú opísané v odsekoch 50 až 53.

Zverejnenie

28. Ak má prvotné uplatnenie štandardu alebo interpretácie účinok v bežnom alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by malo takýto účinok, nedá sa však určiť suma príslušnej úpravy, alebo ak by mohlo mať takýto účinok na budúce obdobia, účtovná jednotka zverejní:

a) názov štandardu alebo interpretácie;

b) vyhlásenie, že daná zmena účtovnej politiky sa uplatňuje v súlade s prechodnými ustanoveniami, ak existujú;

c) charakter danej zmeny účtovnej politiky;

d) opis prechodných ustanovení, ak existujú;

e) prechodné ustanovenia, ak existujú, ktoré môžu ovplyvniť budúce obdobia;

f) za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie, na ktoré ju možno uplatniť sumu úpravy:

   i) pre jednotlivé dotknuté položky uvedené v riadkoch účtovnej závierky a

   ii) ak sa na účtovnú jednotku vzťahuje IAS 33 *Zisk na akciu*, vplyv na základný a zriedený zisk na akciu;

g) sumu úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie v takej miere, v akej to je možné, a

h) ak nie je možné spätné uplatnenie v zmysle odseku 19 písm. a) alebo b) na konkrétne predchádzajúce obdobie alebo na obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie, je potrebné uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis, ako a od ktorého obdobia sa daná zmena v účtovnej politike uplatňuje.

▼B

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

29. Ak má dobrovoľná zmena účtovnej politiky vplyv na bežné obdobie alebo na ktorékoľvek predchádzajúce obdobie, alebo ak by mala takýto účinok, nedá sa však určiť suma príslušnej úpravy, alebo ak by mohla mať takýto účinok na budúce obdobia, účtovná jednotka zverejní:

a) charakter danej zmeny účtovnej politiky;

b) zdôvodnenia, prečo vedie uplatňovanie novej účtovnej politiky k spoľahlivým a relevantnejším informáciám;

c) za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie, na ktoré ju možno uplatniť, sumu úpravy:

i) pre jednotlivé dotknuté položky uvedené v riadkoch účtovnej závierky a

ii) ak sa na jednotku vzťahuje IAS 33, bežný a zriedený zisk na akciu;

d) sumu úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie v takej miere, v akej to je možné, a

e) ak nie je možná spätná aplikácia na konkrétne predchádzajúce obdobie alebo na obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie, je potrebné uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis, ako a od ktorého obdobia sa uplatňuje zmena účtovnej politiky.

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

30. Ak účtovná jednotka neuplatnila nový štandard alebo interpretáciu, ktoré už boli zverejnené, ale zatiaľ nenadobudli účinnosť, jednotka zverejní:

a) túto skutočnosť a

b) známe alebo spoľahlivo odhadnuteľné informácie týkajúce sa zhodnotenia možného vplyvu uplatňovania tohto nového štandardu alebo interpretácie na účtovnú závierku jednotky za obdobie prvotnej aplikácie.

31. V rámci plnenia ustanovení odseku 30 účtovná jednotka zváži aj zverejnenie:

a) názvu nového štandardu alebo interpretácie;

b) charakteru nastávajúcej zmeny alebo zmien účtovnej politiky;

c) dátumu, od ktorého sa vyžaduje uplatňovanie nového štandardu alebo interpretácie;

d) dátumu, od ktorého účtovná jednotka plánuje uplatňovať daný štandard alebo interpretáciu, a

e) jednej z ďalej uvedených informácií:

i) rozpravy o predpokladanom vplyve prvotného uplatnenia tohto nového štandardu alebo interpretácie na účtovnú závierku jednotky alebo

ii) ak uvedený vplyv nie je známy ani spoľahlivo odhadnuteľný, vyhlásenie v tomto zmysle.

▼B

ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH

32. V dôsledku neistôt, ktoré sú súčasťou podnikateľskej činnosti, sa mnohé položky účtovnej závierky nedajú oceniť presne, ale len na základe odhadov. Takéto odhady si vyžadujú posúdenie vychádzajúce z aktuálne dostupných spoľahlivých informácií. Príkladmi položiek, na ktorých stanovenie môžu byť nevyhnutné odhady, sú:

a) nevymožiteľné pohľadávky;

b) zastarané zásoby;

c) reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov;

d) doba životnosti alebo predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku a

e) záväzky vyplývajúce zo záruk.

33. Použitie primeraných odhadov je podstatnou súčasťou zostavovania účtovných závierok a neznižuje sa ním ich spoľahlivosť.

34. Odhad možno bude treba zrevidovať, ak sa zmenia okolnosti, z ktorých sa pri odhade vychádzalo, prípadne v dôsledku nových informácií alebo viacerých skúseností. Revízia odhadu sa vzhľadom na svoju podstatu nevzťahuje na predchádzajúce obdobia a nepredstavuje opravu chyby.

35. Zmena uplatnenej oceňovacej základne je zmenou účtovnej politiky a nie zmenou účtovného odhadu. V prípadoch problematického rozlišovania medzi zmenou účtovnej politiky a zmenou účtovného odhadu sa zmena považuje za zmenu účtovného odhadu.

36. Vplyv zmeny účtovného odhadu, s výnimkou zmeny, na ktorú sa vzťahuje odsek 37, sa vykazuje prospektívne tak, že sa zahrnie do výsledku hospodárenia za:

a) obdobie zmeny, ak zmena ovplyvňuje len toto obdobie, alebo

b) obdobie zmeny a budúce obdobia, ak zmena ovplyvňuje oboje.

37. Pokiaľ zmena účtovného odhadu vyvolá zmeny v majetku a záväzkoch, alebo ak sa táto zmena vzťahuje na určitú položku vlastného imania, vykáže sa ako úprava účtovnej hodnoty príslušného majetku, záväzku alebo vlastného imania v období zmeny.

38. Prospektívne vykazovanie vplyvu zmeny účtovného odhadu znamená, že daná zmena sa uplatní na transakcie, iné udalosti a podmienky počnúc dňom, keď došlo k zmene odhadu. Zmena v účtovnom odhade môže ovplyvniť iba výsledok hospodárenia za bežné obdobie, alebo výsledok hospodárenia za bežné aj za budúce obdobia. Napríklad zmena v odhade sumy nevymožiteľných pohľadávok ovplyvňuje iba zisk alebo stratu za bežné obdobie, a preto sa vykazuje v bežnom období. Zmena predpokladanej doby životnosti alebo predpokladaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku však ovplyvňuje odpisové náklady v bežnom aj v každom budúcom období počas zostávajúcej doby životnosti majetku. V oboch prípadoch sa vplyv zmeny súvisiaci s bežným obdobím vykazuje ako výnos alebo náklad v bežnom období. Prípadný vplyv na budúce obdobia sa vykáže ako výnos alebo náklad v týchto budúcich obdobiach.

▼B

Zverejnenie

39. Ak má zmena v účtovnom odhade účinok v bežnom období, alebo ak sa očakáva jej účinok v budúcich obdobiach, zverejní účtovná jednotka charakter tejto zmeny a jej sumu, s výnimkou zverejnenia takých účinkov na budúce obdobia, ktoré nemožno odhadnúť.

40. Ak suma účinku v budúcich obdobiach nie je zverejnená, pretože sa nedá odhadnúť, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.

CHYBY

41. K chybám môže dochádzať pri vykazovaní, oceňovaní, prezentácii alebo zverejňovaní prvkov účtovnej závierky. Účtovná závierka nie je v súlade s IFRS, ak obsahuje buď významné chyby alebo nevýznamné chyby urobené úmyselne s cieľom dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej situácie, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov účtovnej jednotky. Zistené potenciálne chyby v bežnom období treba opraviť pred tým, ako sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Občas sa však môže stať, že k zisteniu významných chýb dôjde až v nasledujúcom období, pričom v takom prípade sa chyby za predchádzajúce obdobie opravujú v porovnávacích informáciách, ktoré sa prezentujú v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie (pozri odseky 42 až 47).

42. V zmysle odseku 43 vykoná účtovná jednotka spätne opravu významných chýb za predchádzajúce obdobie v prvej účtovnej závierke schválenej na zverejnenie po zistení týchto chýb, a to:

a) prehodnotením porovnávacích súm za predchádzajúce prezentované obdobie (obdobia), v ktorých k týmto chybám došlo, alebo

b) ak k danej chybe došlo pred najskorším predchádzajúcim prezentovaným obdobím, prehodnotením začiatočného stavu majetku, záväzkov a vlastného imania za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie.

Obmedzenia spätného prehodnocovania

43. Chyba za predchádzajúce obdobie sa opravuje spätným prehodnotením s výnimkou prípadov, keď sa nedá určiť jej vplyv na dané obdobie alebo jej výsledný vplyv.

44. Ak sa nedajú určiť účinky určitej chyby v danom období na porovnávacie informácie za jedno alebo viacero predchádzajúcich prezentovaných období, prehodnotí účtovná jednotka začiatočný stav majetku, záväzkov a vlastného imania za najskoršie obdobie, za ktoré možno vykonať spätné prehodnotenie (ktorým môže byť aj bežné obdobie).

45. Ak sa na začiatku bežného obdobia nedá určiť výsledný účinok danej chyby na všetky predchádzajúce obdobia, prehodnotí účtovná jednotka porovnávacie informácie s cieľom prospektívne opraviť chybu od čo najskoršieho možného dátumu.

▼B

46. Oprava chyby za predchádzajúce obdobie je vylúčená z výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom bola zistená. Akékoľvek prezentované informácie o predchádzajúcich obdobiach vrátane historických súhrnov finančných údajov sa prehodnotia od čo najskoršieho možného obdobia.

47. Ak sa nedá vyčísliť suma chyby (napríklad chyby pri uplatňovaní účtovnej politiky) za všetky predchádzajúce obdobia, účtovná jednotka upraví v súlade s odsekom 45 porovnávacie informácie prospektívne od čo najskoršieho možného obdobia. To znamená, že výsledné prehodnotenie sa neuplatní na tú časť majetku, záväzkov a vlastného imania, ktorá vznikla pred týmto obdobím. Okolnosti, za ktorých nie je možná oprava chyby za jedno alebo viacero predchádzajúcich období, sú opísané v odsekoch 50 až 53.

48. Je potrebné rozlišovať medzi opravami chýb a zmenami v účtovných odhadoch. Účtovné odhady sú v svojej podstate približné hodnoty, ktoré si môžu vyžadovať revíziu, keď sa objavia dodatočné informácie. Napríklad zisk alebo strata vykázaná na základe skutočnosti, ktorej výsledok je podmienený, sa nepovažuje za opravu chyby.

Zverejnenie chýb za predchádzajúce obdobia

49. Pri uplatňovaní odseku 42 účtovná jednotka zverejňuje:

a) charakter chyby za predchádzajúce obdobie;

b) za každé predchádzajúce prezentované obdobie vo výške, v ktorej je vyčísliteľná, sumu opravy:

i) pre jednotlivé dotknuté položky uvedené v riadkoch účtovnej závierky a

ii) ak sa na účtovnú jednotku vzťahuje IAS 33, bežný a zriedený zisk na akciu;

c) sumu opravy na začiatku najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a

d) ak nie je možné spätné prehodnotenie za konkrétne predchádzajúce obdobie, je potrebné uviesť okolnosti, ktoré sú príčinou tohto stavu, ako aj opis spôsobu opravy danej chyby a dátum, ku ktorému sa oprava danej chyby vykonala.

Zverejnenia netreba opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

NEVYKONATEĽNOSŤ V SÚVISLOSTI SO SPÄTNOU APLIKÁCIOU A SPÄTNÝM PREHODNOTENÍM

50. Za určitých okolností môže byť úprava porovnávacích informácií za jedno alebo viac predchádzajúcich období na dosiahnutie porovnateľnosti s bežným obdobím nevykonateľná. Napríklad údaje za predchádzajúce obdobie (obdobia) nemuseli byť zhromažďované spôsobom, ktorý umožňuje či už spätnú aplikáciu novej účtovnej politiky (vrátane jej prospektívneho uplatnenia na predchádzajúce obdobia na účely odsekov 51 až 53) alebo spätné prehodnotenie s cieľom opravy chyby za predchádzajúce obdobie, pričom opätovné vytváranie týchto informácií môže byť nevykonateľné.

▼B

51. Pri uplatňovaní účtovnej politiky na prvky účtovnej závierky vykazované alebo zverejňované v súvislosti s transakciami, inými udalosťami alebo podmienkami treba často robiť odhady. Odhady sú svojou podstatou subjektívne a možno ich robiť ►M5 po období vykazovania ◄. Stanovovanie odhadov je potenciálne problematickejšie pri spätnom uplatnení účtovnej politiky, prípadne pri spätnom prehodnocovaní na účely opravy chyby za predchádzajúce obdobie, a síce vzhľadom na dlhšie obdobie, ktoré mohlo uplynúť od času, keď nastali transakcie, iné udalostí alebo podmienky, na ktoré sa vzťahuje daný odhad. Cieľ odhadov vzťahujúcich sa na predchádzajúce obdobia však zostáva rovnaký ako pri odhadoch za bežné obdobie, teda aby odhad odzrkadľoval okolnosti existujúce v čase, keď došlo k príslušným transakciám, iným udalostiam alebo podmienkam.

▼M33

52. Z tohto dôvodu je pri spätnom uplatňovaní novej účtovnej politiky alebo opravy chyby za predchádzajúce obdobie potrebné odlíšiť informácie, ktoré

a) poskytujú dôkazy o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu (dátumom), keď došlo k tejto transakcii, inej udalosti alebo podmienke, a

b) by boli dostupné v čase, keď bola účtovná závierka za dané predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie,

od iných informácií. Pri niektorých typoch odhadov (napríklad pri ocenení reálnou hodnotou, ktorá využíva významné nezistiteľné vstupy) nie je možné tieto druhy informácií odlíšiť. Ak by si spätné uplatnenie alebo spätné prehodnotenie vyžadovalo významný odhad, pri ktorom nemožno rozlíšiť tieto dva druhy informácií, spätné uplatnenie novej účtovnej politiky alebo spätná oprava chyby za predchádzajúce obdobie nie je v danom prípade možná.

▼M53

53. Pri uplatňovaní novej účtovnej politiky, resp. pri oprave súm, za predchádzajúce obdobie by sa nemal používať spätný pohľad, a to ani pri odhadoch predpokladaných úmyslov manažmentu v predchádzajúcom období, ani pri odhadoch súm vykázaných, ocenených alebo zverejnených v predchádzajúcom období. Ak napríklad účtovná jednotka v súlade s IAS 19 *Zamestnanecké požitky* opraví chybu vo výpočte svojich záväzkov v súvislosti s kumulovaným nárokom na nemocenské dávky zamestnancov za predchádzajúce obdobie, nezohľadňuje informáciu o nezvyčajne vysokom počte chrípkových ochorení v nasledujúcom období, ktorá sa objavila neskôr, ako bola účtovná závierka za predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie. Skutočnosť, že pri zmenách porovnávacích informácií prezentovaných za predchádzajúce obdobia sú často nutné významné odhady, nevylučuje spoľahlivú úpravu alebo opravu porovnávacích informácií.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

54. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼**M33**

54C. Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 52. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M53**

54E. Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje* vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 53 a vypustili sa odseky 54A, 54B a 54D. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**B**

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

55. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 8 *Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách,* revidovaný v roku 1993.

56. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-2 *Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky* a

b) SIC-18 *Konzistentnosť – alternatívne metódy.*

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 10

▼M5

Udalosti po období vykazovania

▼B

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať:

a) kedy by mala účtovná jednotka z dôvodu udalostí ►M5 po období vykazovania ◄ upraviť svoju účtovnú závierku a

b) zverejňovanie dátumu, keď bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a udalostí ►M5 po období vykazovania ◄.

Týmto štandardom sa tiež požaduje, aby účtovná jednotka pri zostavovaní účtovnej závierky neuplatňovala zásadu nepretržitej činnosti, ak udalosti ►M5 po období vykazovania ◄ naznačujú, že predpoklad nepretržitej činnosti nie je vhodný.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa vzťahuje na účtovanie a zverejňovanie udalostí ►M5 po období vykazovania ◄.

DEFINÍCIE

3. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Udalosti ►M5 *po období vykazovania* ◄ sú udalosti, priaznivé aj nepriaznivé, ktoré nastanú medzi ►M5 koncom obdobia vykazovania ◄ a dňom, ku ktorému sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Existujú dva typy udalostí:

a) udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval k súvahovému dňu (*udalosti* ►M5 *po období vykazovania* ◄*, ktoré vyžadujú úpravu*), a

b) udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol ►M5 po období vykazovania ◄ (*udalosti* ►M5 *po období vykazovania* ◄*, ktoré nevyžadujú úpravu*).

4. Proces schvaľovania účtovnej závierky na zverejnenie je rôzny v závislosti od štruktúry riadenia, zákonných požiadaviek a postupov dodržiavaných pri zostavovaní a finalizácii účtovnej závierky.

▼B

5. V niektorých prípadoch sa vyžaduje, aby účtovná jednotka predložila svoju účtovnú závierku po jej zverejnení na schválenie ►M5 vlastníkom ◄. V takýchto prípadoch sa za deň schválenia účtovnej závierky na zverejnenie považuje dátum jej zverejnenia, nie dátum, keď ju schválili ►M5 vlastníci ◄.

Príklad

Vedenie účtovnej jednotky dokončí 28. februára 20X2 návrh účtovnej závierky k 31. decembru 20X1. Účtovnú závierku 18. marca 20X2 preskúma predstavenstvo a schváli ju na zverejnenie. Účtovná jednotka 19. marca 20X2 oznámi svoj zisk a ostatné vybrané finančné informácie. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná k dispozícii ►M5 vlastníkom ◄ a iným osobám. Valné zhromaždenie ►M5 vlastníkov ◄ schváli účtovnú závierku 15. mája 20X2 a schválenú účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.

Účtovná závierka je schválená na zverejnenie 18. marca 20X2 (dátum, kedy ju na zverejnenie schválilo predstavenstvo).

6. V niektorých prípadoch sa od vedenia účtovnej jednotky vyžaduje, aby účtovnú závierku predložilo na schválenie dozornej rade (ktorá nemá výkonné právomoci). V takýchto prípadoch je účtovná závierka schválená na zverejnenie, keď ju vedenie schváli na účely predloženia dozornej rade.

Príklad

Vedenie účtovnej jednotky 18. marca 20X2 schváli účtovnú závierku na predloženie dozornej rade. Dozorná rada nemá výkonné právomoci a môžu v nej byť zástupcovia zamestnancov a iných vonkajších záujmov. Dozorná rada schváli účtovnú závierku 26. marca 20X2. Účtovná závierka je 1. apríla 20X2 daná k dispozícii ►M5 vlastníkom ◄ a iným osobám. Valné zhromaždenie ►M5 vlastníkov ◄ schváli účtovnú závierku 15. mája 20X2 a schválenú účtovnú závierku následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačný orgán.

Účtovná závierka je schválená na zverejnenie 18. marca 20X2 (dátum, kedy ju vedenie schválilo na predloženie dozornej rade).

7. Udalosti ►M5 po období vykazovania ◄ zahŕňajú všetky udalosti do dátumu, keď je účtovná závierka schválená na zverejnenie, a to aj vtedy, ak tieto udalosti nastanú po zverejnení oznámenia o zisku alebo iných vybraných finančných informácií.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Udalosti ►M5 po období vykazovania ◄ vyžadujúce úpravu

8. Účtovná jednotka upraví sumy vykázané v účtovnej závierke tak, aby zohľadňovali udalosti ►M5 po období vykazovania ◄, ktoré vyžadujú úpravu.

▼M53

9. Príklady udalostí po období vykazovania, ktoré vyžadujú úpravu, v dôsledku ktorých musí účtovná jednotka upraviť sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke, alebo vykázať predtým nevykázané položky, sú tieto:

▼B

a) urovnanie súdneho sporu ►M5 po období vykazovania ◄, ktorým sa potvrdzuje, že účtovná jednotka mala k súvahovému dňu aktuálnu povinnosť. Účtovná jednotka v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* upraví všetky v minulosti vykázané rezervy súvisiace s daným súdnym sporom, alebo vykáže novú rezervu. Nestačí, aby účtovná jednotka vykázala len podmienený záväzok, pretože urovnaním súdneho sporu sa poskytuje ďalší dôkaz, ktorý sa zohľadní v zmysle odseku 16 IAS 37.

▼M53

b) získanie informácií po období vykazovania, ktorými je naznačené zníženie hodnoty aktíva ku koncu obdobia vykazovania alebo potreba upraviť sumu predtým vykázanej straty zo zníženia hodnoty aktíva. Napríklad:

i) bankrot zákazníka, ku ktorému dôjde po období vykazovania, zvyčajne potvrdzuje, že zákazník bol ku koncu obdobia vykazovania úverovo znehodnotený;

▼B

ii) predajom zásob ►M5 po období vykazovania ◄ sa môže poskytnúť dôkaz o ich čistej realizačnej hodnote k súvahovému dňu;

c) určenie obstarávacej ceny obstaraného majetku ►M5 po období vykazovania ◄ alebo tržieb z predaja majetku pred ►M5 koncom obdobia vykazovania ◄;

d) určenie sumy podielov na zisku alebo výplaty odmien ►M5 po období vykazovania ◄, ak účtovná jednotka mala k súvahovému dňu súčasný právny alebo mimozmluvný záväzok uskutočniť takéto platby v dôsledku udalostí pred uvedeným dátumom (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

e) odhalenie podvodu alebo chýb naznačujúcich, že účtovná závierka je nesprávna.

Udalosti ►M5 po období vykazovania ◄ nevyžadujúce úpravu

10. Účtovná jednotka neupravuje sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke na základe udalostí ►M5 po období vykazovania ◄, ktoré si nevyžadujú úpravu.

►M33 11. Príkladom udalosti po období vykazovania, ktorá si nevyžaduje úpravu, je pokles reálnej hodnoty investícií medzi koncom obdobia vykazovania a dňom, keď sa účtovná závierka schváli na zverejnenie. Pokles reálnej hodnoty obvykle nesúvisí so stavom investícií ku koncu obdobia vykazovania, ale odráža okolnosti, ktoré vznikli v nasledujúcom období. ◄ Účtovná jednotka preto neupravuje sumy príslušných investícií vykázaných v účtovnej závierke. Podobne účtovná jednotka neaktualizuje zverejnenú výšku týchto investícií k súvahovému dňu, aj keď môže byť potrebné dodatočné zverejnenie podľa odseku 21.

▼B

Dividendy

12. Ak účtovná jednotka oznámi výplatu dividend držiteľom nástrojov vlastného imania (v zmysle IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*) ►M5 po období vykazovania ◄, tieto dividendy sa nevykazujú ako záväzok k súvahovému dňu.

▼M17

13. Ak sa výplata dividend deklaruje po období vykazovania, avšak predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, nevykazujú sa tieto dividendy ako záväzok ku koncu obdobia vykazovania, pretože v tomto období neexistuje žiaden záväzok. Takéto dividendy sa vykážu v poznámkach k účtovnej závierke v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

▼B

NEPRETRŽITÉ POKRAČOVANIE V ČINNOSTI

14. Účtovná jednotka pri zostavovaní účtovnej závierky neuplatní zásadu nepretržitej činnosti, ak vedenie účtovnej jednotky ►M5 po období vykazovania ◄ rozhodne o likvidácii jednotky alebo o ukončení jej obchodnej činnosti, prípadne nemá inú reálnu možnosť, než uskutočniť jeden z týchto krokov.

15. Zhoršenie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie ►M5 po období vykazovania ◄ môže naznačovať potrebu zvážiť, či je predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti ešte vhodný. Ak už predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti nie je vhodný, predstavuje to taký zásadný vplyv, že tento štandard vyžaduje zásadné zmeny základov, na ktorých je postavené účtovníctvo podniku, a nie iba úpravu hodnôt vykázaných podľa pôvodného základu účtovníctva.

16. IAS 1 stanovuje požadované zverejnenia v prípadoch, ak:

a) účtovná závierka nie je zostavená na základe zásady nepretržitého pokračovania v činnosti alebo

b) vedenie účtovnej jednotky si je vedomé významných neistôt súvisiacich s udalosťami alebo okolnosťami, ktoré môžu viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti účtovnej jednotky aj naďalej nepretržite pokračovať v činnosti. Udalosti alebo okolnosti, ktoré si vyžadujú zverejnenie, môžu vzniknúť ►M5 po období vykazovania ◄.

ZVEREJNENIE

Dátum schválenia na zverejnenie

17. Účtovná jednotka zverejní informácie o tom, k akému dátumu a kým bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Ak sú vlastníci účtovnej jednotky alebo iné osoby oprávnené meniť a dopĺňať účtovnú závierku po jej zverejnení, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.

18. Pre používateľov je dôležité vedieť, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, pretože účtovná závierka nezohľadňuje udalosti po tomto dátume.

Aktualizujúce zverejnenie o okolnostiach k súvahovému dňu

19. Ak účtovná jednotka ►M5 po období vykazovania ◄ získa nové informácie o okolnostiach, ktoré existovali k súvahovému dňu, zaktualizuje zverejnené údaje súvisiace s týmito okolnosťami na základe tejto novej informácie.

▼B

20. V niektorých prípadoch je potrebné aktualizovať zverejnenia v účtovnej závierke účtovnej jednotky tak, aby odzrkadľovali nové informácie získané ►M5 po období vykazovania ◄, a to aj vtedy, ak tieto informácie nemajú vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke. Príkladom potreby aktualizovať zverejnenia je situácia, keď sa ►M5 po období vykazovania ◄ objavil dôkaz o podmienenom záväzku, ktorý existoval k súvahovému dňu. Účtovná jednotka zváži, či na základe takéhoto dôkazu treba vykázať alebo zmeniť rezervu v zmysle IAS 37, a v tejto súvislosti zároveň zaktualizuje informácie, ktoré zverejnila o danom podmienenom záväzku.

Udalosti ►M5 po období vykazovania ◄ nevyžadujúce úpravu

21. Nezverejnením významných udalostí ►M5 po období vykazovania ◄, ktoré si nevyžadujú úpravu, by sa mohli ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov účtovnej závierky prijaté na jej základe. V tejto súvislosti účtovná jednotka pre každú významnú skupinu udalostí ►M5 po období vykazovania ◄ nevyžadujúcich si úpravu zverejní:

a) charakter udalosti a

b) odhad jej finančného účinku, prípadne vyhlásenie, že takýto odhad sa nedá urobiť.

22. Príkladmi udalostí ►M5 po období vykazovania ◄ nevyžadujúcich si úpravu, ktoré obvykle zakladajú povinnosť zverejnenia, sú:

a) významné podnikové kombinácie ►M5 po období vykazovania ◄ (v takýchto prípadoch IFRS 3 *Podnikové kombinácie* vyžaduje zvláštne zverejnenia) alebo odpredaj dôležitej dcérskej spoločnosti;

b) oznámenie plánu na ukončenie činnosti;

c) dôležité nákupy majetku, klasifikácia majetku ako majetku drženého na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, iné vyradenie majetku alebo vyvlastnenie dôležitého majetku vládou;

d) zničenie veľkého výrobného závodu požiarom po ►M5 období vykazovania ◄;

e) ohlásenie alebo začiatok rozsiahlej reštrukturalizácie účtovnej jednotky (pozri IAS 37);

f) významné a predpokladané transakcie s kmeňovými akciami po ►M5 období vykazovania ◄ (IAS 33 *Zisk na akciu* vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila opis takýchto transakcií, okrem transakcií, ktorých súčasťou sú emisie kapitálu alebo bonusov a štiepenie akcií alebo spájanie rozdelených akcií, pričom na všetky takéto transakcie sa vzťahuje povinnosť úprav v zmysle IAS 33);

g) nezvyčajne veľké zmeny cien majetku alebo kurzov cudzích mien po ►M5 období vykazovania ◄;

h) zmeny daňových sadzieb alebo daňových zákonov uzákonené alebo ohlásené po ►M5 období vykazovania ◄ s významným vplyvom na splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

▼B

i) vznik významných záväzkov alebo podmienených záväzkov, napríklad vydaním významných záruk, a

j) začatie významného súdneho sporu, ktorý vznikol výhradne na základe udalostí, ktoré nastali po ►M5 období vykazovania ◄.

DÁTUM ÚČINNOSTI

23. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

23A. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 11. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M53

23B. Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje* vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 9 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 10 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1999)

24. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 10 *Udalosti po* ►M5 *období vykazovania* ◄ (revidovaný v roku 1999).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 11

Zmluvy o zhotovení

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať postup účtovania tržieb a nákladov súvisiacich so zmluvami o zhotovení. Z charakteru činnosti vykonávanej v rámci zmlúv o zhotovení vyplýva, že dátum začatia zmluvnej činnosti a dátum skončenia tejto činnosti zvyčajne patria do rôznych účtovných období. Preto hlavným problémom pri účtovaní zmlúv o zhotovení je alokácia zmluvných tržieb a zmluvných nákladov do účtovného obdobia, v ktorom sa vykonali práce súvisiace so zhotovením. Tento štandard používa kritériá vykazovania stanovené v Koncepčnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky s cieľom určiť, kedy by sa mali zmluvné tržby a zmluvné náklady vykázať ako tržby a náklady vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄. Poskytuje aj praktický návod na uplatňovanie týchto kritérií.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní zmlúv o zhotovení v účtovných závierkach dodávateľov.

2. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 11 *Účtovanie zákazkovej výroby* schválený v roku 1978.

DEFINÍCIE

3. Nasledujúce pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Zmluva o zhotovení je zmluva osobitne dohodnutá na zhotovenie aktíva alebo súboru aktív, ktoré spolu úzko súvisia alebo sú navzájom závislé z hľadiska ich projektového riešenia, technológie a funkcie alebo ich konečného účelu alebo použitia.

Zmluva s pevnou cenou je zmluva o zhotovení, v ktorej dodávateľ súhlasí s pevnou zmluvnou cenou alebo pevnou sadzbou za jednotku výkonu, ktorá v niektorých prípadoch podlieha ustanoveniam o zvyšovaní nákladov.

Zmluva so stanovením ceny ako náklady plus marža je zmluva o zhotovení, pri ktorej sa dodávateľovi uhrádzajú oprávnené alebo inak vymedzené náklady plus percentuálna časť týchto nákladov alebo pevný poplatok.

4. Zmluva o zhotovení môže byť dohodnutá na zhotovenie jediného aktíva, ako je most, budova, priehrada, potrubie, cesta, loď alebo tunel. V zmluve o zhotovení môže ísť aj o zhotovenie niekoľkých aktív, ktoré spolu úzko súvisia alebo sú navzájom závislé z hľadiska ich projektového riešenia, technológie a funkcie alebo ich konečného účelu alebo použitia. Medzi takéto zmluvy patria napríklad zmluvy na výstavbu rafinérií a iných komplexných častí tovární alebo zariadení.

▼B

5. Na účely tohto štandardu zmluva o zhotovení zahŕňa:

a) zmluvy na poskytovanie služieb, ktoré sa priamo vzťahujú na zhotovenie aktíva, napríklad služby projektových manažérov a architektov, a

b) zmluvy na zničenie alebo obnovu aktíva a obnovenie životného prostredia po búraní aktíva.

6. Zmluvy o zhotovení sú formulované niekoľkými spôsobmi, ktoré sa na účely tohto štandardu klasifikujú ako zmluvy s pevnou cenou a zmluvy so stanovením ceny ako náklady plus marža. Niektoré zmluvy o zhotovení môžu obsahovať charakteristiky zmluvy s pevnou cenou, ako aj zmluvy so stanovením ceny ako náklady plus marža, napríklad v prípade zmluvy so stanovením ceny ako náklady plus marža, s dohodnutou maximálnou cenou. Za takýchto okolností musí dodávateľ zvážiť všetky podmienky uvedené v odsekoch 23 a 24, aby určil, kedy má vykázať zmluvné tržby a zmluvné náklady.

KOMBINOVANIE A SEGMENTOVANIE ZMLÚV O ZHOTOVENÍ

7. Požiadavky tohto štandardu sa zvyčajne uplatňujú samostatne na každú zmluvu o zhotovení. Za určitých okolností je však potrebné uplatňovať tento štandard na samostatne identifikovateľné súčasti jedinej zmluvy alebo spolu na skupinu zmlúv, aby sa vyjadrila podstata zmluvy alebo skupiny zmlúv.

8. Ak sa zmluva vzťahuje na niekoľko aktív, zhotovenie každého z aktív sa rieši prostredníctvom samostatnej zmluvy o zhotovení, ak:

a) pre každé aktívum boli predložené samostatné ponuky;

b) každé aktívum bolo predmetom samostatného rokovania a dodávateľ a zákazník mali možnosť prijať alebo odmietnuť tú časť zmluvy, ktorá sa vzťahuje na každé z aktív, a

c) na každé aktívum možno určiť náklady a tržby.

9. Skupina zmlúv, či už s jedným zákazníkom alebo s niekoľkými zákazníkmi, sa rieši prostredníctvom jedinej zmluvy o zhotovení, ak:

a) je skupina zmlúv dohodnutá ako jeden celok;

b) zmluvy vzájomne súvisia tak úzko, že sú v skutočnosti súčasťou jediného projektu s celkovou ziskovou maržou, a

c) zmluvy sa vykonávajú súbežne alebo v postupnom slede za sebou.

10. V zmluve môže byť obsiahnutá možnosť zhotoviť dodatočné aktívum podľa voľby zákazníka, alebo môže byť zmenená a doplnená tak, aby zahŕňala zhotovenie dodatočného aktíva. Zhotovenie dodatočného aktíva sa rieši prostredníctvom samostatnej zmluvy o zhotovení, ak:

a) sa aktívum významne líši z hľadiska projektového riešenia, technológie alebo funkcie od aktíva, na ktoré sa vzťahuje pôvodná zmluva, alebo

▼B

b) keď je cena aktíva dohodnutá bez ohľadu na pôvodnú zmluvnú cenu.

ZMLUVNÉ TRŽBY

11. Zmluvné tržby zahŕňajú:

a) pôvodnú sumu tržieb dohodnutú v zmluve a

b) odchýlky v zmluvných prácach, nároky a stimulačné doplatky:

i) do výšky, v akej je pravdepodobné, že zabezpečia vznik tržieb, a

ii) je možné ich spoľahlivo oceniť.

12. Zmluvné tržby sa oceňujú v objektívnej hodnote prijatej odmeny alebo pohľadávky. Oceňovanie zmluvných tržieb ovplyvňujú rôzne neistoty, ktoré závisia od výsledku budúcich udalostí. Odhady je často potrebné revidovať podľa toho, ako nastanú udalosti a ako sa vyriešia neistoty. Preto suma zmluvných tržieb môže medzi jednotlivými obdobiami stúpať alebo klesať. Napríklad:

a) dodávateľ a zákazník môžu odsúhlasiť odchýlky alebo nároky, ktorými sa zvýšia alebo znížia zmluvné tržby v období nasledujúcom po tom, v ktorom bola zmluva pôvodne dohodnutá;

b) suma tržieb dohodnutá v zmluve s fixnou cenou sa môže zvýšiť ako výsledok doložiek o zvyšovaní nákladov;

c) suma zmluvných tržieb môže klesnúť ako výsledok penalizácií vznikajúcich z oneskorení spôsobených dodávateľom pri plnení zmluvy alebo

d) ak zmluva s pevnou cenou obsahuje pevnú cenu za jednotku výstupu, zmluvné tržby stúpnu, ak sa zvýši počet jednotiek.

13. Odchýlka je pokynom zákazníka na zmenu v rozsahu prác, ktoré sa majú vykonať podľa zmluvy. Odchýlka môže viesť k zvýšeniu alebo k zníženiu zmluvných tržieb. Príkladmi odchýlok sú zmeny v špecifikáciách alebo v projektovom riešení aktíva a zmeny v trvaní zmluvy. Odchýlka je zahrnutá do zmluvných tržieb, ak:

a) je pravdepodobné, že zákazník schváli odchýlku a sumu tržieb vznikajúcu z odchýlky, a

b) sumu tržieb možno spoľahlivo oceniť.

14. Nárok je suma, ktorú dodávateľ požaduje od zákazníka alebo inej strany ako náhradu za náklady nezahrnuté do zmluvnej ceny. Nárok môže vzniknúť napríklad z oneskorení spôsobených zákazníkom, z chýb v špecifikáciách alebo v projektovom riešení a z neodsúhlasených odchýlok v zmluvných prácach. Ocenenie výšky tržieb vznikajúceho z nárokov je predmetom vysokého stupňa neistoty a často závisí od výsledku rokovaní. Preto sú nároky zahrnuté do zmluvných tržieb, iba ak:

a) rokovania dosiahli také pokročilé štádium, že je pravdepodobné, že zákazník uzná nárok, a

▼B

b) sumu, ktorú zákazník pravdepodobne uzná, možno spoľahlivo oceniť.

15. Stimulačné doplatky sú dodatočné sumy zaplatené dodávateľovi, ak sú dosiahnuté alebo prekročené stanovené parametre výkonov. Napríklad v zmluve sa môže umožňovať stimulačný doplatok dodávateľovi za predčasné splnenie zmluvy. Stimulačné doplatky sú zahrnuté do zmluvných tržieb, ak:

a) predmet zmluvy je v takom štádiu dokončenia, že stanovené parametre výkonov budú pravdepodobne splnené alebo prekročené, a

b) sumu stimulačného doplatku možno spoľahlivo oceniť.

ZMLUVNÉ NÁKLADY

16. Zmluvné náklady zahŕňajú:

a) náklady, ktoré priamo súvisia s konkrétnou zmluvou;

b) náklady, ktoré sú vo všeobecnosti priradieľné k zmluvnej činnosti a môžu sa priradiť k tejto zmluve, a

c) také ostatné náklady, ktoré sú fakturovateľné príslušnému zákazníkovi podľa podmienok zmluvy.

17. Náklady, ktoré priamo súvisia s konkrétnou zmluvou, zahŕňajú:

a) náklady na prácu na mieste súvisiacom so zmluvou, vrátane stavebného dozoru;

b) náklady na materiál použitý pri zhotovení;

c) odpisy strojov a zariadení používaných v rámci zmluvy;

d) náklady na presun strojov, zariadení a materiálov na miesto zhotovenia a z neho;

e) náklady na nájom strojov a zariadení;

f) náklady na projektové riešenie a technickú pomoc, ktoré sa priamo netýkajú zmluvy;

g) odhadované náklady na opravy a záručné práce, vrátane očakávaných nákladov vyplývajúcich zo záruk, a

h) nároky tretích strán.

Tieto náklady možno znížiť o prípadný náhodný príjem, ktorý nie je zahrnutý v zmluvných tržbách, napríklad príjem z predaja prebytočných materiálov a z vyradenia strojov a zariadení na konci zmluvy.

18. Náklady, ktoré sa dajú vo všeobecnosti priradiť k zmluvnej činnosti a môžu sa priradiť ku konkrétnym zmluvám, zahŕňajú:

a) poistenie;

b) náklady na projektové riešenie a technickú pomoc, ktorá sa priamo netýka špecifickej zmluvy, a

▼B

c) režijné náklady na zhotovenie.

Takéto náklady sa priraďujú pomocou metód, ktoré sú systematické a racionálne a používajú sa konzistentne na všetky náklady, ktoré majú podobné vlastnosti. Priradenie je založené na bežnej úrovni činnosti vykonávanej pri zhotovení. Režijné náklady zmluvy o zhotovení zahŕňajú náklady, ako sú napríklad príprava a spracovanie výplatnej listiny pracovníkov stavby. ►M1 Náklady, ktoré možno vo všeobecnosti priradiť k zmluvnej činnosti a môžu byť pridelené do jednotlivých zmlúv, takisto zahŕňajú náklady na prijaté úvery a pôžičky. ◄

19. Náklady, ktoré sú fakturovateľné konkrétnemu zákazníkovi podľa podmienok zmluvy, môžu zahŕňať niektoré náklady na všeobecnú administratívu a náklady na projektovanie a výstavbu, ktorých uhradenie je stanovené v zmluvných podmienkach.

20. Náklady, ktoré sa nedajú priradiť k zmluvným činnostiam alebo ich nie je možné priradiť ku konkrétnej zmluve, sú vylúčené z nákladov na zmluvu o zhotovení. Takéto náklady zahŕňajú:

a) všeobecné administratívne náklady, ktorých úhrada nie je stanovená v zmluve;

b) náklady na predaj;

c) náklady na výskum a vývoj, ktorých úhrada nie je stanovená v zmluve, a

d) odpisy nečinných strojov a zariadení, ktoré sa nepoužívajú pri konkrétnej zmluve.

21. Zmluvné náklady zahŕňajú náklady priraditeľné k zmluve za obdobie od dátumu zabezpečenia zmluvy do celkového splnenia zmluvy. Náklady, ktoré priamo súvisia so zmluvou a ktoré sú vynaložené na zabezpečenie splnenia zmluvy, sú však takisto zahrnuté ako súčasť zmluvných nákladov, ak ich možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť a je pravdepodobné, že zmluva bude uzavretá. Ak sú náklady, ktoré sú vynaložené na zabezpečenie uzavretia zmluvy, vykázané ako náklad v období, v ktorom sa vynaložili, nie sú zahrnuté do zmluvných nákladov v prípade, že zmluva je uzavretá v nasledujúcom období.

VYKAZOVANIE ZMLUVNÝCH TRŽIEB A ZMLUVNÝCH NÁKLADOV

22. Ak možno výsledok zmluvy o zhotovení spoľahlivo odhadnúť, zmluvné tržby a zmluvné náklady súvisiace so zmluvou o zhotovení sa vykazujú ako tržby a náklady, podľa stupňa dokončenia zmluvnej činnosti k súvahovému dňu. Očakávaná strata zo zmluvy o zhotovení sa okamžite vykáže ako náklad v súlade s odsekom 36.

23. V prípade zmluvy s pevnou cenou možno spoľahlivo odhadnúť výsledok zmluvy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) celkové zmluvné tržby možno spoľahlivo oceniť;

b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou;

▼B

c) tak náklady na splnenie zmluvy, ako aj stupeň splnenia zmluvy možno spoľahlivo určiť k súvahovému dňu a

d) zmluvné náklady priraditeľné k zmluve možno jasne identifikovať a spoľahlivo oceniť tak, že možno porovnať skutočne vynaložené náklady s predchádzajúcimi odhadmi.

24. V prípade zmluvy so stanovením ceny ako náklady plus marža možno výsledok zmluvy o zhotovení spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou, a

b) zmluvné náklady priraditeľné k zmluve, či už sú výslovne uhrádzané alebo nie, možno jasne identifikovať a spoľahlivo oceniť.

25. Vykazovanie tržieb a nákladov podľa stupňa dokončenia predmetu zmluvy sa často označuje ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sa zmluvné tržby priraďujú k zmluvným nákladom, ktoré sa vynaložili na dosiahnutie stupňa dokončenia, čoho výsledkom je vykazovanie tržieb, nákladov a zisku, ktorý môže byť priradený podielu dokončenej práce. Táto metóda poskytuje užitočné informácie o rozsahu zmluvnej činnosti a výkonnosti počas obdobia.

26. Podľa metódy percenta dokončenia sú zmluvné tržby vykázané ako tržby v zisku ►**M5** alebo strate ◄ v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca vykonáva. Zmluvné náklady sú zvyčajne vykázané ako náklad v zisku ►**M5** alebo strate ◄ v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca, na ktorú sa vzťahujú, vykonáva. Prípadné očakávané prevýšenie celkových zmluvných nákladov nad celkovými zmluvnými tržbami sa však v rámci zmluvy vykazuje okamžite ako náklad v súlade s odsekom 36.

27. Dodávateľ mohol vynaložiť zmluvné náklady, ktoré súvisia s budúcou činnosťou v rámci zmluvy. Takéto zmluvné náklady sa vykazujú v aktívach pod podmienkou, že je pravdepodobné, že budú spätne získané. Takéto náklady predstavujú sumu dlhovanú zákazníkmi a často sa klasifikujú ako nedokončené zmluvné práce.

28. Výsledok zmluvy o zhotovení možno spoľahlivo odhadnúť len vtedy, keď je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do zmluvných tržieb a vykázaná v zisku ►**M5** alebo strate ◄, je nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej získanie prestalo byť pravdepodobné, vykázaná skôr ako náklad, než ako úprava sumy zmluvných tržieb.

29. Účtovná jednotka je vo všeobecnosti schopná uskutočňovať spoľahlivé odhady po odsúhlasení zmluvy, v ktorej sa stanovia:

a) vymáhateľné práva každej strany týkajúce sa aktíva, ktoré sa má zhotoviť;

b) odmenu, ktorá sa má uhradiť, a

c) spôsob a podmienky vysporiadania.

▼B

Zvyčajne je takisto potrebné, aby účtovná jednotka mala účinný interný systém finančného rozpočtovania a vykazovania. Účtovná jednotka preskúma a prípadne reviduje odhady zmluvných tržieb a zmluvných nákladov podľa toho, ako plnenie zmluvy napreduje. Potreba takýchto revízií nemusí nevyhnutne naznačovať, že výsledok zmluvy nie je možné spoľahlivo odhadnúť.

30. Stupeň dokončenia zmluvných prác možno zistiť rôznymi spôsobmi. Účtovná jednotka používa metódu, pomocou ktorej sa spoľahlivo meria vykonaná práca. Tieto metódy môžu v závislosti od charakteru zmluvy zahŕňať:

a) pomer vynaložených zmluvných nákladov na práce, vykonané k dátumu, k odhadnutým celkovým zmluvných nákladov;

b) zistenie stavu vykonanej práce alebo

c) dokončenie pomerného fyzického objemu zmluvnej práce.

Postupné platby a preddavky prijaté od zákazníkov často neodzrkadľujú vykonanú prácu.

31. Ak je stupeň dokončenia stanovený podľa zmluvných nákladov vynaložených k dátumu, do nákladov vynaložených k dátumu sú zahrnuté len tie zmluvné náklady, ktoré odzrkadľujú vykonanú prácu. Medzi zmluvné náklady, ktoré sú vylúčené, patria napríklad tieto:

a) zmluvné náklady, ktoré sa týkajú budúcej činnosti na plnení zmluvy, ako sú náklady na materiály dodané na miesto zhotovenia, alebo odložené na použitie v rámci zmluvy, ale zatiaľ nenainštalované, nepoužité alebo neaplikované počas plnenia zmluvy o zhotovení, pokiaľ materiál nebol zhotovený osobitne na účely tejto zmluvy, a

b) platby subdodávateľom pred prácou vykonanou na subdodávke.

32. Ak výsledok zmluvy o zhotovení nemožno spoľahlivo odhadnúť:

a) tržby sa vykážu len v rozsahu vynaložených zmluvných nákladov, pri ktorých je ich návratnosť pravdepodobná, a

b) zmluvné náklady sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

Očakávaná strata zo zmluvy o zhotovení sa okamžite vykáže ako náklad v súlade s odsekom 36.

33. Počas počiatočných štádií plnenia zmluvy sa často stáva, že výsledok zmluvy nie je možné spoľahlivo odhadnúť. Aj napriek tomu môže byť pravdepodobné, že účtovná jednotka získa vynaložené zmluvné náklady späť. Preto sa zmluvné tržby vykážu len v rozsahu vynaložených nákladov, pri ktorých sa očakáva, že budú návratné. Ak výsledok zmluvy nemožno spoľahlivo odhadnúť, zisk sa nevykáže. Aj keď nemožno výsledok zmluvy spoľahlivo odhadnúť, môže byť pravdepodobné, že celkové zmluvné náklady budú vyššie ako celkové zmluvné tržby. V takýchto prípadoch sa prípadné očakávané prevýšenie celkových zmluvných nákladov nad celkovými zmluvnými tržbami vykazuje v rámci zmluvy okamžite ako náklad v súlade s odsekom 36.

▼B

34. Zmluvné náklady, pri ktorých je nepravdepodobné, že budú získané späť, sa okamžite vykazujú ako náklad. Medzi okolnosti, za ktorých návratnosť vynaložených zmluvných nákladov nemusí byť pravdepodobná a za ktorých sa zmluvné náklady pravdepodobne budú musieť okamžite vykázať ako náklad, patria napríklad zmluvy:

a) ktoré nie sú plne vymožiteľné, t. j. ich platnosť je vážne spochybnená;

b) ktorých splnenie je podmienené výsledkom prebiehajúceho právneho konania alebo právnych predpisov;

c) vzťahujúce sa na majetok, ktorý bude pravdepodobne zabavený alebo vyvlastnený;

d) pri ktorých zákazník nie je schopný splniť svoje záväzky alebo

e) pri ktorých dodávateľ nie je schopný splniť zmluvu alebo inak splniť svoje záväzky vyplývajúce zo zmluvy.

35. Ak už neexisujú neistoty, ktoré znemožnili, aby výsledok zmluvy bol spoľahlivo odhadnutý, tržby a náklady spojené so zmluvou o zhotovení sa vykazujú skôr podľa odseku 22, ako podľa odseku 32.

VYKAZOVANIE OČAKÁVANÝCH STRÁT

36. Ak je pravdepodobné, že celkové zmluvné náklady budú vyššie ako celkové zmluvné tržby, očakávaná strata sa okamžite vykáže ako náklad.

37. Výška takejto straty je určená bez ohľadu na:

a) skutočnosť, či sa začala práca na plnení zmluvy;

b) stupeň dokončenia zmluvnej činnosti alebo

c) výšku ziskov, ktorých vznik sa očakáva z iných zmlúv, ku ktorým sa nepristupuje ako k jednej zmluve o zhotovení v súlade s odsekom 9.

ZMENY V ODHADOCH

38. Metóda percenta dokončenia sa uplatňuje na kumulatívnom základe v každom účtovnom období na súčasné odhady zmluvných tržieb a zmluvných nákladov. Preto sa vplyv zmeny odhadu zmluvných tržieb alebo zmluvných nákladov, alebo vplyv zmeny v odhade výsledku zmluvy, účtuje ako zmena v účtovnom odhade (pozri IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*). Zmenené odhady sa použijú pri výpočte sumy tržieb a nákladov, vykázaných vo výkaze ►**M5** komplexného výsledku ◄ v období, v ktorom sa zmena uskutočnila, a v nasledujúcich obdobiach.

ZVEREJŇOVANIE

39. Účtovná jednotka je povinná zverejniť tieto informácie:

a) sumu zmluvných tržieb vykázanú ako tržby za obdobie;

b) metódy použité na určenie zmluvných tržieb vykázaných za obdobie a

c) metódy použité na zistenie stupňa rozpracovanosti prebiehajúcej zmluvy.

▼B

40. Účtovná jednotka je povinná zverejniť k súvahovému dňu pri prebiehajúcich zmluvách tieto informácie:

a) súhrnnú sumu vynaložených nákladov a vykázaných ziskov (zníženú o vykázané straty) k dátumu;

b) sumu prijatých preddavkov a

c) sumu zádržného.

41. Zádržné predstavuje sumy postupných fakturácií, ktoré sa neuhradia, pokiaľ nebudú splnené podmienky na uhradenie týchto súm stanovené v zmluve, alebo pokiaľ nebudú odstránené chyby. Postupné fakturácie sú sumy fakturované za vykonanú prácu na plnení zmluvy bez ohľadu na to, či ich zákazník už uhradil. Preddavky sú sumy, ktoré dodávateľ prijal pred vykonaním príslušnej práce.

42. Účtovná jednotka zverejní:

a) hrubú sumu dlhovanú zákazníkmi za prácu na plnení zmluvy ako majetok a

b) hrubú sumu dlhovanú zákazníkom za prácu na plnení zmluvy ako záväzok.

43. Hrubá suma dlhovaná zákazníkmi za prácu na plnení zmluvy je čistá suma určená ako:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, mínus

b) suma vykázaných strát a postupnej fakturácie

pre všetky prebiehajúce zmluvy, pri ktorých vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty) prevyšujú sumu postupnej fakturácie.

44. Hrubá suma dlhovaná zákazníkom za zmluvné práce je čistá suma určená ako:

a) vynaložené náklady plus vykázané zisky, mínus

b) suma vykázaných strát a postupnej fakturácie

pre všetky prebiehajúce zmluvy, pri ktorých suma postupnej fakturácie prevyšuje vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty).

45. Účtovná jednotka zverejňuje prípadné podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vznikať z takých položiek, ako sú záručné náklady, nároky, penále alebo možné straty.

DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobie, ktoré sa začína 1. januára 1995 alebo neskôr.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 12

Dane z príjmov

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je určiť postup účtovania daní z príjmov. Základným problémom pri účtovaní daní z príjmov je, ako sa majú účtovať bežné a budúce daňové dôsledky z:

a) budúceho spätného získania (vysporiadania) účtovnej hodnoty aktív (záväzkov), ktoré sú vykázané v súvahe účtovnej jednotky, a

b) transakcií a ostatných udalostí bežného obdobia, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

►M5 Vo ◄ vykazovaní aktíva alebo záväzku je obsiahnuté, že vykazujúca účtovná jednotka očakáva spätné získanie alebo vysporiadanie účtovnej hodnoty daného aktíva alebo záväzku. Ak je pravdepodobné, že spätné získanie alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty spôsobí vyššie (nižšie) budúce daňové platby než by boli, keby táto úhrada alebo vysporiadanie nemali daňové dôsledky, tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka vykázala odložený daňový záväzok (odloženú daňovú pohľadávku) s určitými obmedzenými výnimkami.

Tento štandard vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. ►M5 Pri transakciách a ostatných udalostiach vykazovaných mimo zisku alebo straty (buď v ostatných súčastiach komplexného výsledku, alebo priamo vo vlastnom imaní) sa všetky súvisiace daňové účinky vykazujú takisto mimo zisku alebo straty (buď v ostatných súčastiach komplexného výsledku, alebo priamo vo vlastnom imaní, v uvedenom poradí). ◄ Pre transakcie a ostatné udalosti vykázané priamo vo vlastnom imaní sú všetky súvisiace daňové dôsledky takisto vykázané priamo vo vlastnom imaní. ►M12 Podobne aj vykazovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumu vykázaného zisku z výhodnej kúpy. ◄

Tento štandard sa zaoberá aj vykazovaním odloženej daňovej pohľadávky vznikajúcej z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav, prezentáciou daní z príjmov v účtovnej závierke a zverejnením informácií súvisiacich s daňami z príjmov.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní daní z príjmov.

2. Na účely tohto štandardu dane z príjmov zahŕňajú všetky domáce a zahraničné dane, ktoré vychádzajú zo zdaniteľných ziskov. Dane z príjmov zahŕňajú aj dane, ako sú zrážkové dane pri rozdeľovaní pre vykazujúcu účtovnú jednotku, ktoré platia dcérska spoločnosť, pridružený podnik alebo vykazujúci podnik.

3. [Vypúšťa sa.]

▼B

4. Tento štandard sa nezaoberá metódami účtovania štátnych dotácií (pozri IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*) alebo investičných daňových úverov. Zaoberá sa však účtovaním dočasných rozdielov, ktoré môžu vznikať z takýchto dotácií alebo investičných daňových úľav.

DEFINÍCIE

5. Nasledujúce pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Účtovný zisk je zisk alebo strata za dané obdobie pred odpočítaním daňových nákladov.

Zdaniteľný zisk (daňová strata) je zisk (strata) za dané obdobie určený/určená v súlade s daňovými predpismi ustanovenými daňovými úradmi, z ktorého sú dane z príjmov splatné (návratné).

Daňový náklad (daňový výnos) je celková suma splatnej dane a odloženej dane zahrnutá v čistom zisku alebo strate za dané obdobie.

Splatná daň je suma daní z príjmov splatných (návratných) zo zdaniteľného zisku (daňovej straty) za dané obdobie.

Odložené daňové záväzky sú sumy daní z príjmov splatných v budúcich obdobiach v súvislosti so zdaniteľnými dočasnými rozdielmi.

Odložené daňové pohľadávky sú sumy daní z príjmov návratných v budúcich obdobiach v súvislosti s:

a) odpočítateľnými dočasnými rozdielmi;

b) nevyužitými daňovými stratami prevedenými z minulých období a

c) nevyužitými daňovými úľavami prevedenými z minulých období.

Dočasné rozdiely sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou aktíva alebo záväzku v súvahe a ich daňovým základom. Dočasné rozdiely môžu byť buď:

a) *zdaniteľné dočasné rozdiely*, sú to také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k zdaniteľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná, alebo

b) *odpočítateľné dočasné rozdiely*, sú to také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k sumám, ktoré sú odpočítateľné pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná.

Daňový základ majetku alebo záväzku je suma priradená tomuto majetku alebo záväzku na daňové účely.

6. Daňový náklad (daňový výnos) sa skladá zo splatného daňového nákladu (splatného daňového výnosu) a odloženého daňového nákladu (odloženého daňového výnosu).

▼B

Daňový základ

7. Daňový základ majetku je suma, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná oproti každému zdaniteľnému ekonomickému úžitku, ktorý účtovná jednotka získa vtedy, ak získa späť účtovnú hodnotu majetku. Ak daný ekonomický úžitok nebude zdaniteľný, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote.

Príklady

1 Obstarávacia cena stroja je 100. Na daňové účely sa už odpočítal odpis 30 v bežnom období a v predchádzajúcich obdobiach a zostatková cena bude odpočítateľná v budúcich obdobiach buď ako odpis, alebo formou odpočtu pri vyradení. Výnos vytváraný pri používaní stroja je zdaniteľný, každý zisk z vyradenia stroja bude zdaniteľný a každá strata z vyradenia bude odpočítateľnou položkou na daňové účely. *Daňový základ stroja je 70*.

2 Úroková pohľadávka má účtovnú hodnotu 100. Príslušný úrokový výnos sa bude zdaňovať na základe peňažných prostriedkov. *Daňový základ úrokovej pohľadávky je nula*.

3 Obchodná pohľadávka má účtovnú hodnotu 100. Súvisiaci výnos už bol zahrnutý do zdaniteľného zisku (daňovej straty). *Daňový základ obchodnej pohľadávky je 100*.

4 Pohľadávka z dividend z dcérskej spoločnosti má účtovnú hodnotu 100. Dividendy nie sú zdaniteľné. V podstate celá účtovná hodnota aktíva je odpočítateľnou položkou oproti ekonomickým úžitkom. Daňový základ pohľadávky z dividend je v dôsledku toho 100 ([a]).

5 Pohľadávka z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové následky. *Daňový základ úveru je 100*.

([a]) Podľa tejto analýzy neexistuje zdaniteľný dočasný rozdiel. Alternatívna analýza je, že časovo rozlíšené pohľadávky z dividend majú nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložený daňový záväzok.

8. Daňovým základom záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely z tohto záväzku v budúcich obdobiach. V prípade výnosov budúcich období je daňový základ výsledného záväzku jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov budúcich období, ktorá nebude zdaniteľná v budúcich obdobiach.

Príklady

1 Medzi krátkodobé záväzky patria výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad sa na daňové účely odpočíta na základe úhrady peňažných prostriedkov. *Daňový základ výdavkov budúcich období je nula.*

2 Medzi obežné záväzky patria úrokové výnosy prijaté vopred, v účtovnej hodnote 100. Príslušný úrokový výnos bol zdanený na základe príjmu peňažných prostriedkov. *Daňový základ úroku prijatého vopred je nula*.

▼B

3 Medzi obežné záväzky patria výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiace náklady už boli odpočítané na daňové účely. *Daňový základ výdavkov budúcich období je 100*.

4 Medzi obežné záväzky patria výdavky na pokuty a penále v účtovnej hodnote 100. Pokuty a penále nie sú odpočítateľnými položkami na daňové účely. *Daňový základ záväzkov z titulu výdavkov na pokuty a penále je 100* ([a]).

5 Záväzok z úveru má účtovnú hodnotu 100. Splátky úveru nebudú mať žiadne daňové následky. *Daňový základ úveru je 100.*

([a]) Podľa tejto analýzy neexistujú odpočítateľné dočasné rozdiely. Alternatívna analýza je, že záväzok z výdavkov na pokuty a penále má nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložená daňová pohľadávka.

9. Niektoré položky majú daňový základ, ale nie sú vykázané ako aktíva alebo záväzky v súvahe. Napríklad náklady na výskum sú vykázané ako náklad pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom sa vynaložili, ale môžu byť uznané ako odpočítateľné položky pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktoré budú sumou uznanou daňovými predpismi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou, je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je vznik odloženej daňovej pohľadávky.

▼M33

10. Ak daňový základ aktíva alebo pasíva nie je okamžite zrejmý, je vhodné zohľadniť základnú zásadu, z ktorej tento štandard vychádza: účtovná jednotka vykáže odložený daňový záväzok (pohľadávku) s určitými obmedzenými výnimkami vždy vtedy, ak by v dôsledku spätného získania alebo vyrovnania účtovnej hodnoty aktíva alebo pasíva došlo k zvýšeniu (zníženiu) budúcich platieb daní v porovnaní s ich výškou, ak by takéto spätné získanie alebo vyrovnanie nemalo žiadne daňové dôsledky. V príklade C nasledujúcom za odsekom 51A sa znázorňujú okolnosti, za ktorých môže byť vhodné zohľadniť túto základnú zásadu, napr. keď daňový základ aktíva alebo pasíva závisí od očakávaného spôsobu spätného získania alebo vyrovnania.

▼B

11. V konsolidovanej účtovnej závierke sa dočasné rozdiely určujú porovnávaním účtovných hodnôt aktív a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke s príslušným daňovým základom. Daňový základ sa určuje odkazom na konsolidované daňové priznanie v tých jurisdikciách, v ktorých sa toto priznanie podáva. V iných jurisdikciách je daňový základ stanovený odkazom na daňové priznania každej účtovnej jednotky v skupine.

VYKAZOVANIE SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

12. Splatná daň za bežné a predchádzajúce obdobia sa v rozsahu nezaplatenej dane vykáže ako záväzok. Ak už zaplatená suma dane za bežné a predchádzajúce obdobia prevyšuje sumu splatnú v týchto obdobiach, prebytok sa vykáže ako aktívum.

13. Úžitok súvisiaci s daňovou stratou, ktorá sa môže spätne odpočítať zo splatnej dane za predchádzajúce obdobie, sa vykáže ako aktívum.

▼B

14. Ak sa daňová strata použije na spätné získanie splatnej dane predchádzajúceho obdobia, účtovná jednotka vykáže úžitok ako aktívum v období, v ktorom daňová strata vznikla, pretože je pravdepodobné, že tento úžitok účtovná jednotka získa a možno ho spoľahlivo oceniť.

VYKAZOVANIE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

ZDANITEĽNÉ DOČASNÉ ROZDIELY

15. Odložený daňový záväzok sa vykáže pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:

a) prvotného vykázania goodwillu alebo

b) prvotného vykázania aktíva alebo záväzku v transakcii, ktorá:

i) nie je podnikovou kombináciou a

ii) v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

V prípade zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní sa odložený daňový záväzok vykazuje v súlade s odsekom 39.

16. ►**M5** Vo ◄ vykázaní aktíva je obsiahnuté, že jeho účtovná hodnota sa získa späť v podobe ekonomických úžitkov, ktoré účtovnej jednotke budú plynúť v budúcich obdobiach. Ak účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho daňový základ, hodnota zdaniteľných ekonomických úžitkov bude prevyšovať sumu, ktorá sa uzná za odpočítateľnú na daňové účely. Tento rozdiel je zdaniteľným dočasným rozdielom a povinnosť zaplatiť výslednú daň z príjmov v budúcich obdobiach je odloženým daňovým záväzkom. Keď účtovná jednotka získa späť účtovnú hodnotu aktíva, zdaniteľný dočasný rozdiel sa zruší a účtovná jednotka bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku toho je pravdepodobné, že ekonomické úžitky sa odčerpajú z účtovnej jednotky formou platieb daní. Tento štandard preto vyžaduje vykázať všetky odložené daňové záväzky, s výnimkou určitých okolností uvedených v odsekoch 15 a 39.

Príklad

Majetok, ktorý má obstarávaciu cenu 150, má účtovnú hodnotu 100. Oprávky na daňové účely sú 90 a sadzba dane je 25 %.

Daňový základ majetku je 60 (obstarávacia cena 150 znížená o daňové oprávky 90). Na získanie účtovnej hodnoty 100 späť musí účtovná jednotka dosiahnuť zdaniteľné príjmy 100, ale bude môcť odpočítať len daňové oprávky vo výške 60. V dôsledku toho bude účtovná jednotka platiť dane z príjmov 10 (25 % zo 40) vtedy, keď sa získa späť účtovná hodnota majetku. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a jeho daňovým základom 60 je zdaniteľný dočasný rozdiel 40. Preto účtovná jednotka vykáže odložený daňový záväzok 10 (25 % zo 40) predstavujúci daň z príjmov, ktorú zaplatí, keď získa späť účtovnú hodnotu majetku.

▼B

17. Niektoré dočasné rozdiely vznikajú vtedy, keď sú výnosy alebo náklady zahrnuté do účtovného zisku v jednom období, ale zahrnuté do zdaniteľného zisku v inom období. Takéto dočasné rozdiely sa často označujú ako časové rozdiely. Ďalej sú uvedené príklady dočasných rozdielov tohto druhu, ktoré sú zdaniteľnými dočasnými rozdielmi, a preto spôsobujú vznik odložených daňových záväzkov:

a) úrokové výnosy sú zahrnuté do účtovného zisku v čase ich vzniku, ale v niektorých jurisdikciách môžu byť zahrnuté do zdaniteľného zisku pri získaní peňazí. Daňový základ každej pohľadávky vykázanej v súvahe z takýchto výnosov je nulový, pretože výnosy neovplyvňujú zdaniteľný zisk až dovtedy, dokedy nie sú získané peniaze;

b) odpisy používané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) sa môžu líšiť od tých, ktoré sa používajú pri určovaní účtovného zisku. Dočasný rozdiel je rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovým základom, ktorý sa rovná pôvodnej obstarávacej cene majetku zníženej o všetky odpočítateľné položky vzhľadom na toto aktívum uznané daňovými orgánmi pri určovaní zdaniteľného zisku za bežné obdobie a predchádzajúce obdobia. Zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká a vyvoláva vznik odloženého daňového záväzku, keď daňové odpisy sú zrýchlené (ak sú daňové odpisy pomalšie ako účtovné, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel a spôsobí vznik odloženej daňovej pohľadávky), a

c) náklady na vývoj sa môžu aktivovať a amortizovať počas budúcich období pri určovaní účtovného zisku, ale môžu sa odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku v období, v ktorom sa vynaložili. Takéto náklady na vývoj majú nulový daňový základ, pretože už boli odpočítané od zdaniteľného zisku. Dočasný rozdiel je rozdielom medzi účtovnou hodnotou nákladov na vývoj a ich nulovým daňovým základom.

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

▼M12

a) identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii sú vykázané v ich reálnych hodnotách v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, ale na daňové účely sa nevykonáva ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);

▼B

b) aktíva sú precenené, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20);

c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odseky 21);

d) daňový základ aktíva alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad, ak sa úžitky účtovnej jednotky z nezdaniteľných štátnych dotácií týkajú aktív (pozri odseky 22 a 33), alebo

▼B

e) účtovná hodnota vkladov do dcérskych spoločností, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov na spoločnom podnikaní sa líši od daňového základu danej investície alebo podielu (pozri odseky 38 až 45).

Podnikové kombinácie

19. ►M12 S obmedzenými výnimkami sa identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii vykazujú vo svojich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. ◄ Dočasné rozdiely vznikajú, ak daňový základ nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou, alebo je ovplyvnený odlišne. Napríklad, ak sa účtovná hodnota aktíva zvýši na reálnu hodnotu, ale daňový základ aktíva ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý vedie k vzniku odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok má vplyv na goodwill (pozri odsek 66).

Majetok oceňovaný v reálnej hodnote

▼M53

20. IFRS umožňujú alebo požadujú, aby boli určité aktíva účtované v reálnej hodnote, alebo aby boli precenené (pozri napríklad IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38 *Nehmotný majetok*, IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* a IFRS 9 *Finančné nástroje*). V niektorých jurisdikciách vplýva precenenie alebo iné prehodnotenie aktíva na reálnu hodnotu na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) bežného obdobia. Výsledkom je, že daňový základ aktíva je upravený a nevzniká dočasný rozdiel. V iných jurisdikciách nemá precenenie alebo prehodnotenie aktíva vplyv na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho sa daňový základ aktíva neupravuje. Napriek tomu bude mať budúce spätné získanie účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľného toku ekonomických úžitkov účtovnej jednotke a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto ekonomických úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného aktíva a jeho daňovým základom je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:

▼B

a) účtovná jednotka nemá v úmysle majetok vyradiť. V takýchto prípadoch sa precenená účtovná hodnota majetku získa späť jeho používaním a tým sa vytvorí zdaniteľný výnos, ktorý prevýši odpis odpočítateľný na daňové účely v budúcich obdobiach, alebo

b) daň z kapitálových ziskov je odložená, ak sa výnosy z vyradenia aktíva investujú do podobného majetku. V takýchto prípadoch sa daň bude nakoniec platiť pri predaji alebo používaní podobných aktív.

Goodwill

▼M12

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok sumy písmena a) nad sumou písmena b), uvedených ďalej:

a) je súhrn:

i) prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS 3, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia;

▼M12

ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s IFRS 3; a

iii) v podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým vlastneného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu.

b) rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s IFRS 3.

▼B

Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Okrem toho nie sú náklady na goodwill v takýchto jurisdikciách často odpočítateľnými, ak dcérska spoločnosť zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto jurisdikciách má goodwill nulový daňový základ. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je zostatok a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwillu.

▼M12

21A. Následné zníženia odloženého daňového záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa takisto považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu, a preto sa v súlade s odsekom 15 písm. a) nevykazujú. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje goodwill vo výške 100 CU, ktorý má nulový daňový základ, odsekom 15 písm. a) sa tejto účtovnej jednotke zakazuje vykazovať vzniknutý odložený daňový záväzok. Ak následne táto účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženie hodnoty uvedeného goodwillu vo výške 20 CU, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 CU na 80 CU a dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku. Toto zníženie hodnoty nevykázaného odloženého daňového záväzku sa takisto považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu, a preto sa jeho vykazovanie podľa odseku 15 písm. a) zakazuje.

21B. Odložené daňové záväzky pri zdaniteľných dočasných rozdieloch, ktoré sa týkajú goodwillu, sa však vykazujú za predpokladu, že k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykáže goodwill vo výške 100 CU, ktorý je odpočítateľnou položkou na daňové účely pri ročnej sadzbe 20 percent počínajúc rokom nadobudnutia, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykázaní je 100 CU a ku koncu roku nadobudnutia predstavuje 80 CU. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roku, v ktorom došlo k nadobudnutiu, ostáva na nezmenenej úrovni 100 CU, vznikne ku koncu tohto roku zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 CU. Keďže takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

▼B

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

▼M12

22. Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní majetku alebo záväzku, ak napríklad časť alebo celá obstarávacia cena majetku nebude odpočítateľná na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od povahy transakcie, ktorá viedla k prvotnému vykázaniu majetku alebo záväzku:

a) v rámci podnikovej kombinácie účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje (pozri odsek 19);

▼B

b) ak transakcia ovplyvní účtovný zisk alebo zdaniteľný zisk, účtovná jednotka vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad alebo výnos v zisku ►M5 alebo strate ◄ (pozri odsek 59);

c) ak transakcia nie je podnikovou kombináciou a nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk, účtovná jednotka by pri chýbajúcej výnimke ustanovenej v odsekoch 15 a 24 vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a upravila účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by mohli spôsobiť, že účtovná závierka by bola menej transparentná. Preto tento štandard nepovoľuje, aby účtovná jednotka vykázala výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom vykázaní, ani následne (pozri príklady ďalej). Okrem toho účtovná jednotka nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania aktíva.

Príklad na ilustráciu odseku 22 písm. c)

Účtovná jednotka má v úmysle používať majetok, ktorý bolo obstaraný za 1 000, počas päťročného obdobia jeho použiteľnosti a potom ho vyradiť za nulovú zostatkovú hodnotu. Sadzba dane je 40 %. Odpisy majetku nie sú odpočítateľné na daňové účely. Pri vyradení by akýkoľvek zisk z predaja majetku nebol zdaniteľný a akákoľvek strata z predaja majetku by nebola odpočítateľná.

Pri získavaní účtovnej hodnoty majetku späť má účtovná jednotka zdaniteľný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Účtovná jednotka nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 400, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

V nasledujúcom roku je účtovná hodnota majetku 800. Pri získaní zdaniteľného výnosu 800 zaplatí účtovná jednotka daň 320. Účtovná jednotka nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 320, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

▼B

23. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* emitent zloženého finančného nástroja (napríklad konvertibilného dlhopisu) klasifikuje oddelene záväzkový prvok nástroja ako záväzok a prvok vlastného imania ako vlastné imanie. V niektorých jurisdikciách sa daňový základ záväzkového prvku pri prvotnom vykázaní rovná prvotnej účtovnej hodnote súhrnu záväzkového prvku a prvku vlastného imania. Výsledný zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká z prvotného vykázania prvku vlastného imania oddelene od záväzkového prvku. Výnimka ustanovená v odseku 15 písm. b) preto neplatí. V dôsledku toho účtovná jednotka vykáže výsledný odložený daňový záväzok. ►M5 V súlade s odsekom 61A sa odložená daň účtuje priamo do účtovnej hodnoty prvku vlastného imania. V súlade s odsekom 58 sa následné zmeny v odloženom daňovom záväzku vykážu v zisku alebo strate ako odložený daňový náklad (výnos). ◄

Odpočítateľné dočasné rozdiely

24. Odložená daňová pohľadávka sa vykáže zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, keď odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:

a) nie je podnikovou kombináciou a

b) v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s vkladmi do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a s podielmi na spoločnom podnikaní sa však odložená daňová pohľadávka vykáže v súlade s odsekom 44.

25. ►M5 Vo ◄ vykázaní záväzku je obsiahnuté, že účtovná hodnota sa vyrovná v budúcich obdobiach prostredníctvom odčerpania zdrojov z účtovnej jednotky predstavujúcich ekonomické úžitky. Keď sa zdroje odčerpávajú z účtovnej jednotky, ich časť alebo ich celková hodnota môže byť odpočítateľná pri určovaní zdaniteľného zisku v období, ktoré nasleduje po období, v ktorom bol záväzok vykázaný. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom. Podľa toho vzniká odložená daňová pohľadávka vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach vtedy, ak je umožnené túto časť záväzku odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku. Podobne, ak je účtovná hodnota aktíva nižšia ako jeho daňový základ, rozdiel vedie ku vzniku odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú spätne získateľné v budúcich obdobiach.

Príklad

Účtovná jednotka vykazuje záväzok 100 ako časové rozlíšenie nákladov na záruku kvality výrobku. Tieto náklady na záruku kvality výrobku nebudú na daňové účely odpočítateľné až dovtedy, dokiaľ účtovná jednotka nezaplatí reklamáciu. Sadzba dane je 25 %.

▼B

Daňový základ záväzku je nula (účtovná hodnota 100 znížená o sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vo vzťahu k tomuto záväzku v budúcich obdobiach). Pri vysporiadaní záväzku v jeho účtovnej hodnote účtovná jednotka zníži svoj budúci zdaniteľný zisk o 100 a následne zníži svoje budúce platby dane o 25 (25 % zo 100). Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a jeho daňovým základom nula je zdaniteľný dočasný rozdiel 100. Účtovná jednotka preto vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 25 (25 % zo 100) za predpokladu, že je pravdepodobné, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, aby mala úžitok zo zníženia platieb daní.

26. Ďalej sú uvedené príklady odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok:

a) náklady na penzijné požitky sa môžu odpočítať pri určovaní účtovného zisku počas poskytovania služieb zamestnancom, avšak sú odpočítateľné od zdaniteľného zisku buď v čase, keď účtovná jednotka platí príspevky do fondu, alebo v čase, keď účtovná jednotka vypláca penzijné požitky. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom. Daňový základ záväzku je zvyčajne nula. Takýto odpočítateľný dočasný rozdiel má za následok odloženú daňovú pohľadávku počas plynutia ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky formou odpočítateľných položiek od zdaniteľného zisku v čase, keď sa príspevky alebo penzijné požitky vyplácajú;

b) náklady na výskum sa vykazujú ako náklady pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom vznikli, avšak môžu byť uznanou odpočítateľnou položkou pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktorý je sumou uznanou daňovými orgánmi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka;

▼M12

c) s obmedzenými výnimkami účtovná jednotka vykazuje identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v podnikovej kombinácii v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak je prevzatý záväzok vykázaný k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku odpočítajú až v neskorších obdobiach, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka takisto vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka ovplyvní goodwill (pozri odsek 66); a

▼B

d) určité aktíva sa môžu uznať v reálnej hodnote alebo sa môžu preceniť bez toho, aby sa uskutočnila ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20). Odpočítateľný dočasný rozdiel vzniká vtedy, ak daňový základ aktíva prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.

▼M56

Príklad na ilustráciu odseku 26 písm. d)
Identifikácia odpočítateľného dočasného rozdielu ku koncu roka 2: Účtovná jednotka A na začiatku roka 1 nakúpi za 1 000 CU dlhový nástroj s nominálnou hodnotou 1 000 CU so splatnosťou 5 rokov s úrokovou mierou 2 % splatnou ku koncu každého roka. Efektívna úroková miera predstavuje 2 %. Dlhový nástroj je ocenený reálnou hodnotou. Na konci roka 2 sa reálna hodnota dlhového nástroja znížila na 918 CU v dôsledku zvýšenia trhových úrokových sadzieb na 5 %. Je pravdepodobné, že účtovná jednotka A zinkasuje všetky zmluvné peňažné toky, ak bude naďalej držať tento dlhový nástroj. Všetky zisky (straty) z dlhového nástroja sú zdaniteľné (odpočítateľné) až pri ich realizácii. Zisky (straty) vznikajúce pri predaji alebo splatnosti dlhového nástroja sa na daňové účely vypočítajú ako rozdiel medzi zinkasovanou sumou a pôvodnou obstarávacou cenou dlhového nástroja. Daňovým základom dlhového nástroja je teda jeho pôvodná obstarávacia cena. *Z rozdielu medzi účtovnou hodnotou dlhového nástroja vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky A vo výške 918 CU a jeho daňovým základom vo výške 1 000 CU vzniká ku koncu roka 2 odpočítateľný dočasný rozdiel vo výške 82 CU [pozri odsek 20 a odsek 26 písm. d)], a to bez ohľadu na to, či účtovná jednotka A očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty dlhového nástroja predajom alebo používaním, t. j. jeho držaním a zinkasovaním zmluvných peňažných tokov, alebo kombináciou oboch.* *Dôvodom je, že odpočítateľné dočasné rozdiely sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou aktíva alebo záväzku vo výkaze o finančnej situácii a ich daňovým základom, ktoré budú viesť k zdaniteľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná (pozri odsek 5). Účtovná jednotka A dosiahne odpočet zodpovedajúci daňovému základu aktíva 1 000 CU pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) buď pri predaji, alebo pri splatnosti.*

▼B

27. Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Ekonomické úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať účtovná jednotka jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, oproti ktorým sa môžu odpočítateľné položky kompenzovať. Účtovná jednotka preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky tak, aby sa mohli oproti nim použiť odpočítateľné dočasné rozdiely.

▼M56

27A. Keď účtovná jednotka posudzuje, či sa dosiahnu zdaniteľné zisky, oproti ktorým môže použiť odpočítateľný dočasný rozdiel, posudzuje, či daňové právo obmedzuje zdroje zdaniteľných ziskov, oproti ktorým môže robiť odpočty pri zrušení uvedeného odpočítateľného dočasného rozdielu. Ak daňové právo takéto obmedzenia neukladá, účtovná jednotka posudzuje odpočítateľný dočasný rozdiel v kombinácii so všetkými svojimi ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi. Ak však daňové právo obmedzuje použitie strát na odpočítanie oproti príjmu určitého typu, odpočítateľný dočasný rozdiel sa posudzuje len v kombinácii s ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi vhodného typu.

▼B

28. Je pravdepodobné, že účtovná jednotka dosiahne zdaniteľný zisk tak, aby sa mohli oproti nemu použiť odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, v prípade ktorého sa očakáva zrušenie:

a) v tom istom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu alebo

b) v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.

Za takýchto okolností sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v období, v ktorom vznikajú odpočítateľné dočasné rozdiely.

▼M56

29. Ak nie sú zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykáže v rozsahu, v akom:

a) je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa vráti odpočítateľný dočasný rozdiel (alebo v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období). Pri vyhodnotení, či účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, účtovná jednotka:

i) porovnáva odpočítateľné dočasné rozdiely s budúcim zdaniteľným ziskom, ktorý vylučuje daňové odpočty vyplývajúce zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov. Toto porovnanie ukazuje rozsah, v akom je budúci zdaniteľný zisk dostatočný na to, aby účtovná jednotka vykonala odpočet súm vyplývajúcich zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov.

ii) ignoruje zdaniteľné sumy, ktoré vznikajú z odpočítateľných dočasných rozdielov, pri ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných dočasných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá.

b) účtovná jednotka má k dispozícii možnosti daňového plánovania, ktoré povedú k vytvoreniu zdaniteľného zisku v príslušných obdobiach.

29A. Odhad pravdepodobného budúceho zdaniteľného zisku môže zahŕňať spätné získanie niektorých aktív účtovnej jednotky za vyššiu sumu, než je ich účtovná hodnota, ak existuje dostatočný dôkaz, že je pravdepodobné, že ho účtovná jednotka dosiahne. Keď je napríklad aktívum ocenené reálnou hodnotou, účtovná jednotka posudzuje, či existuje dostatočný dôkaz na vyvodenie záveru, že je pravdepodobné, že účtovná jednotka spätne získa aktívum za vyššiu sumu, než je jeho účtovná hodnota. K tomu môže dôjsť napríklad v prípade, keď účtovná jednotka očakáva, že bude držať dlhový nástroj s pevne stanovenou sadzbou a zinkasuje zmluvné peňažné toky.

▼B

30. Možnosti daňového plánovania sú opatrenia, ktoré by účtovná jednotka uskutočnila s cieľom vytvoriť alebo zvýšiť zdaniteľné výnosy v určitom období pred uplynutím lehoty na umorenie daňovej straty alebo daňových úľav. Napríklad v niektorých jurisdikciách sa zdaniteľný zisk môže vytvoriť alebo zvýšiť:

a) zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí, alebo pri vzniku pohľadávky;

b) odložením nároku na určité odpočty zo zdaniteľného zisku;

c) predajom a azda spätným lízingom aktív, ktoré boli precenené, avšak pre ktoré daňový základ nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie, a

▼B

d) predajom aktíva, ktoré vytvára nezdaniteľné výnosy (ako je v niektorých jurisdikciách štátny dlhopis), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.

Ak možnosti daňového plánovania presúvajú zdaniteľný zisk z neskoršieho obdobia na skoršie obdobie, využitie daňovej straty alebo daňových úľav prevedených do budúcich období stále závisí od existencie budúceho zdaniteľného zisku z iných zdrojov ako z dočasných rozdielov vzniknutých v budúcnosti.

31. Ak účtovná jednotka v nedávnej minulosti vytvárala straty, postupuje podľa návodu v odsekoch 35 a 36.

32. [Vypúšťa sa.]

▼M12

Goodwill

32A. Ak je účtovná hodnota goodwillu vznikajúceho v rámci podnikovej kombinácie nižšia ako jeho daňový základ, na základe tohto rozdielu vzniká odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka vznikajúca z prvotného vykázania goodwillu sa vykáže ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie za predpokladu, že je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému by sa mohol použiť odpočítateľný dočasný rozdiel.

▼B

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

33. Jedným z prípadov, keď vzniká odložená daňová pohľadávka z prvotného vykázania aktíva, je prípad, keď nezdaniteľná štátna dotácia súvisiaca s daným aktívom je odpočítateľnou položkou pri jej prijatí v účtovnej hodnote aktíva, ale na daňové účely nie je odpočítateľnou položkou od odpisovateľnej hodnoty aktíva (inými slovami od daňového základu); účtovná hodnota aktíva je nižšia ako jeho daňový základ, a to spôsobuje vznik odpočítateľného dočasného rozdielu. Štátne dotácie sa takisto môžu považovať za odložené výnosy a rozdiel medzi odloženým výnosom a jeho nulovým daňovým základom je vtedy odpočítateľný dočasný rozdiel. Nezávisle od toho, ktorý spôsob prezentácie účtovná jednotka uplatňuje, nevykazuje výslednú odloženú daňovú pohľadávku z dôvodu uvedeného v odseku 22.

Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy

34. Odložená daňová pohľadávka sa vykáže pri prevode nevyužitej daňovej straty do ďalších období a nevyužitých daňových úľav v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že sa dosiahne budúci zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať tieto nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy.

35. Kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich pri prevode nevyužitých daňových strát a daňových úľav do ďalšieho obdobia sú rovnaké ako kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich z odpočítateľných dočasných rozdielov. Z existencie nevyužitých daňových strát však jasne vyplýva, že zdaniteľný zisk sa v budúcnosti možno nedosiahne. Preto, ak má účtovná jednotka prehľad o nedávnych stratách, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav iba v rozsahu, v akom účtovná jednotka vykázala dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely, alebo ak existuje presvedčivý dôkaz, že účtovná jednotka dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností sa odsekom 82 vyžaduje zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúceho jej vykázanie.

▼B

36. Pri odhade pravdepodobnosti, že bude dosiahnutý zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy, účtovná jednotka berie do úvahy tieto kritériá:

a) či má účtovná jednotka dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, ktoré je možné zužitkovať na nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy v období ich platnosti;

b) či je pravdepodobné, že účtovná jednotka vytvorí zdaniteľné zisky v období platnosti nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav;

c) či sú nevyužité daňové straty výsledkom identifikovateľných prípadov, pri ktorých je opätovný výskyt nepravdepodobný, a

d) či sú možnosti daňového plánovania (pozri odsek 30) dostupné účtovnej jednotke, ktorá vytvorí zdaniteľný zisk v období, v ktorom možno zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Odložená daňová pohľadávka sa nevykazuje v takom rozsahu, v akom nie je pravdepodobné, že sa vytvorí zdaniteľný zisk, oproti ktorému je možné zužitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok

37. Účtovná jednotka prehodnocuje ku každému súvahovému dňu nevykázané odložené daňové pohľadávky. Účtovná jednotka vykáže predtým nevykázané odložené daňové pohľadávky v takom rozsahu, v akom je pravdepodobné, že budúci zdaniteľný zisk umožní, aby sa odložená daňová pohľadávka získala späť. Napríklad zlepšením obchodných podmienok sa môže zvýšiť pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude schopná vytvárať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcnosti, aby odložená daňová pohľadávka splnila kritériá na vykázanie stanovené v odseku 24 alebo 34. Iným príkladom je, ak účtovná jednotka prehodnotí odložené daňové pohľadávky k dátumu podnikovej kombinácie alebo následne (pozri odseky 67 a 68).

Investície do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní

38. Dočasné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a podielov na spoločnom podnikaní (a to podiel materskej spoločnosti alebo investora na čistých aktívach dcérskej spoločnosti, pobočky, pridruženého podniku alebo podniku, do ktorého sa investovalo, vrátane účtovnej hodnoty goodwillu) stáva odlišnou od daňového základu (ktorým je často obstarávacia cena) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:

a) pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a ►**M32** spoločných dohôd ◄;

b) pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materská spoločnosť a jej dcérske spoločnosti umiestnené v rôznych krajinách, a

▼B

c) pri znížení účtovnej hodnoty investície v pridruženom podniku na jej spätne získateľnú sumu.

V konsolidovanej účtovnej závierke sa môže dočasný rozdiel líšiť od dočasného rozdielu spojeného s danou investíciou v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak materská spoločnosť uvádza investíciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke v obstarávacej cene alebo v precenenej výške.

▼M32

39. Účtovná jednotka vykáže odložený daňový záväzok pri všetkých zdaniteľných dočasných rozdieloch spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločných dohodách s výnimkou prípadov, keď sú splnené obidve z týchto podmienok:

a) materský podnik, investor, spoločník alebo spoločný prevádzkovateľ je schopný ovládať načasovanie zrušenia dočasného rozdielu a

▼B

b) je pravdepodobné, že dočasný rozdiel nebude v dohľadnej budúcnosti zrušený.

40. Keďže materská spoločnosť riadi dividendovú politiku vo vlastných dcérskych spoločnostiach, je schopná načasovať zrušenie dočasných rozdielov spojených s danou investíciou (vrátane dočasných rozdielov vznikajúcich nielen z nerozdelených ziskov, ale takisto z každého prevodu cudzej meny). Okrem toho by často nebolo vykonateľné určiť výšku daní z príjmov, ktoré by boli splatné pri zrušení dočasného rozdielu. Preto keď materská spoločnosť určila, že tieto zisky sa nebudú v dohľadnej budúcnosti rozdeľovať, materská spoločnosť nevykazuje odložený daňový záväzok. Rovnaký postup sa uplatňuje na investície do pobočiek.

41. Nepeňažný majetok a záväzky účtovnej jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata účtovnej jednotky (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) určujú v odlišnej mene, zmeny výmenného kurzu spôsobujú vznik dočasných rozdielov, ktorých výsledkom je vykázanie odloženého daňového záväzku alebo (podľa odseku 24) majetku. Výsledná odložená daň sa vykáže na ťarchu alebo v prospech hospodárskeho výsledku (pozri odsek 58).

42. Investor v pridruženom podniku nemá pod kontrolou túto účtovnú jednotku a väčšinou nie je v takej pozícii, aby určoval dividendovú politiku. Preto pri neexistencii dohody, ktorá by vyžadovala, aby sa zisky pridruženého podniku nerozdeľovali v dohľadnej budúcnosti, investor vykazuje odložený daňový záväzok vznikajúci zo zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s jeho investíciami v pridruženom podniku. V niektorých prípadoch investor nemusí byť schopný stanoviť výšku splatnej dane, ak spätne získa obstarávaciu cenu svojej investície v pridruženom podniku, ale môže určiť, že sa bude rovnať minimálnej hodnote alebo ju prevýši. V takýchto prípadoch je odložený daňový záväzok ocenený v tejto výške.

▼M32

43. Dohoda medzi stranami spoločnej dohody sa väčšinou zaoberá rozdelením ziskov a stanovuje, či je na rozhodnutia o takýchto záležitostiach potrebný súhlas všetkých strán alebo skupiny strán. Keď môže spoločník alebo spoločný prevádzkovateľ ovládať načasovanie rozdelenia svojho podielu na zisku zo spoločnej dohody a je pravdepodobné, že sa podiel na ziskoch nebude rozdeľovať v blízkej budúcnosti, odložený daňový záväzok sa nevykáže.

▼B

44. Účtovná jednotka vykáže odloženú daňovú pohľadávku pri všetkých odpočítateľných dočasných rozdieloch, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že:

a) dočasný rozdiel sa zruší v predpokladanej budúcnosti a

b) dosiahne sa zdaniteľný zisk, oproti ktorému bude možné zužitkovať dočasný rozdiel.

45. Pri rozhodovaní, či sa odložená daňová pohľadávka vykáže z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, berie účtovná jednotka do úvahy návod uvedený v odsekoch 28 až 31.

OCEŇOVANIE

46. Splatné daňové záväzky (pohľadávky) za bežné a predchádzajúce obdobia sa oceňujú v sume, pri ktorej sa očakáva, že sa má zaplatiť daňovým orgánom (alebo od nich späť získať) použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré sú platné alebo v podstate platné k súvahovému dňu.

47. Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú sadzbami dane, ktorých uplatňovanie sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná v závislosti od sadzieb dane (a daňových zákonov), ktoré sú platné alebo v podstate platné k súvahovému dňu.

48. Splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky sú spravidla ocenené použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré sú platné. V niektorých jurisdikciách má však vyhlásenie daňových sadzieb (a daňových zákonov) vládou rovnakú účinnosť ako skutočný zákon, ktorý môže nadobudnúť platnosť v priebehu niekoľkých mesiacov od oznámenia. Za týchto podmienok sa daňové pohľadávky a záväzky ocenia použitím vyhlásených daňových sadzieb (a daňových zákonov).

49. Ak platia rôzne sadzby dane pre rôzne úrovne zdaniteľných ziskov, odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú použitím priemerných sadzieb, ktorých platnosť sa očakáva pre zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v obdobiach, v ktorých sa očakáva zrušenie dočasných rozdielov.

50. [Vypúšťa sa.]

51. Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok musí zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým účtovná jednotka očakáva spätné získanie alebo vysporiadanie účtovnej hodnoty svojich aktív a záväzkov k súvahovému dňu.

▼M33

51A. V niektorých právnych systémoch môže spôsob, akým účtovná jednotka spätne získa (vyrovná) účtovnú hodnotu aktíva (pasíva), ovplyvniť jednu z týchto veličín alebo obe tieto veličiny:

(a) sadzbu dane platnú v čase, keď účtovná jednotka spätne získa (vyrovná) účtovnú hodnotu aktíva (pasíva); ako aj

(b) daňový základ aktíva (pasíva).

V takýchto prípadoch účtovná jednotka oceňuje odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky použitím sadzby dane a daňového základu, ktoré sú v súlade s očakávaným spôsobom spätného získania alebo vyrovnania.

▼M33

Príklad A

Účtovná hodnota položky kategórie nehnuteľnosti, stroje a zariadenia je 100 a jej daňový základ je 60. Pri predaji položky by sa uplatňovala sadzba dane 20 % a na iné príjmy by sa uplatňovala sadzba dane 30 %.

Účtovná jednotka vykazuje odložený daňový záväzok vo výške 8 (20 % zo 40), ak očakáva predaj položky bez ďalšieho používania, a odložený daňový záväzok vo výške 12 (30 % zo 40), ak očakáva ponechanie položky v používaní a spätné získanie jej účtovnej hodnoty jej používaním.

Príklad B

Hodnota položky kategórie nehnuteľnosti, stroje a zariadenia s obstarávacou cenou 100 a účtovnou hodnotou 80 sa precení na 150. Na daňové účely sa neuskutoční žiadna ekvivalentná úprava. Oprávky na daňové účely predstavujú 30 a sadzba dane predstavuje 30 %. Ak sa položka predá za vyššiu cenu, ako je jej obstarávacia cena, daňové oprávky vo výške 30 sa zahrnú do zdaniteľného príjmu, ale tržby z predaja prevyšujúce obstarávaciu cenu nebudú zdaniteľné.

Daňový základ položky predstavuje 70 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 80. Ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty položky jej používaním, musí vytvoriť zdaniteľný príjem vo výške 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy vo výške 70. To znamená, že vzniká odložený daňový záväzok vo výške 24 (30 % z 80). Ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty položky jej okamžitým predajom s tržbou vo výške 150, odložený daňový záväzok sa vypočíta takto:

	Zdaniteľné dočasné rozdiely	*Sadzba dane*	*Odložený daňový záväzok*
Daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	*50*	*nula*	—
Spolu	*80*		*9*

(Poznámka: V súlade s odsekom 61A sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zaúčtuje do ostatných súčastí komplexného výsledku).

Príklad C

Základné údaje sú rovnaké ako v príklade B až na to, že ak sa položka predá za viac, ako je jej obstarávacia cena, daňové oprávky sa zahrnú do zdaniteľného príjmu (zdaneného sadzbou 30 %) a tržby z predaja sa zdania sadzbou 40 % po odpočítaní obstarávacej ceny upravenej o infláciu vo výške 110.

Ak účtovná jednotka očakáva *spätné získanie účtovnej hodnoty položky jej používaním, musí vytvoriť zdaniteľný príjem vo výške 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy vo výške* 70. *To znamená, že daňový základ predstavuje 70, zdaniteľný dočasný rozdiel 80 a odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80), tak ako v príklade B.*

▼M33

Ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty položky jej okamžitým predajom s tržbou vo výške 150, bude si môcť odpočítať indexovanú obstarávaciu cenu vo výške 110. Čisté tržby vo výške 40 budú zdanené sadzbou 40 %. Okrem toho sa daňové oprávky vo výške 30 zahrnú do zdaniteľného príjmu a zdania sa sadzbou 30 %. To znamená, že daňový základ predstavuje 80 (110 mínus 30), zdaniteľný dočasný rozdiel 70 a odložený daňový záväzok 25 (40 % zo 40 plus 30 % z 30). Ak daňový základ nie je v tomto príklade okamžite zrejmý, môže byť vhodné zohľadniť základnú zásadu *uvedenú v odseku 10.*

(Poznámka: V súlade s odsekom 61A sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zaúčtuje do ostatných súčastí komplexného výsledku).

51B. Ak odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka vzniká z neodpisovateľného aktíva oceneného použitím preceňovacieho účtovného modelu podľa štandardu IAS 16, v ocenení odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty neodpisovateľného aktíva prostredníctvom predaja nezávisle od základu pre ocenenie účtovnej hodnoty daného aktíva. Preto platí, že ak sa v daňových zákonoch pre zdaniteľnú sumu, ktorá vyplynula z predaja aktíva, stanovuje iná platná sadzba dane než je sadzba dane platná pre zdaniteľnú sumu, ktorá vyplynula z využívania aktíva, na ocenenie odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky týkajúceho/týkajúcej sa neodpisovaného aktíva sa použije prvá sadzba dane.

51C. Ak odložený daňový záväzok alebo odložená daňová pohľadávka vznikne z investičného nehnuteľného majetku oceneného použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40, existuje vyvrátiteľný predpoklad, že účtovná hodnota investičného nehnuteľného majetku sa spätne získa predajom. Platí teda, že pokiaľ sa tento predpoklad nevyvráti, v ocenení odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku úplne prostredníctvom predaja. Tento predpoklad sa vyvráti, ak je investičný nehnuteľný majetok odpisovateľný a ak tvorí súčasť modelu podnikania, ktorého cieľom je vyčerpať v podstate všetky hospodárske prínosy, ktoré vyplývajú z investičného nehnuteľného majetku, skôr postupne, a nie prostredníctvom predaja. Ak sa predpoklad vyvráti, uplatňujú sa požiadavky odsekov 51 a 51A.

Príklad na znázornenie odseku 51C

Obstarávacia cena investičného nehnuteľného majetku je 100 a jeho reálna hodnota je 150. Oceňuje sa použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40. Zahŕňa pozemok, ktorého obstarávacia cena predstavuje 40 a reálna hodnota 60, a budovu, ktorej obstarávacia cena predstavuje 60 a reálna hodnota 90. Doba využiteľnosti pozemku je neobmedzená.

Oprávky k budove na daňové účely predstavujú 30. Nerealizované zmeny reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku nemajú vplyv na zdaniteľný zisk. Ak sa investičný nehnuteľný majetok predá za vyššiu cenu, ako je jeho obstarávacia cena, rozpustené daňové oprávky vo výške 30 sa zahrnú do zdaniteľného zisku a zdania sa bežnou sadzbou dane vo výške 30 %. Daňové zákony stanovujú pre tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu daňovú sadzbu vo výške 25 % v prípade aktív, ktoré sa vo vlastníctve nachádzajú menej ako dva roky, a 20 % v prípade aktív, ktoré sa vo vlastníctve nachádzajú dva roky alebo viac.

Keďže hodnota investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40, existuje vyvrátiteľný predpoklad, že účtovná jednotka spätne získa účtovnú hodnotu investičného nehnuteľného majetku úplne prostredníctvom predaja. Ak sa tento predpoklad nevyvráti, v odloženej dani sa odzrkadlia daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty úplne prostredníctvom predaja, aj keď účtovná jednotka očakáva pred predajom nehnuteľnosti príjem z jej prenájmu.

▼**M33**

Daňový základ vzťahujúci sa na pozemok je v prípade jeho predaja 40 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 20 (60 – 40). Daňový základ vzťahujúci sa na budovu je v prípade jej predaja 30 (60 – 30) a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 60 (90 – 30). Z toho vyplýva, že celkový zdaniteľný dočasný rozdiel vzťahujúci sa na investičný nehnuteľný majetok predstavuje 80 (20 + 60).

Sadzbou dane je v súlade s odsekom 47 sadzba, ktorej uplatňovanie sa očakáva na obdobie, keď sa investičný nehnuteľný majetok realizuje. Výsledný odložený daňový záväzok sa teda v prípade, ak účtovná jednotka očakáva, že nehnuteľnosť po viac ako dvoch rokoch vo vlastníctve predá, vypočíta takto:

	Zdaniteľné dočasné rozdiely	*Sadzba dane*	*Odložený daňový záväzok*
Daňové oprávky	*30*	*30 %*	*9*
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	*50*	*20 %*	*10*
Spolu	*80*		*19*

Ak účtovná jednotka očakáva, že nehnuteľnosť predá po menej ako dvoch rokoch vo vlastníctve, uvedený výpočet by sa zmenil a doplnil, aby sa na tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu uplatňovala sadzba dane 25 %, a nie 20 %.

Ak má účtovná jednotka namiesto toho budovu vo vlastníctve v rámci modelu podnikania, ktorého cieľom je vyčerpať v podstate všetky hospodárske prínosy, ktoré vyplývajú z budovy, skôr postupne, a nie prostredníctvom predaja, tento predpoklad by sa vzhľadom na budovu vyvrátil. *Pozemok sa však nedá odpísať. Predpoklad spätného získania prostredníctvom predaja by sa preto vzhľadom na pozemok nevyvrátil. Z toho vyplýva, že v odloženom daňovom záväzku by sa odzrkadľovali daňové dôsledky spätného získania účtovnej hodnoty budovy prostredníctvom používania a účtovnej hodnoty pozemku prostredníctvom predaja.*

Daňový základ vzťahujúci sa na budovu je v prípade jej používania 30 (60 – 30) a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 60 (90 – 30), z čoho vyplýva odložený daňový záväzok vo výške 18 (30 % zo 60).

Daňový základ vzťahujúci sa na pozemok je v prípade jeho predaja 40 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel vo výške 20 (60 – 40), z čoho vyplýva odložený daňový záväzok vo výške 4 (20 % z 20).

Z toho vyplýva, že ak sa predpoklad spätného získania prostredníctvom predaja vzhľadom na budovu vyvráti, odložený daňový záväzok vzťahujúci sa na investičný nehnuteľný majetok bude predstavovať 22 (18 + 4).

51D. Vyvrátiteľný predpoklad odseku 51C sa uplatňuje aj pri vzniku odloženého daňového záväzku alebo odloženej daňovej pohľadávky z ocenenia investičného nehnuteľného majetku pri podnikovej kombinácii, ak účtovná jednotka pri následnom oceňovaní uvedeného investičného nehnuteľného majetku použije model reálnej hodnoty.

51E. Odsekmi 51B – 51D sa nemenia požiadavky uplatňovať pri uznávaní a oceňovaní odložených daňových pohľadávok zásady odsekov 24 – 33 (odpočítateľné dočasné rozdiely) a odsekov 34 – 36 (nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úvery) tohto štandardu.

▼B

52A. V niektorých jurisdikciách sú dane z príjmov splatné pri vyššej alebo nižšej sadzbe, ak sa časť čistého zisku alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vyplácajú ako dividenda ►M5 vlastníkom ◄ účtovnej jednotky. V niektorých iných jurisdikciách sú dane z príjmov refundovateľné alebo splatné, ak sa časť čistého zisku alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vyplácajú ako dividenda ►M5 vlastníkom ◄ účtovnej jednotky. Za týchto okolností sa splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky oceňujú pri sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelený zisk.

52B. Za okolností opísaných v odseku 52A sa dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vykazujú, ak sa vykazuje záväzok vyplatiť dividendu. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sú spojené viac s minulými transakciami alebo udalosťami ako s rozdeľovaním vlastníkom. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sa preto vykazujú cez hospodársky výsledok obdobia podľa odseku 58 s výnimkou prípadu, ak dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vyplynú z okolností opísaných v odseku 58 písm. a) a b).

Príklad na ilustráciu odsekov 52A a 52B

V tomto príklade ide o oceňovanie splatných a odložených daňových pohľadávok a záväzkov účtovnej jednotky v jurisdikcii, v ktorej sú dane z príjmov splatné pri vyššej sadzbe uplatniteľnej na nerozdelený zisk (50 %), pričom suma je nahraditeľná, keď sa zisk rozdeľuje. Sadzba dane uplatniteľná na rozdelený zisk je 35 %. ►M5 Na konci obdobia vykazovania ◄, 31. decembra 20X1, účtovná jednotka nevykazuje ako záväzok dividendy navrhnuté alebo vyhlásené ►M5 po období vykazovania ◄. Z toho vyplýva, že v roku 20X1 sa nevykazujú žiadne dividendy. Zdaniteľný výnos na rok 20X1 je 100 000. Čistý zdaniteľný dočasný rozdiel na rok 20X1 je 40 000.

Účtovná jednotka vykazuje splatný daňový záväzok a náklady na splatnú daň z príjmov 50 000. Žiadne aktívum sa nevykazuje pre sumu potenciálne spätne získateľný ako výsledok budúcich dividend. Účtovná jednotka takisto vykazuje odložený daňový záväzok a odložený daňový náklad 20 000 (50 % zo 40 000), ktoré predstavujú dane, ktoré účtovná jednotka zaplatí, keď získa späť alebo vyrovná účtovné hodnoty svojich aktív a záväzkov založené na sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelený zisk.

V dôsledku toho 15. marca 20X2 vykazuje účtovná jednotka dividendy 10 000 z predchádzajúceho prevádzkového zisku ako záväzok.

Účtovná jednotka vykazuje 15. marca 20X2 spätné získanie dane z príjmov 1 500 (15 % dividend vykázaných ako záväzok) ako splatnú daňovú pohľadávku a ako zníženie nákladu na splatnú daň z príjmov na rok 20X2.

53. Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa nediskontujú.

▼B

54. Spoľahlivé stanovenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov na základe diskontovania vyžaduje podrobné časové rozvrhnutie zrušenia každého dočasného rozdielu. V mnohých prípadoch je zostavenie takéhoto harmonogramu veľmi nepraktické alebo komplikované. Nie je preto vhodné vyžadovať diskontovanie odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov. Povoliť diskontovanie, ale ho nevyžadovať, by viedlo k odloženým daňovým pohľadávkam a záväzkom, ktoré by neboli porovnateľné medzi účtovnými jednotkami. Tento štandard preto nevyžaduje, ale ani nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov.

55. Dočasné rozdiely sa určujú vo vzťahu k účtovnej hodnote aktíva alebo záväzku. Toto pravidlo sa uplatňuje, aj keď je účtovná hodnota sama určená na diskontnej základni, napríklad v prípade povinností z penzijných požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

56. Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky sa preskúma ku každému súvahovému dňu. Účtovná jednotka zníži účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, ktorý umožní zužitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie sa zruší v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.

VYKAZOVANIE SPLATNEJ A ODLOŽENEJ DANE

57. Účtovanie splatnej a odloženej dane spôsobujú transakcie alebo iné udalosti, ktoré nie sú konzistentné s účtovaním transakcií alebo udalostí samotných. Odseky 58 až 68C uplatňujú túto zásadu.

▼M5

Položky vykazované v zisku alebo strate

▼M38

58. Splatná a odložená daň sa vykazuje ako výnos alebo náklad a zahrnie sa do hospodárskeho výsledku za dané obdobie, ale s výnimkou prípadov, keď daň vzniká z:

▼M5

a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykáže v tom istom alebo inom období mimo zisku alebo straty buď v ostatných súčastiach komplexného výsledku, alebo priamo vo vlastnom imaní (pozri odseky 61A až 65)

▼M38

b) podnikovej kombinácie (inej ako nadobudnutie investičnou spoločnosťou, ako je vymedzená v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, dcérskej spoločnosti, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok) (pozri odseky 66 až 68).

▼M52

59. Väčšina odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok vzniká, ak je výnos alebo náklad zahrnutý do účtovného zisku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) v inom období. Výsledná odložená daň sa vykáže vo výsledku hospodárenia. Príkladmi sú:

a) výnosy z úrokov, tantiém alebo dividend prijaté po konci obdobia a ak sú zahrnuté do účtovného zisku v súlade so štandardmi IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi,* IAS 39 *Finančné nástroje*: *vykazovanie a oceňovanie* alebo IFRS 9 *Finančné nástroje*, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté pri prijatí peňažných prostriedkov a

▼B

b) náklady na obstaranie nehmotného majetku boli aktivované v súlade s IAS 38, ak sa odpisujú v zisku ►M5 alebo strate ◄, avšak stali sa daňovo odpočítateľnými položkami v čase, keď sa vynaložili.

▼B

60. Účtovná hodnota odložených daňových pohľadávok a záväzkov sa môže meniť dokonca aj vtedy, ak by sa nezmenila výška súvisiaceho dočasného rozdielu. Toto môže byť spôsobené napríklad:

a) zmenou daňových sadzieb alebo daňových predpisov;

b) prehodnotením nahraditeľnosti odložených daňových pohľadávok alebo

c) zmenou v očakávanom spôsobe návratnosti aktíva.

Výsledná odložená daň sa vykáže v zisku ►M5 alebo strate ◄ s výnimkou prípadov týkajúcich sa položiek ►M5 vykázaných mimo zisku alebo straty ◄ (pozri odsek 63).

Položky účtované priamo ►M5 vykázané mimo zisku alebo straty ◄

▼M5

_____

61A. Splatná daň a odložená daň sa vykazujú mimo zisku alebo straty v prípade, keď daň súvisí s položkami vykazovanými mimo zisku alebo straty v tom istom alebo inom období. Preto splatná daň a odložená daň, ktorá súvisí s položkami vykazovanými v tom istom alebo inom období:

a) v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odsek 62),

b) priamo vo vlastnom imaní sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní (pozri odsek 62A).

62. Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva požadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky vykazovali v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Príklady takýchto položiek sú tieto:

a) zmena v účtovnej hodnote, ktorá vzniká z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení (pozri IAS 16) a

b) [Vypúšťa sa]

c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21),

d) [Vypúšťa sa]

62A. Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva požadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príklady takýchto položiek sú tieto:

a) úprava začiatočného stavu nerozdeleného zisku spôsobená buď zmenou účtovnej politiky, ktorá sa uplatňuje retrospektívne, alebo opravou chyby (pozri IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*) a

b) sumy vznikajúce pri prvotnom vykázaní prvku vlastného imania v zloženom finančnom nástroji (pozri odsek 23).

63. Za výnimočných okolností môže byť zložité stanoviť výšku splatnej a odloženej dane, ktorá súvisí s položkami vykázanými mimo zisku alebo straty (buď v ostatných súčastiach komplexného výsledku, alebo priamo vo vlastnom imaní). Toto môže byť prípad, kedy napríklad:

▼B

a) existuje progresívna sadzba dane z príjmov a nie je možné stanoviť sadzbu, ktorou je konkrétna zložka zdaniteľného zisku (daňovej straty) zdanená;

b) zmena sadzby dane alebo iných daňových predpisov má vplyv na odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok súvisiaci (celkovo alebo čiastočne) ►M5 s položkou, ktorá bola predtým vykázaná mimo zisku alebo straty alebo ◄

▼B

c) účtovná jednotka určí, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať ►M5 a odložená daňová pohľadávka súvisí (celkom alebo sčasti) s položkou, ktorá bola predtým vykázaná mimo zisku alebo straty. ◄

▼M5

V takýchto prípadoch sa splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa vykazujú mimo zisku alebo straty, stanoví z primeraného pomerného priradenia splatnej a odloženej dane v účtovnej jednotke v daňovej jurisdikcii alebo inou metódou, ktorá zabezpečí presnejšiu alokáciu za daných okolností.

▼B

64. V IAS 16 sa konkrétne neuvádza, či by účtovná jednotka mala previesť každý rok z prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sumu vo výške rovnajúcej sa rozdielu medzi odpismi alebo amortizáciou preceňovaného aktíva a odpismi alebo amortizáciou vychádzajúcimi z obstarávacej ceny tohto aktíva. Ak účtovná jednotka uskutoční takéto zúčtovanie, zúčtovaná suma je znížená o zodpovedajúcu odloženú daň. Podobné postupy platia pre účtovanie pri vyraďovaní položky nehnuteľností, strojov alebo zariadení.

65. Keď sa aktívum preceňuje na daňové účely a toto precenenie súvisí s účtovaním precenenia týkajúceho sa predchádzajúceho obdobia, alebo s takým, ktoré sa uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy oboch precenení aktíva i úpravy daňového základu sa ►M5 vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ v obdobiach, v ktorých sa uskutočnia. Ak však precenenie na daňové účely nesúvisí s účtovným precenením v predchádzajúcom období, alebo s takým, ktorého vykonanie sa očakáva v budúcom období, daňové vplyvy úpravy daňového základu sa vykazujú v zisku ►M5 alebo strate ◄.

65A. Ak účtovná jednotka platí dividendy svojim ►M5 vlastníkom ◄, môže sa od nej vyžadovať vyplatiť časť dividend daňovým orgánom v mene ►M5 vlastníkov ◄. V mnohých jurisdikciách sa táto suma uvádza ako zrážková daň. Takáto suma platená alebo splatná daňovým orgánom sa účtuje do vlastného imania ako časť dividend.

Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii

▼M12

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26 písm. c), v rámci podnikovej kombinácie môžu vznikať dočasné rozdiely. V súlade s IFRS 3 účtovná jednotka vykazuje všetky vzniknuté odložené daňové pohľadávky (za predpokladu, že spĺňajú kritériá na vykázanie uvedené v odseku 24), alebo odložené daňové záväzky ako identifikovateľný majetok a identifikovateľné záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne tieto odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky ovplyvňujú sumu goodwillu alebo zisk z výhodnej kúpy, ktorý účtovná jednotka vykazuje. V súlade s odsekom 15 písm. a) však účtovná jednotka nevykazuje odložené daňové záväzky vznikajúce pri prvotnom vykázaní goodwillu.

67. V dôsledku podnikovej kombinácie by sa mohla zmeniť pravdepodobnosť realizácie odloženej daňovej pohľadávky nadobúdateľa pred nadobudnutím. Nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad nadobúdateľ môže byť schopný uplatniť úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného subjektu. Alternatívne v dôsledku podnikovej kombinácie by už nemuselo byť pravdepodobné, že v prípade dosiahnutia budúceho zdaniteľného zisku bude možné spätne získať odloženú daňovú pohľadávku. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže zmenu odloženej daňovej pohľadávky v období podnikovej kombinácie, avšak nezahrnie ju ako súčasť účtovania podnikovej kombinácie. Preto ju nadobúdateľ neberie do úvahy pri ocenení goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy, ktorý vykazuje v rámci podnikovej kombinácie.

▼M12

68. Potenciálny úžitok z prevedenej daňovej straty nadobúdaného subjektu alebo iné odložené daňové pohľadávky by nemuseli spĺňať kritériá na samostatné vykázanie v čase prvotného zaúčtovania podnikovej kombinácie, ale mohli by sa uplatniť následne.

Účtovná jednotka vykáže nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré uplatňuje po podnikovej kombinácii takto:

a) Nadobudnuté odložené daňové úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania, ktoré sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, sa použijú na zníženie účtovnej hodnoty každého goodwillu súvisiaceho s týmto nadobudnutím. Ak je účtovná hodnota tohto goodwillu nulová, všetky zostávajúce odložené daňové úžitky sa vykážu v zisku alebo strate.

b) Všetky ostatné nadobudnuté odložené daňové úžitky, ktoré sú uplatnené, sa vykážu v zisku alebo strate (alebo, ak to tento štandard požaduje, mimo zisku alebo straty).

———————

▼B

Splatná a odložená daň vyplývajúca z platobných transakcií na základe podielov

68A. V niektorých jurisdikciách účtovná jednotka získa odpočítateľnú položku (t. j. sumu, ktorú možno odpočítať pri stanovovaní zdaniteľného zisku), ktorá sa týka vyplatenej odmeny v akciách, opciách na akcie alebo iných majetkových nástrojov účtovnej jednotky. Suma takejto odpočítateľnej položky sa môže odlišovať od súvisiaceho kumulatívneho nákladu na odmeňovanie a môže k nej dôjsť v neskoršom účtovnom období. Napríklad v niektorých jurisdikciách môže účtovná jednotka vykázať náklad za spotrebu prijatých služieb od zamestnancov ako úhradu za poskytnuté opcie na akcie v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov* a nezíska odpočítateľnú položku dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcií, pričom ocenenie odpočítateľnej položky vychádza z ceny akcie účtovnej jednotky k dátumu realizácie.

68B. Tak ako v prípade nákladov na výskum, ktorými sa zaoberajú odseky 9 a 26 písm. b) tohto štandardu, rozdiel medzi daňovým základom služieb prijatých od zamestnancov k danému dátumu (ide o sumu, ktorú daňový úrad umožňuje považovať za odpočítateľnú v budúcich obdobiach) a účtovnou hodnotou nuly predstavuje odpočítateľný dočasný rozdiel, z ktorého vzniká odložená daňová pohľadávka. Ak suma, ktorú daňový úrad umožní odpočítať v budúcich obdobiach, nie je na konci daného obdobia známa, odhadne sa na základe dostupných informácií ku koncu uvedeného obdobia. Ak napríklad suma, ktorú daňový úrad umožňuje odpočítať v budúcich obdobiach, závisí od ceny akcie účtovnej jednotky v budúcom období, ocenenie odpočítateľného dočasného rozdielu by malo vychádzať z ceny akcie účtovnej jednotky ku koncu daného obdobia.

▼**M38**

68C. Podľa odseku 68A suma daňovej odpočítateľnej položky (alebo odhadnutej budúcej odpočítateľnej položky ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Podľa odseku 58 tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovali ako výnos alebo náklad a zahrnuli do hospodárskeho výsledku za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období mimo hospodárskeho výsledku alebo b) podnikovej kombinácie (inej ako nadobudnutie dcérskej spoločnosti investičnou spoločnosťou, ktorá musí byť ocenená reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok). Ak suma odpočítateľnej položky (alebo odhadnutej budúcej odpočítateľnej položky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že odpočítateľná položka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou základného imania. V takej situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

▼**B**

PREZENTÁCIA

Daňové pohľadávky a daňové záväzky

69. [Vypúšťa sa.]

70. [Vypúšťa sa.]

Kompenzácia

71. Účtovná jednotka kompenzuje splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy a

b) má zámer vyrovnať v čistej výške alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne.

72. Hoci splatné daňové pohľadávky a záväzky sa vykazujú a oceňujú oddelene, ich kompenzovanie v súvahe je podľa kritérií podobných s tými, ktoré sú určené pre finančné nástroje v IAS 32. Účtovná jednotka má zvyčajne zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatnú daňovú pohľadávku oproti splatnému daňovému záväzku, ak súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a daný daňový orgán povolí účtovnej jednotke zaplatiť alebo prijať výslednú sumu po kompenzácii.

73. V konsolidovanej účtovnej závierke je splatná daňová pohľadávka jedného podniku v skupine kompenzovaná so splatným daňovým záväzkom druhého podniku v skupine vtedy a len vtedy, ak uvedené účtovné jednotky majú zo zákona vykonateľné právo zaplatiť alebo prijať jedinú výslednú sumu a tieto jednotky majú v úmysle zaplatiť alebo prijať takúto výslednú sumu alebo prijať úhradu pohľadávky a vyrovnať záväzok súbežne.

74. Účtovná jednotka kompenzuje odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom a

▼B

b) odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom buď:

i) v tom istom zdaňovanom subjekte, alebo

ii) v rôznych zdaňovaných subjektoch, ktoré majú v úmysle vyrovnať splatné daňové záväzky a pohľadávky na netto základe alebo realizovať pohľadávky a vyrovnať záväzky súbežne v každom z budúcich období, v ktorom sa očakáva vyrovnanie alebo spätné získanie významných súm odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok.

75. Aby sa nemusel vypracovať podrobný časový rozvrh zrušenia každého dočasného rozdielu, tento štandard vyžaduje od účtovnej jednotky, aby kompenzovala odloženú daňovú pohľadávku oproti odloženému daňovému záväzku toho istého zdaňovaného subjektu vtedy a len vtedy, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a účtovná jednotka má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky oproti splatným daňovým záväzkom.

76. Za výnimočných okolností môže mať účtovná jednotka zo zákona vykonateľné právo kompenzovať a zámer vyrovnať na netto základe iba v niektorých obdobiach, avšak nie v ostatných. Za takýchto výnimočných okolností sa môže vyžadovať podrobný časový rozvrh na spoľahlivé určenie toho, či odložený daňový záväzok jedného zdaňovaného subjektu spôsobí zvýšenie daňových platieb v rovnakom období, v ktorom odložená daňová pohľadávka iného zdaňovaného subjektu spôsobí zníženie platieb v prípade druhého zdaňovaného subjektu.

Daňový náklad

Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností

▼M31

77. Daňový náklad (výnos) vzťahujúci sa na zisk alebo stratu z bežnej činnosti sa prezentuje ako súčasť ziskov a strát vo výkazoch ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku.

———————

▼B

Kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam

78. V IAS 21 sa vyžaduje, aby sa určité kurzové rozdiely vykazovali ako výnos alebo náklad, ale konkrétne neuvádza, kde by sa mali tieto rozdiely prezentovať vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄. Preto, ak sa kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam vykazujú vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, môžu sa tieto rozdiely klasifikovať ako odložený daňový náklad (výnos), ak sa takáto prezentácia považuje za najužitočnejšiu pre používateľov účtovnej závierky.

ZVEREJŇOVANIE

79. Hlavné zložky daňových nákladov (výnosov) sa zverejňujú oddelene.

▼B

80. Zložky daňových nákladov (výnosov) môžu zahŕňať:

a) splatný daňový náklad (výnos);

b) všetky úpravy vykázané v období pre splatnú daň predchádzajúcich období;

c) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so vznikom a zrušením dočasných rozdielov;

d) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so zmenami v sadzbách dane alebo so zavedením nových daní;

e) sumu úžitku vznikajúceho z predchádzajúcej nevykázanej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie splatného daňového nákladu;

f) sumu úžitku z predchádzajúcej nevykázanej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie odloženého daňového nákladu;

g) odložený daňový náklad vznikajúci zo zníženia alebo zrušenia predtým zníženej odloženej daňovej pohľadávky v súlade s odsekom 56 a

h) sumu daňových nákladov (výnosov) v súvislosti s tými zmenami v účtovnej politike a chybami, ktoré sú obsiahnuté v hospodárskom výsledku v súlade s IAS 8, pretože ich nie je možné účtovať so spätnou platnosťou.

▼M5

81. Oddelene sa takisto zverejňujú:

a) súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sa zaúčtovali priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania (pozri odsek 62A);

ab) suma dane z príjmov, ktorá súvisí s každou zložkou ostatných súčastí komplexného výsledku [pozri odsek 62 a IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)];

b) [Vypúšťa sa];

▼B

c) vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo obidvoch z týchto foriem:

i) číselným zosúhlasením daňových nákladov (výnosov) s účtovným ziskom vynásobeným platnou(-ými) sadzbou(-ami) dane, so súčasným zverejnením základu dane, z ktorého je (sú) vypočítaná(-é) platná(-é) sadzba(-y) dane, alebo

ii) číselným zosúhlasením priemernej efektívnej sadzby dane s platnou sadzbou dane, so súčasným zverejnením základu dane, podľa ktorého je vypočítaná platná sadzba dane;

d) vysvetlenie zmien v platnej(-ých) sadzbe(-ách) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím;

e) suma (a ak existuje, aj obdobie platnosti) odpočítateľných dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav, pre ktoré sa nevykazuje odložená daňová pohľadávka k súvahovému dňu;

▼B

f) súhrnná výška dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (pozri odsek 39);

g) ku každému typu dočasného rozdielu a každému typu nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:

i) suma odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných v súvahe za každé prezentované obdobie;

ii) suma odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykázaného vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, ak nie je zjavný zo zmien v sumách vykazovaných v súvahe;

▼M12

h) v súvislosti s ukončenými činnosťami daňový náklad vzťahujúci sa na:

i) zisk alebo stratu z ukončenia; a

ii) zisk alebo stratu z bežnej činnosti z ukončenej činnosti za obdobie, spolu s príslušnými sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie;

i) suma účinkov na daň z príjmov, vyplývajúcich z dividend pre akcionárov účtovnej jednotky, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, ale nevykázali sa ako záväzok v účtovnej závierke,

j) ak podniková kombinácia, v rámci ktorej je účtovná jednotka nadobúdateľom, spôsobí zmenu vo vykázanej hodnote svojej odloženej daňovej pohľadávky pred nadobudnutím (pozri odsek 67), suma tejto zmeny, a

k) ak odložené daňové úžitky nadobudnuté v podnikovej kombinácii nie sú vykázané k dátumu nadobudnutia, ale sú vykázané po dátume nadobudnutia (pozri odsek 68), opis udalosti alebo zmeny okolností, ktoré spôsobili vykázanie odložených daňových úžitkov.

▼B

82. Účtovná jednotka zverejní sumu odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúci jej vykázanie, ak:

a) zužitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov, a

b) účtovná jednotka dosiahla stratu buď v bežnom, alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

82A. Za okolností opísaných v odseku 52A účtovná jednotka zverejní charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jej ►M5 vlastníkom ◄. Okrem toho účtovná jednotka zverejní sumy potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov prakticky stanoviteľných a či existujú nejaké potenciálne dôsledky týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľné.

83. [Vypúšťa sa.]

▼B

84. Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 81 písm. c), umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť, či vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom je neobvyklý a porozumieť významným skutočnostiam, ktoré by mohli mať vplyv na tento vzťah v budúcnosti. Vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom môžu ovplyvniť také faktory, ako sú výnosy, ktoré sú oslobodené od dane, náklady, ktoré nie sú odpočítateľné pri stanovení zdaniteľného zisku (daňovej straty), účinky daňových strát a účinky kurzových rozdielov.

85. Pri vysvetľovaní vzťahu medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom používa účtovná jednotka platnú sadzbu dane, ktorá poskytuje najvýznamnejšie informácie pre používateľov účtovnej závierky. Často je najvýznamnejšou sadzbou tuzemská sadzba dane krajiny, v ktorej má účtovná jednotka sídlo, zahrňujúca sadzbu dane platnú pre národné dane so sadzbami pre každú miestnu daň, ktorá je vypočítaná v podstate na podobnej úrovni zdaniteľného zisku (daňovej straty). Pre účtovnú jednotku vykonávajúcu činnosť v mnohých jurisdikciách však môže mať väčší význam zlúčiť oddelené zosúhlasenia použitím tuzemskej sadzby v každej jednotlivej jurisdikcii. Ďalej uvedený príklad je ilustráciou, ako výber platnej sadzby dane ovplyvňuje prezentáciu číselného zosúhlasenia.

Príklad na ilustráciu odseku 85

V roku 19X2 vykázala účtovná jednotka účtovný zisk vo svojej vlastnej jurisdikcii (krajine A) 1 500 (v 19X1: 2 000) a v krajine B 1 500 (v 19X1: 500). Sadzba dane je 30 % v krajine A a 20 % v krajine B. V krajine A nie sú náklady 100 (19X1: 200) odpočítateľnými položkami na daňové účely.

Nasleduje príklad zosúhlasenia s tuzemskou sadzbou dane.

	19X1	19X2
Účtovný zisk	2 500	3 000
Daň podľa tuzemskej sadzby 30 %	750	900
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	60	30
Vplyv nižšej sadzby dane v krajine B	– 50	– 150
Daňový náklad	760	780

V ďalej uvedenom príklade je zosúhlasenie zostavené zlúčením oddelených zosúhlasení v každej národnej jurisdikcii. Podľa tejto metódy sa vplyv rozdielov medzi vlastnou tuzemskou sadzbou dane vykazujúcej účtovnej jednotky a tuzemskou sadzbou dane v ostatných jurisdikciách neprejavuje ako samostatná položka pri zosúhlasení. Účtovná jednotka môže prediskutovať vplyvy významných zmien na každú zo sadzieb dane alebo na zlúčenie ziskov dosiahnutých v rôznych jurisdikciách, v snahe vysvetliť zmeny platnej(-ých) sadzby(-ieb) dane tak, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. d).

▼B

Účtovný zisk	2 500	3 000
Daň podľa tuzemskej sadzby použitá pre zisk dosiahnutý v tej krajine	700	750
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	60	30
Daňový náklad	760	780

86. Priemerná platná sadzba dane je daňový náklad (výnos) vydelený účtovným ziskom.

87. Často by bolo nemožné vypočítať výšku nevykázaných daňových záväzkov vznikajúcich z investícií do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a do podielov na spoločnom podnikaní (pozri odsek 39). V tomto štandarde sa preto vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila súhrnnú výšku podkladových dočasných rozdielov, ale nevyžaduje sa zverejniť odložené daňové záväzky. Aj napriek tomu sa účtovnej jednotke odporúča, ak je to vykonateľné, zverejniť výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, pretože používatelia účtovnej závierky môžu považovať takúto informáciu za užitočnú.

87A. V odseku 82A sa vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho ►**M5** vlastníkom ◄. Účtovná jednotka zverejňuje dôležité črty systému dane z príjmov a faktory, ktoré budú ovplyvňovať sumu potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov vyplývajúcu z dividend.

87B. Niekedy by nebolo možné vypočítať celkovú sumu potenciálnych dôsledkov na daň z príjmov, ktoré by mohli vyplynúť z vyplatenia dividend ►**M5** vlastníkom ◄. Tento prípad môže nastať napríklad vtedy, keď účtovná jednotka má veľa zahraničných dcérskych spoločností. Za týchto okolností sú však niektoré časti celkovej sumy ľahko stanoviteľné. Napríklad v konsolidovanej skupine mohli materská spoločnosť a niektoré jej pobočky platiť dane z príjmov pri vyššej sadzbe nerozdeleného zisku a mohli brať do úvahy sumu, ktorá by mohla byť refundovaná, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia ►**M5** vlastníkom ◄ budúce dividendy. V tomto prípade sa refundovateľná suma zverejní. Ak je to vhodné, účtovná jednotka takisto zverejní, že existujú ďalšie potenciálne dôsledky dane z príjmov prakticky nestanoviteľné. V individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak existuje, sa zverejnenie potenciálnych dôsledkov dane z príjmov týka nerozdeleného zisku materskej spoločnosti.

87C. Od účtovnej jednotky, od ktorej sa vyžadovalo zverejnenie uvedené v odseku 82A, sa môže takisto vyžadovať zverejnenie súvisiace s dočasnými rozdielmi spojenými s investíciami do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov alebo do podielov na spoločnom podnikaní. V takýchto prípadoch to účtovná jednotka zvažuje pri určovaní údajov, ktoré sa majú podľa odseku 82A zverejniť. Napríklad od účtovnej jednotky sa môže vyžadovať, aby zverejnila súhrnnú sumu dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych spoločností, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky [pozri odsek 81 písm. f)]. Ak nie je možné vypočítať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov (pozri odsek 87), môže sa vyskytnúť suma potenciálnych dôsledkov dividend týkajúca sa dane z príjmov v skutočnosti nestanoviteľných, ktoré sa týkajú týchto dcérskych spoločností.

▼B

88. Účtovná jednotka zverejňuje všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vznikať napríklad z nevyriešených sporov s daňovými orgánmi. Podobne, ak sú uzákonené alebo vyhlásené zmeny v sadzbách dane alebo daňových predpisoch po ►M5 období vykazovania ◄, účtovná jednotka zverejňuje každý významný vplyv týchto zmien na jej splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 10 *Udalosti po* ►M5 *období vykazovania* ◄).

DÁTUM ÚČINNOSTI

89. S výnimkou uvedenou v odseku 91 sa tento štandard stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1998 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 1998, zverejní skutočnosť, že uplatňovala tento štandard namiesto IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov* schváleného v roku 1979.

90. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 12 *Účtovanie daní z príjmov* schválený v roku 1979.

91. Odseky 52A, 52B, 65A, odsek 81 písm. i), odseky 82A, 87A, 87B, 87C a vypustenie odsekov 3 a 50 sa stávajú účinnými pre ročné účtovné závierky ([1]) zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2001 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak skoršie uplatnenie má vplyv na účtovnú závierku, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

▼M5

92. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 a 81, vypustil odsek 61 a vložil odseky 61A, 62A a 77A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M12

93. **Na vykázanie odložených daňových pohľadávok nadobudnutých v podnikových kombináciách, sa uplatní odsek 68 prospektívne od dátumu účinnosti IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).**

94. Preto účtovné jednotky neupravia účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií, ak daňové úžitky nezodpovedajú kritériám na samostatné vykázanie k dátumu nadobudnutia a sú vykázané po dátume nadobudnutia, s výnimkou prípadov, keď sú úžitky vykázané v rámci obdobia oceňovania a sú výsledkom nových informácií o skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia. Ostatné vykázané daňové úžitky sa vykážu v zisku alebo strate (alebo, ak to tento štandard požaduje, mimo zisku alebo straty).

([1]) Odsek 91 odkazuje na „ročnú účtovnú závierku“ v súlade s presnejšou terminológiou písaného textu prijatého v roku 1998. Odsek 89 odkazuje na „účtovnú závierku“.

▼M12

95. **IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 21 a 67 a pridal odseky 32A a 8 písm. j) a k). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.**

▼M33

98. Dokumentom *Odložená daň: Návratnosť podkladových aktív* z decembra 2010 sa zmenilo číslovanie odseku 52 na 51A, odsek 10 a príklady nasledujúce za odsekom 51A sa zmenili a doplnili a pridal sa odsek 51B a odsek 51C a príklad nasledujúci za ním a odseky 51D, 51E a 99. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2012 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M32

98A. Štandardom IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 2,15, 18 písm. e), 24, 38, 39, 43 až 45, 81 písm. f), 87 a 87C. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 11.

▼M31

98B. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 77 a zrušil odsek 77A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼M38

98C. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili a doplnili odseky 58 a 68C. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼M52

98E. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 59 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M56

98G. Dokumentom *Vykazovanie odložených daňových pohľadávok z nerealizovaných strát* (Zmeny IAS 12), vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 29 a doplnili sa odseky 27A, 29A a príklad nasledujúci po odseku 26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Pri prvotnom uplatnení zmeny sa však zmena v počiatočnom stave základného imania najskoršieho porovnávacieho obdobia môže vykázať v počiatočných nerozdelených ziskoch (prípadne v inej zložke vlastného imania), bez pridelenia zmeny medzi počiatočné nerozdelené zisky a iné zložky vlastného imania. Ak účtovná jednotka uplatní túto úľavu, túto skutočnosť zverejní.

▼**M53**

98F. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 20 a vypustili sa odseky 96, 97 a 98D. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**M33**

ZRUŠENIE SIC-21

99. Zmeny a doplnenia vykonané v dokumente *Odložená daň: Návratnosť podkladových aktív* z decembra 2010 sú nadradené interpretácii SIC-21: *Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov*.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 16

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania pri nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach, aby používatelia účtovnej závierky mohli rozlíšiť informácie o investíciách účtovnej jednotky do svojich nehnuteľností, strojov a zariadení, ako aj o zmenách v takýchto investíciách. Základnými otázkami pri účtovaní nehnuteľností, strojov a zariadení je vykazovanie týchto aktív, určenie ich účtovných hodnôt a výšky odpisov a strát zo zníženia hodnoty, ktoré sa v súvislosti s nimi vykazujú.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje na účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení s výnimkou prípadov, keď sa iným štandardom požaduje alebo umožňuje odlišný spôsob účtovania.

▼M45

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 ukončenie činností*.

b) biologický majetok týkajúci sa poľnohospodárskej činnosti iný než plodiace rastliny (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*). Tento štandard sa vzťahuje na plodiace rastliny, ale nevzťahuje sa na produkciu plodiacich rastlín.

c) vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a ohodnocovania majetku (pozri IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov*).

▼B

d) práva na nerastné suroviny a zdroje nerastných surovín, ako sú ropa, zemný plyn a ďalšie neobnoviteľné zdroje.

Tento štandard sa však vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sa používajú na úpravu alebo údržbu majetku opísaného v písmenách b) až d).

4. Iné štandardy môžu vyžadovať vykazovanie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, založené na inom prístupe ako sa stanovuje v tomto štandarde. Napríklad podľa IAS 17 *Lízingy* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vyhodnotila vykazovanie položky prenajatých nehnuteľností, strojov a zariadení na základe prevodu rizík a odmien. V takýchto prípadoch však tento štandard predpisuje ostatné aspekty spôsobu účtovania tohto majetku, vrátane odpisov.

▼M8

5. Účtovná jednotka, ktorá pri účtovaní investičného nehnuteľného majetku používa model ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*, používa model ocenenia obstarávacou cenou podľa tohto štandardu.

▼B

DEFINÍCIE

▼M45

6. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

***Plodiaca rastlina* je živá rastlina:**

a) ktorá sa používa pri výrobe alebo dodávkach poľnohospodárskej produkcie;

b) ktorá bude podľa očakávaní prinášať produkciu dlhšie než jedno obdobie; a

▼M45

c) v prípade ktorej je málo pravdepodobné, že sa bude predávať ako poľnohospodárska produkcia, s výnimkou príležitostného predaja odpadu.

(Táto definícia plodiacej rastliny je uvedená v odsekoch 5A až 5B štandardu IAS 41.)

Účtovná hodnota **je suma, v ktorej sa vykazuje majetok po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**

▼B

Obstarávacia cena je uhradená suma peňazí alebo peňažných ekvivalentov, alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej na účely nadobudnutia majetku v čase jeho obstarania alebo vyhotovovania, alebo prípadne suma priradená tomuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

Odpisovateľná hodnota je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

Odpisovanie je systematické rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku počas doby jeho použiteľnosti.

Špecifická hodnota pre účtovnú jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva v súvislosti so stálym používaním majetku a s jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, alebo ktoré očakáva pri úhrade záväzku.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼B

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sú hmotné položky:

a) ktoré sú držané na použitie vo výrobe alebo na dodávanie tovaru alebo služieb, prenájom iným osobám alebo na administratívne účely a

b) pri ktorých sa očakáva, že sa budú používať počas viac ako jedného obdobia.

▼M8

Spätne získateľná suma je tá suma, ktorá je vyššia z reálnej hodnoty majetku bez nákladov na predaj a jeho hodnoty z užívania.

▼B

Reziduálna hodnota majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti získala z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie, keby už majetok dosahoval vek a stav, ktorý sa očakáva na konci jeho doby použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii na používanie účtovnou jednotkou, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré účtovná jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.

VYKAZOVANIE

7. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazuje ako majetok iba vtedy, ak:

a) je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú z danej položky plynúť budúce ekonomické úžitky, a

b) obstarávaciu cenu tejto položky je možné spoľahlivo určiť.

▼M36

8. Položky ako náhradné diely, prídavné zariadenia a servisné zariadenia sa vykazujú v súlade s týmto IFRS, ak vyhovujú definícii nehnuteľností, strojov a zariadení. V opačnom prípade sa takéto položky klasifikujú ako zásoby.

▼B

9. Tento štandard nepredpisuje jednotku oceňovania pre vykazovanie, t. j. z čoho pozostáva položka nehnuteľností, strojov a zariadení. Preto je pri uplatňovaní týchto kritérií vykazovania potrebné postupovať na základe posúdenia konkrétnych okolností účtovnej jednotky. Môže byť vhodné zhrnúť jednotlivo nevýznamné položky, ako sú formy, nástroje a matrice, a uplatniť tieto kritériá na súhrnnú hodnotu.

10. Účtovná jednotka vyhodnocuje na základe uvedenej zásady vykazovania obstarávaciu cenu všetkých svojich nehnuteľností, strojov a zariadení v čase jej vzniku. Táto obstarávacia cena zahŕňa náklady prvotne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím alebo zhotovením položky nehnuteľností, strojov a zariadení a náklady následne vynaložené na jej rozšírenie, výmenu jej časti alebo údržbu.

Počiatočné náklady

11. Dôvodom na obstaranie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť bezpečnosť alebo ochrana životného prostredia. Získanie takýchto nehnuteľností, strojov a zariadení, hoci priamo nezvyšujú budúce ekonomické úžitky zo žiadnej konkrétnej existujúcej položky nehnuteľností, strojov a zariadení, môže byť potrebné na to, aby účtovná jednotka získala budúce ekonomické úžitky z iného svojho majetku. Takéto položky nehnuteľností, strojov a zariadení spĺňajú kritériá vykazovania ako majetok, pretože umožňujú účtovnej jednotke získavať budúce ekonomické úžitky zo súvisiaceho majetku nad rámec toho, čo by mohla získavať, ak by nedošlo k obstaraniu týchto položiek. Napríklad výrobca v chemickom priemysle môže na splnenie požiadaviek ochrany životného prostredia zaviesť pri výrobe a skladovaní nebezpečných chemikálií nové procesy manipulácie s chemikáliami; súvisiace rozšírenie funkcií strojov sa vykazuje ako majetok, pretože bez nich by účtovná jednotka nebola spôsobilá vyrábať a predávať chemikálie. Výsledná účtovná hodnota takéhoto majetku a súvisiaceho majetku sa však následne preverí na zníženie hodnoty v zmysle IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Následné náklady

12. Podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení nevykazuje náklady na bežnú údržbu položky. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na bežnú údržbu zahŕňajú predovšetkým mzdové náklady a náklady na spotrebný materiál, pričom môžu zahŕňať aj náklady na drobné náhradné diely. Účel týchto výdavkov sa často označuje ako „opravy a údržba“ položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

▼B

13. Súčasti niektorých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení si môžu vyžadovať výmenu v pravidelných intervaloch. Napríklad pec si po určitom počte hodín prevádzky môže vyžadovať nové obloženie, alebo vnútorné vybavenie lietadla, ako sú sedadlá a kuchynka, si môže počas životnosti kostry lietadla vyžadovať aj niekoľkonásobnú výmenu. Účelom obstarania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť aj menej často sa opakujúca výmena, napríklad výmena vnútorných stien budov alebo uskutočnenie jednorazovej výmeny. Podľa zásady vykazovania uvedenej v odseku 7 účtovná jednotka vykazuje v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení náklady na výmenu takejto položky v čase ich vzniku, ak sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa ukončí v súlade ustanoveniami o ukončení vykazovania tohto štandardu (pozri odseky 67 až 72).

14. Podmienka na pokračovanie prevádzkyschopnosti položky nehnuteľností, strojov a zariadení (napríklad lietadla) sa môže spájať s pravidelnými rozsiahlymi kontrolami s cieľom zistiť poruchy a chyby bez ohľadu na to, či dochádza k výmene častí položky. Po uskutočnení každej rozsiahlej kontroly sa jej náklady vykážu v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení ako náklady na výmenu častí, ak sú splnené kritériá vykazovania. Súčasne dochádza k ukončeniu vykazovania účtovnej hodnoty nákladov na predchádzajúcu kontrolu (odlišnej od fyzických náhradných dielov). K tomu dochádza bez ohľadu na to, či boli v transakcii nadobudnutia alebo zhotovenia danej položky identifikované náklady na predchádzajúcu kontrolu. V prípade potreby sa môže odhadovaný náklad na podobnú kontrolu použiť ako indikátor toho, aká mohla byť obstarávacia cena zložky vzťahujúcej sa na kontrolu v čase, keď bola položka nadobudnutá alebo zhotovená.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

15. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá spĺňa kritériá na vykazovanie ako majetok, sa oceňuje vo výške obstarávacej ceny.

Zložky obstarávacej ceny

16. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení zahŕňa:

a) jej nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nerefundovateľných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

b) všetky priamo priraditeľné náklady v súvislosti s dopravou majetku na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom je schopný prevádzky, ktorej spôsob určil manažment;

c) prvotný odhad nákladov na demontáž a odstránenie danej položky a na uvedenie miesta jej umiestnenia do pôvodného stavu, čo je povinnosť, ktorá účtovnej jednotke vzniká buď pri obstaraní položky majetku, alebo v dôsledku jej používania počas určitého obdobia na iné účely, ako je výroba zásob počas tohto obdobia.

17. Priamo priraditeľné náklady sú napríklad tieto:

a) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vzniknuté v priamej súvislosti so zhotovením alebo s nadobudnutím položky nehnuteľností, strojov a zariadení;

b) náklady na prípravu miesta určenia;

c) počiatočné náklady na doručenie a manipuláciu;

▼B

d) náklady na inštaláciu a montáž;

e) náklady na skúšky správnej funkčnosti majetku, po odpočítaní čistého zisku z predaja prípadných položiek vyrobených počas dopravy majetku na dané miesto určenia a uvedenia do daného stavu (ako sú vzorky vyrobené počas skúšok zariadenia), a

f) poplatky za odborné služby.

18. Na náklady súvisiace s povinnosťou demontovať, odstrániť a uviesť miesto umiestnenia položky do pôvodného stavu, ktoré vzniknú v určitom období v dôsledku využívania tejto položky na výrobu zásob počas tohto obdobia, uplatňuje účtovná jednotka IAS 2 *Zásoby*. Záväzky súvisiace s nákladmi, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 2 alebo IAS 16, sa vykazujú a oceňujú v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

19. Náklady, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sú napríklad tieto:

a) náklady na zriadenie novej prevádzky;

b) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja);

c) náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie personálu) a

d) administratívne a iné režijné náklady všeobecnej povahy.

20. Vykazovanie nákladov ako súčasti účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa ukončí, keď sa položka nachádza na mieste určenia a v stave, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom. Preto sa do účtovnej hodnoty tejto položky nezahŕňajú náklady vzniknuté pri jej používaní alebo ďalšom presune. Do účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa napríklad nezahŕňajú tieto náklady:

a) náklady vzniknuté počas obdobia, keď je položka, ktorá je už schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom, nezačne využívať alebo sa nevyužíva na plnú kapacitu;

b) počiatočné prevádzkové straty, ktoré vznikajú napríklad v dôsledku práve vznikajúceho dopytu po výstupe danej položky, a

c) náklady na čiastočný alebo úplný presun alebo reorganizáciu činností účtovnej jednotky.

21. V súvislosti so zhotovením alebo s úpravou položky nehnuteľností, strojov a zariadení dochádza aj k určitým činnostiam, ktoré nie sú nevyhnutné na dopravu položky na miesto určenia a uvedenie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom. Tieto vedľajšie činnosti sa môžu vyskytovať pred činnosťami vzťahujúcimi sa na zhotovenie alebo úpravu, alebo počas nich. Napríklad prostredníctvom používania staveniska ako parkoviska, kým sa nezačnú stavebné práce, sa môžu získať výnosy. Keďže vedľajšie činnosti nie sú nevyhnutné na dopravu položky na miesto určenia a uvedenie do stavu, v ktorom je schopná prevádzky spôsobom predpokladaným manažmentom, výnosy a súvisiace náklady z vedľajších činností sa vykazujú vo výsledku hospodárenia a sú zahrnuté do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.

▼B

22. Obstarávacia cena majetku vytvoreného vlastnou činnosťou je stanovená použitím rovnakých zásad ako pri obstaranom majetku. Ak účtovná jednotka zhotovuje podobné aktíva určené na predaj v rámci bežného chodu podnikania, obstarávacia cena aktíva sa zvyčajne rovná nákladom na zhotovenie aktíva určeného na predaj (pozri IAS 2). Všetky interné zisky sú preto pri výpočte tohto ocenenia vylúčené. Podobne sa do obstarávacej ceny majetku nezahŕňajú náklady na neobvyklú hodnotu materiálového odpadu, mzdových nákladov a iných zdrojov vynaložených na majetok vytvorený vlastnou činnosťou. IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* stanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení, vytvorenej vlastnou činnosťou.

▼M45

22A. Plodiace rastliny sa účtujú rovnakým spôsobom ako položky nehnuteľností, strojov a zariadení vyrobených vo vlastnej réžii pred dopravou na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom sú schopné prevádzky, ktorej spôsob určil manažment. V dôsledku toho by sa odkazy na „zhotovenie“ v tomto štandarde mali chápať ako vzťahujúce sa na činnosti, ktoré sú potrebné na pestovanie plodiacich rastlín pred dopravou na miesto určenia a uvedením do stavu, v ktorom sú schopné prevádzky, ktorej spôsob určil manažment.

▼B

Určenie obstarávacej ceny

▼M1

23. Obstarávacie náklady položky pozemky, budovy a zariadenia predstavujú ekvivalent ceny v hotovosti ku dňu vykázania. Ak sa platba odloží na neskorší čas ako sú bežné úverové podmienky, rozdiel medzi ekvivalentom ceny v hotovosti a celkovou sumou platby sa vykazuje ako úrok za obdobie trvania úveru, pokiaľ taký úrok nie je kapitalizovaný v súlade s IAS 23.

▼B

24. Jednu alebo viac položiek nehnuteľností, strojov a zariadení je možné obstarať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Nasledujúci výklad sa týka jednoduchej výmeny jedného nepeňažného aktíva za iné, uplatňuje sa však aj pri všetkých výmenách opísaných v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takejto položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa oceňuje v reálnej hodnote okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata, alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu tak prijatého, ako ani odovzdaného majetku. Obstaraná položka sa týmto spôsobom oceňuje aj vtedy, ak účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa obstaraná položka majetku neoceňuje v reálnej hodnote, jej obstarávacia cena sa určí vo výške účtovnej hodnoty odovzdaného majetku.

25. Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:

a) štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a sumy) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov prevedeného majetku alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty časti činností účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou a

c) rozdiel v písmenách a) alebo b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív významný.

▼B

Na účely stanovenia toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, špecifická hodnota časti aktivít jednotky ovplyvnených transakciou odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

▼M33

26. Reálnu hodnotu aktíva možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre toto aktívum významnou, alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu sa môžu spoľahlivo posúdiť a použiť pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu prijatého alebo odovzdaného aktíva, použije sa na ocenenie obstarávacej ceny prijatého aktíva reálna hodnota odovzdaného aktíva, pokiaľ nie je reálna hodnota prijatého aktíva jednoznačnejšie zrejmá.

▼B

27. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení v držbe nájomcu v rámci finančného prenájmu sa určuje v súlade s IAS 17.

28. Účtovnú hodnotu položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu znižovať štátne dotácie v súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

29. Účtovná jednotka si za svoju účtovnú zásadu vyberie buď model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 30, alebo model precenenia podľa odseku 31 a túto zásadu uplatní na celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení.

Model ocenenia obstarávacou cenou

30. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení sa po vykázaní ako majetok účtuje vo svojej obstarávacej cene zníženej o prípadné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

Model precenenia

31. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorej reálnu hodnotu je možné spoľahlivo určiť, sa po vykázaní ako majetok účtuje v precenenej hodnote, ktorá zodpovedá jej reálnej hodnote k dátumu precenenia, zníženej o všetky následné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia sa vykonávajú dostatočne pravidelne s cieľom zabezpečiť, aby sa k súvahovému dňu účtovná hodnota významne nelíšila od hodnoty, ktorá by bola stanovená na základe reálnej hodnoty.

▼M33

———————

▼B

34. Intervaly medzi preceneniami závisia od zmien reálnych hodnôt položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa preceňujú. Ak sa reálna hodnota preceneného majetku významne líši od jeho účtovnej hodnoty, je potrebné ďalšie precenenie. Pre niektoré položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu byť typické významné a náhle zmeny reálnej hodnoty, v dôsledku čoho môže byť potrebné vykonávať každoročné precenenie. Takéto časté precenenia nie sú potrebné pre tie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých dochádza len k nevýznamným zmenám reálnej hodnoty. Namiesto toho môže byť potrebné preceniť položku iba raz za tri alebo päť rokov.

▼M43

35. Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa účtovná hodnota daného majetku prispôsobí jeho precenenej hodnote. K dátumu precenenia sa k majetku pristupuje jedným z týchto spôsobov:

a) hrubá účtovná hodnota majetku sa upraví tak, aby zodpovedala precenenej účtovnej hodnote majetku. Hrubá účtovná hodnota môže byť napríklad upravená na základe zistiteľných trhových údajov alebo môže byť upravená úmerne k zmene účtovnej hodnoty. Akumulované odpisy k dátumu precenenia sa upravia tak, aby sa rovnali rozdielu medzi hrubou účtovnou hodnotou majetku a jeho účtovnou hodnotou po zohľadnení akumulovaných strát zo zníženia hodnoty; alebo

b) akumulované odpisy sa odúčtujú oproti hrubej účtovnej hodnote majetku.

Suma úpravy akumulovaných odpisov tvorí súčasť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, ktorá sa účtuje v súlade s odsekmi 39 a 40.

▼B

36. Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení je potrebné prehodnotiť celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení, do ktorej majetok patrí.

▼M45

37. Trieda nehnuteľností, strojov a zariadení je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia pri činnostiach účtovnej jednotky. Samostatné triedy sú napríklad tieto:

▼B

a) pozemky;

b) pozemky a budovy;

c) strojové zariadenia;

d) lode;

e) lietadlá;

f) motorové dopravné prostriedky;

▼M45

g) nábytok a inventár;

h) kancelárske zariadenia; a

i) plodiace rastliny.

▼B

38. Položky v rámci triedy nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceňovaniu majetku a vykazovaniu súm v účtovnej závierke, ktoré sú zmesou obstarávacích cien a hodnôt k rôznym dátumom. Trieda majetku však môže byť precenená aj na pohyblivom základe za predpokladu, že precenenie celej triedy majetku sa uskutoční v krátkom období a že sa precenenia pravidelne aktualizujú.

▼B

►M5 39. Ak sa zvýši účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia, toto zvýšenie sa vykáže v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumuluje sa vo vlastnom imaní pod nadpisom prebytok z precenenia. ◄ Zvýšenie sa však vykazuje vo výsledku hospodárenia v tej miere, v akej ruší zníženie z precenenia toho istého majetku predtým vykázaného vo výsledku hospodárenia.

40. Ak sa účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, toto zníženie sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. ►M5 Toto zníženie sa však vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku do výšky prípadného pasívneho zostatku existujúceho v prebytku z precenenia tohto majetku. Zníženie vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku znižuje sumu kumulovanú vo vlastnom imaní pod záhlavím prebytok z precenenia. ◄

41. Prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania, ktorý sa vzťahuje na položku nehnuteľností, strojov a zariadení, sa po ukončení vykazovania majetku môže previesť priamo do nerozdeleného zisku. To môže znamenať prevedenie prebytku v plnej výške pri ukončení používania alebo vyradení majetku. Časť tohto prebytku však možno previesť aj vtedy, ak účtovná jednotka daný majetok používa. V takom prípade zodpovedá suma prevedeného prebytku rozdielu medzi odpisom vychádzajúcim z precenenej účtovnej hodnoty majetku a odpisom vychádzajúcim z pôvodnej obstarávacej ceny majetku. Prevody prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňujú prostredníctvom účtu ziskov a strát.

42. Vplyvy daní na prípadný zisk z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú a zverejňujú v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

Odpisovanie

43. Všetky súčasti položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých obstarávacia cena tvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky, sa odpisujú osobitne.

▼M12

44. Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, účtovná jednotka alokuje na jej významné časti a každú takúto časť odpisuje osobitne. Napríklad môže byť vhodné osobitne odpisovať drak lietadla a motory lietadla, či už sú vlastnené alebo sú predmetom finančného lízingu. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka nadobudne nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, v ktorom je účtovná jednotka prenajímateľom, môže byť vhodné samostatne odpisovať sumy vyjadrené v obstarávacej cene tejto položky, ktoré sú priraditeľné priaznivým alebo nepriaznivým lízingovým podmienkam vzhľadom na trhové podmienky.

▼B

45. Významná časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže mať rovnakú dobu použiteľnosti a rovnakú metódu odpisovania, ako je doba použiteľnosti a metóda odpisovania inej významnej časti tej istej položky. Pri výpočte odpisových nákladov možno takéto časti zoskupovať.

46. Ak účtovná jednotka odpisuje niektoré časti položky nehnuteľností, strojov a zariadení osobitne, osobitne odpisuje aj jej zvyšné časti. Tieto zvyšné časti pozostávajú z tých častí položky, ktoré sú jednotlivo nevýznamné. Ak sa zo strany účtovnej jednotky vzťahujú na tieto časti rôzne očakávania, na odpisovanie týchto zvyšných častí spôsobom, ktorý čo najvernejšie vyjadruje predpokladaný režim spotreby a/alebo dobu životnosti týchto častí, môže byť potrebné použiť aproximačné techniky.

▼B

47. Účtovná jednotka môže zvoliť osobitné odpisovanie aj tých častí položky, ktorých obstarávacia cena netvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky.

48. Odpisové náklady za každé obdobie sa vykazujú vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadov, ak sú zahrnuté do účtovnej hodnoty iného majetku.

49. Odpisové náklady za obdobie sa zvyčajne vykazujú vo výsledku hospodárenia. Niekedy sú však budúce ekonomické úžitky, zahrnuté v majetku, spotrebované pri výrobe iného majetku. V takom prípade predstavujú odpisové náklady súčasť obstarávacej ceny iného majetku a sú zahrnuté do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad, odpisovanie výrobných strojov a zariadení sa zahrnie do nákladov na premenu zásob (pozri IAS 2). Podobne odpisy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa využívajú pri vývojových činnostiach, možno zahrnúť do obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktorý sa vykazuje v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok*.

Odpisovateľná hodnota a doba odpisovania

50. Odpisovateľná hodnota majetku je systematicky rozvrhnutá na celú dobu jeho použiteľnosti.

51. Reziduálna hodnota a doba použiteľnosti majetku by sa mali prehodnotiť najmenej ku koncu každého finančného roka a ak sa očakávané hodnoty líšia od predchádzajúcich odhadov, účtuje sa suma alebo sumy tohto rozdielu ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

52. Odpisy sa vykazujú aj vtedy, ak reálna hodnota majetku prevyšuje jeho účtovnú hodnotu, pokiaľ jeho reziduálna hodnota neprevyšuje jeho účtovnú hodnotu. Opravy a udržiavanie majetku nevylučujú potrebu odpisovať ho.

53. Odpisovateľná hodnota aktíva sa stanoví po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty. V praxi je reziduálna hodnota majetku často nevýznamná, a preto nie je významná pri výpočte odpisovateľnej hodnoty.

54. Reziduálna hodnota majetku sa môže zvýšiť na sumu, ktorá sa rovná jeho účtovnej hodnote alebo je vyššia. V takom prípade sa odpisový náklad majetku rovná nule, okrem prípadu a dovtedy, kým sa jeho reziduálna hodnota následne nezníži na sumu nižšiu, ako je účtovná hodnota majetku.

55. Odpisovanie majetku sa začína vtedy, keď je k dispozícii na používanie, t. j. keď je na mieste určenia a v stave, v ktorom je schopný prevádzky spôsobom určeným manažmentom. Odpisovanie majetku sa ukončí buď k dátumu, keď sa majetok klasifikuje ako majetok, k dispozícii na predaj (alebo zaradí do skupiny, ktorá je klasifikovaná ako k dispozícii na predaj) v súlade s IFRS 5 alebo k dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí, podľa toho, ktorý z nich nastane skôr. Preto, pokiaľ dôjde k situácii, že sa preruší používanie majetku alebo sa jeho aktívne používanie ukončí, odpisovanie majetku sa neukončí, ak nie je majetok úplne odpísaný. Pri používaní výkonových metód odpisovania sa však môže odpisový náklad rovnať nule, ak sa majetok nepoužíva vo výrobe.

▼M47

56. Budúce ekonomické úžitky zahrnuté v majetku spotrebuje predovšetkým prostredníctvom jeho používania. Iné faktory, ako je technické alebo obchodné zastaranie a fyzické opotrebenie počas obdobia, keď sa majetok nevyužíva, však často majú za následok pokles ekonomických úžitkov, ktoré by sa mohli získať z majetku. Z toho vyplýva, že pri určovaní doby použiteľnosti majetku je potrebné zohľadniť všetky tieto faktory:

▼B

a) očakávané používanie majetku. Toto používanie sa posudzuje so zreteľom na očakávanú kapacitu alebo fyzické výstupy z majetku;

b) očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí od prevádzkových faktorov, ako je počet pracovných zmien, počas ktorých sa majetok používa, a plán opráv a údržby, ako aj úroveň udržiavania a starostlivosti o majetok v čase, keď sa nepoužíva;

▼M47

c) technické alebo obchodné zastaranie vyplývajúce zo zmien alebo vylepšení vo výrobe alebo zo zmeny v trhovom dopyte po výrobku alebo po službách, predstavujúcich výstupy z majetku; Očakávané budúce zníženia predajnej ceny položky vyrobenej s použitím majetku by mohli naznačovať, že možno očakávať technické alebo obchodné zastaranie majetku, čo by sa následne mohlo prejaviť v znížení budúcich ekonomických úžitkov z majetku;

▼B

d) zákonné alebo podobné obmedzenia na používanie aktíva, ako je dátum ukončenia súvisiacich lízingov.

57. Doba použiteľnosti majetku sa vymedzuje na základe očakávanej užitočnosti majetku pre účtovnú jednotku. Zásady spravovania majetku účtovnej jednotky môžu zahŕňať jeho vyradenie po stanovenej dobe alebo po spotrebovaní určitej časti budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Doba použiteľnosti majetku môže byť preto kratšia ako jeho ekonomická životnosť. Odhad doby použiteľnosti majetku je vecou posúdenia založeného na skúsenostiach účtovnej jednotky s podobným majetkom.

58. Pozemky a budovy predstavujú samostatný majetok a účtujú sa samostatne, a to aj vtedy, ak boli obstarané spoločne. Okrem niekoľkých výnimiek, ako sú kameňolomy a plochy používané ako skládky odpadov, majú pozemky neobmedzenú dobu použiteľnosti a preto sa neodpisujú. Budovy majú obmedzenú dobu použiteľnosti a preto predstavujú odpisovateľný majetok. Zvýšenie hodnoty pozemku, na ktorom stojí budova, nemá vplyv na stanovenie odpisovateľnej hodnoty budovy.

59. Ak obstarávacia cena pozemkov zahŕňa náklady na demontáž, odstránenie a rekultiváciu plôch, odpisuje sa táto časť obstarávacej ceny počas doby získavania úžitkov vzniknutých na základe vynaloženia týchto nákladov. V niektorých prípadoch môže mať obmedzenú dobu použiteľnosti aj samotný pozemok a v takých prípadoch sa odpisuje spôsobom, ktorý odzrkadľuje očakávané úžitky z tohto pozemku.

Metóda odpisovania

60. Použitá metóda odpisovania musí odrážať očakávaný spôsob, ktorým účtovná jednotka spotrebuje budúce ekonomické úžitky z majetku.

61. Použitá metóda odpisovania danej položky majetku by sa mala preskúmať aspoň ku koncu každého finančného roka, a pokiaľ sa výrazne zmenil očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku, je potrebné zmeniť metódu tak, aby odrážala túto zmenu režimu. Takáto zmena sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8.

▼B

62. Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku na systematickom základe počas jeho doby použiteľnosti sa môžu použiť rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu, metódu zrýchleného odpisovania a výkonovú metódu. Pri lineárnej metóde odpisovania sú náklady počas doby použiteľnosti konštantné za predpokladu, že sa nemení reziduálna hodnota majetku. Pri metóde zrýchleného odpisovania sa náklady počas doby použiteľnosti majetku postupne znižujú. Pri výkonovej metóde je výška nákladov založená na predpokladanom využití alebo výstupoch. Účtovná jednotka vyberá takú metódu, ktorá najlepšie odráža predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Zvolenú metódu odpisovania je potrebné v jednotlivých obdobiach uplatňovať konzistentne s výnimkou prípadov, keď sa zmení očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov.

▼M47

62A. Metóda odpisovania, ktorá je založená na výnose vytvorenom činnosťou zahŕňajúcou použitie majetku, nie je vhodnou metódou. Výnos vytvorený činnosťou zahŕňajúcou použitie majetku vo všeobecnosti zohľadňuje aj iné činitele než spotrebu budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Výnos ovplyvňujú aj iné vstupy a procesy, predajná činnosť a zmeny v objeme predaja a cenách. Prvok ceny ako súčasti výnosu môže ovplyvniť aj inflácia, ktorá nemá žiadny vplyv na to, ako sa majetok spotrebúva.

▼B

Zníženie hodnoty

63. Na určenie, či je hodnota položky nehnuteľností, strojov a zariadení znížená, účtovná jednotka uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Uvedený štandard vysvetľuje, ako účtovná jednotka preveruje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako určuje spätne získateľnú sumu majetku a kedy vykazuje alebo zruší vykazovanie straty zo zníženia hodnoty.

64. [Vypúšťa sa.]

Kompenzácia za zníženie hodnoty

65. Kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, v prípade ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, je zahrnutá do výsledku hospodárenia ku dňu, keď vznikne nárok na pohľadávku z tejto kompenzácie.

66. Zníženia hodnoty alebo strata položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, súvisiace nároky na kompenzácie alebo úhrady kompenzácií od tretích osôb a prípadné následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku, predstavujú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne takto:

a) zníženia hodnoty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sa vykazujú v súlade s IAS 36;

b) ukončenie vykazovania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých používanie sa ukončilo, alebo boli vyradené, sa určuje v súlade s týmto štandardom;

c) kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, v prípade ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, sa zahrnie do výsledku hospodárenia ku dňu, keď vznikne nárok na pohľadávku z tejto kompenzácie, a

d) obstarávacia cena položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli obnovené, zakúpené alebo zhotovené ako náhrada, sa určuje v súlade s týmto štandardom.

UKONČENIE VYKAZOVANIA

67. Vykazovanie účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení je ukončené:

a) pri jej vyradení alebo

b) ak sa z jej používania alebo vyradenia neočakávajú budúce ekonomické úžitky.

▼B

68. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa zahrnie do výsledku hospodárenia k dátumu ukončenia vykazovania položky (okrem prípadov, ak sa v IAS 17 v súvislosti s predajom a spätným lízingom vyžaduje inak). Zisky sa neklasifikujú ako tržby.

▼M8

68A. Účtovná jednotka, ktorá však v rámci svojich bežných činností bežne predáva položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré držala na prenájom iným osobám, prevedie takýto majetok do zásob v jeho účtovnej hodnote, keď sa prestane prenajímať a začne byť v držbe na predaj. Príjmy z predaja takéhoto majetku sa účtujú ako výnos v súlade s IAS 18 *Výnosy*. IFRS 5 sa neuplatňuje, ak sa majetok, ktorý je držaný na predaj v rámci bežného podnikania, prevedie do zásob.

▼M52

69. Položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa môžu vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Dátumom vyradenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad danou položkou v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IAS 17.

▼B

70. Ak podľa zásady vykazovania v odseku 7 účtovná jednotka vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení v rámci účtovnej hodnoty tejto položky, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradenej časti bez ohľadu na to, či bola táto nahradená časť odpisovaná samostatne. Ak účtovná jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako indikátor toho, aká bola obstarávacia cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená.

71. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa určuje ako rozdiel medzi prípadnými čistými tržbami z vyradenia a účtovnou hodnotou položky.

▼M52

72. Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty vyplývajúcich z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení, sa stanovuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej sumy protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

73. Pre každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení sa v účtovne závierke zverejňujú tieto skutočnosti:

a) oceňovacie základne použité pri určení brutto účtovnej hodnoty;

b) použité metódy odpisovania;

c) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;

d) brutto účtovná hodnota a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia a

e) porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a ku koncu obdobia ukazujúce:

i) prírastky;

▼B

ii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iii) akvizície prostredníctvom podnikových kombinácií;

iv) zvýšenia alebo zníženia vyplývajúce z precenení v zmysle odsekov 31, 39 a 40 a zo strát zo zníženia hodnoty, ktoré boli ►M5 vykázané alebo zrušené v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ v súlade s IAS 36;

v) straty zo zníženia hodnoty vykázané v súlade s IAS 36 vo výsledku hospodárenia;

vi) straty zo zníženia hodnoty zrušené v súlade s IAS 36 vo výsledku hospodárenia;

vii) odpisy;

viii) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny, vrátane prepočtu zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky a

ix) ostatné zmeny.

74. V účtovnej závierke sa zverejňujú aj tieto skutočnosti:

a) existencia a sumy obmedzení vlastníckeho práva a nehnuteľnosti, stroje a zariadenia slúžiace ako zábezpeka za záväzky;

b) suma výdavkov vykázaných v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení počas jej zhotovovania;

c) suma zmluvných záväzkov z obstarania nehnuteľností, strojov a zariadení a

d) ak nie je samostatne zverejnená priamo vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, suma kompenzácie poskytnutej tretími osobami za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli odovzdané, ktorá je zahrnutá vo výsledku hospodárenia.

75. Výber metódy odpisovania a odhad doby použiteľnosti majetku je predmetom posúdenia. Preto zverejnenie zvolených metód a odhadovaných dôb použiteľnosti alebo odpisových sadzieb poskytuje používateľom účtovnej závierky informácie, ktoré im umožňujú posúdenie manažmentom uplatňovaných zásad a tiež ich porovnanie s inými jednotkami. Z podobných dôvodov je potrebné zverejniť:

a) odpisy vykazované počas obdobia, či už vo výsledku hospodárenia alebo ako súčasť obstarávacej ceny iného majetku, a

b) sumu akumulovaných odpisov ku koncu obdobia.

76. V súlade s IAS 8 účtovná jednotka zverejní charakter a účinok zmeny v účtovnom odhade, ktorá má významný vplyv v bežnom období, alebo pri ktorej sa očakáva, že bude mať vplyv v nasledujúcich obdobiach. V prípade nehnuteľností, strojov a zariadení takéto zverejnenie môže vyplynúť zo zmien v odhadoch týkajúcich sa:

a) reziduálnych hodnôt;

b) odhadovaných nákladov na demontáž, odstránenie alebo obnovu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

c) dôb použiteľnosti; a

d) metód odpisovania.

▼M33

77. **Ak sa položky nehnuteľností, strojov a zariadení vykazujú v precenených hodnotách, popri zverejneniach, ktoré sa vyžadujú v štandarde IFRS 13, sa zverejnia tieto skutočnosti:**

▼B

a) dátum uskutočnenia precenenia;

b) či ocenenie vykonal nezávislý odhadca;

▼M33

c) [vypúšťa sa]

d) [vypúšťa sa]

▼B

e) účtovná hodnota každej precenenej triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá by bola vykázaná, ak by sa majetok účtoval v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou, a

f) prebytok z precenenia, ktorý naznačuje zmenu za obdobie a prípadné obmedzenia na rozdelenie zostatku ►M5 vlastníkom ◄.

78. Okrem informácií požadovaných v odseku 73 písm. e) bodoch iv) až vi) účtovná jednotka zverejňuje aj informácie o znížení hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s požiadavkami IAS 36.

79. Používatelia účtovnej závierky takisto môžu vzhľadom na svoje potreby považovať za relevantné tieto informácie:

a) účtovná hodnota dočasne nevyužitých nehnuteľností, strojov a zariadení;

b) brutto účtovná hodnota všetkých plne odpísaných nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa ešte používajú;

c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré prestala aktívne používať a ktoré sa neklasifikovali ako držané na predaj v súlade s IFRS 5, a

d) pri použití modelu ocenenia obstarávacou cenou reálna hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ak sa významne líši od účtovnej hodnoty.

Účtovným jednotkám sa preto odporúča, aby tieto sumy zverejňovali.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

80. Požiadavky odsekov 24 až 26 týkajúce sa prvotného ocenenia položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia obstaranej v transakcii výmeny za iný majetok sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

▼M43

80A. Odsek 35 bol zmenený na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012*. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu na všetky precenenia uznané v ročnom účtovnom období, ktoré sa začína dátumom prvotného uplatňovania tejto zmeny alebo neskôr, a v bezprostredne predchádzajúcom ročnom období. Účtovná jednotka môže predložiť aj upravené porovnávacie informácie za všetky predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich predložiť. Ak účtovná jednotka predloží neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli prezentované na odlišnom základe, a vysvetlí uvedený základ.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

81. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼B

81A. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia v odseku 3 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 a neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 6 na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

▼M5

81B. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 39, 40 a 73 písm. e) bod (iv). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M12

81C. IFRS 3 Podnikové kombinácie (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 44 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.

▼M8

81D. Odseky 6 a 69 boli zmenené a doplnené a odsek 68A bol pridaný *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny a doplnenia IAS 7 *Výkaz peňažných tokov*.

81E. Odsek 5 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené, ak účtovná jednotka uplatňuje súčasne aj zmeny a doplnenia odsekov 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 a 85B IAS 40. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

81F. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 6, menia a dopĺňajú sa odseky 26, 35 a 77 a rušia sa odseky 32 a 33. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M36

81G. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek 8. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M43

81H. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenil odsek 35 a doplnil sa odsek 80A. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M47**

81I. *Ozrejmením prípustných spôsobov odpisovania a amortizácie* (Zmeny IAS 16 a IAS 38) vydaným v máji 2014 sa zmenil odsek 56 a vložil sa odsek 62A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2016 alebo po tomto dátume. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M52**

81J. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 68A, 69 a 72. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M45**

81K. *Dokumentom Poľnohospodárstvo: Plodiace rastliny* (zmeny IAS 16 a IAS 41), vydaným v júni 2014, sa zmenili odseky 3, 6 a 37 a doplnili sa odseky 22A a 81L až 81M. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny so spätnou platnosťou v súlade s IAS 8 s výnimkou prípadov uvedených v odseku 81M.

81L. V období vykazovania, v ktorom sa dokument *Poľnohospodárstvo*: *plodiace rastliny* (zmeny IAS 16 a IAS 41) použije prvýkrát, nemusí účtovná jednotka zverejniť kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za bežné obdobie. Účtovná jednotka však zverejní kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za každé predchádzajúce prezentované obdobie.

81M. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že položku plodiacich rastlín ocení v jej reálnej hodnote na začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke za obdobie vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvýkrát uplatní dokument *Poľnohospodárstvo*: *plodiace rastliny* (zmeny IAS 16 a IAS 41) a použije túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu k tomuto dátumu. Prípadný rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykáže v počiatočných nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia.

▼**B**

ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

82. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 1998).

83. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-6 *Náklady na úpravu existujúceho softvéru*;

b) SIC-14 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek* a

c) SIC-23 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia – náklady na rozsiahlu kontrolu alebo generálne opravy*.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 17

Lízingy

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať pre nájomcov a prenajímateľov vhodnú účtovnú politiku a zverejnenie uplatňované vo vzťahu k lízingom.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní všetkých lízingov iných než:

a) lízingy na prieskum a využívanie nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov a

b) licenčné zmluvy na také položky, ako sú hrané filmy, videozáznamy, divadelné hry, rukopisy, patenty a autorské práva.

▼M45

Tento štandard sa však neuplatňuje ako základ oceňovania na:

▼B

a) nehnuteľnosti držané nájomcami, ktoré sa účtujú ako investičný nehnuteľný majetok (pozri IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);

b) investičný nehnuteľný majetok poskytovaný prenajímateľmi v rámci operatívnych lízingov (pozri IAS 40);

▼M45

c) biologický majetok v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo* držaný nájomcami v rámci finančných lízingov; alebo

d) biologický majetok v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 poskytovaný prenajímateľmi v rámci operatívnych lízingov.

▼B

3. Tento štandard sa uplatňuje na zmluvy, ktorými sa prenáša právo používať majetok, aj keď sa v súvislosti s prevádzkou alebo údržbou tohto majetku môžu od prenajímateľa vyžadovať podstatné služby. Tento štandard sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré sú zmluvami o poskytovaní služieb, ktorými sa neprenáša právo používať majetok z jednej zmluvnej strany na druhú.

DEFINÍCIE

4. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Lízing je zmluva, prostredníctvom ktorej prenajímateľ prevádza na nájomcu právo používať majetok na dohodnuté časové obdobie výmenou za platbu alebo sériu platieb.

Finančný lízing je lízing, ktorým sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva majetku. Vlastnícke právo sa nakoniec môže, ale nemusí previesť.

Operatívny lízing je lízing iný ako finančný lízing.

Nevypovedateľný lízing je lízing, ktorý je vypovedateľný len:

a) pri výskyte nejakej vzdialenej podmienenej skutočnosti;

b) so súhlasom prenajímateľa;

▼B

c) ak nájomca uzavrie novú lízingovú zmluvu na rovnaký alebo rovnocenný majetok s rovnakým prenajímateľom, alebo

d) pri platbe takej dodatočnej sumy nájomcom, že na začiatku lízingu je pokračovanie lízingu primerane isté.

Začiatok lízingu je skorší z dátumu uzatvorenia lízingovej zmluvy a dátumu prijatia základných podmienok lízingu ako záväzku oboch strán. K tomuto dátumu:

a) sa lízing klasifikuje buď ako operatívny, alebo ako finančný lízing a

b) v prípade finančného lízingu sú stanovené sumy, ktoré by sa mali vykázať na začiatku doby lízingu.

Začiatok doby lízingu je dátum, od ktorého je nájomca oprávnený vykonávať svoje právo používať prenajímaný majetok. Je to dátum prvotného vykázania lízingu (t. j. vykázania majetku, záväzkov, výnosov alebo nákladov vyplývajúcich z lízingu, podľa charakteru).

Doba lízingu je nevypovedateľné obdobie, na ktoré nájomca uzavrel zmluvu o nájme majetku spolu so všetkými ďalšími podmienkami, na ktoré má nájomca opciu pokračovať v nájme majetku za ďalšiu platbu alebo bez nej, keď je na začiatku lízingu primerane isté, že nájomca túto opciu využije.

Minimálne lízingové splátky sú platby počas doby lízingu, ktorých uskutočnenie sa od nájomcu požaduje alebo môže požadovať, s vylúčením podmieneného nájomného, nákladov za služby a daní, ktoré má platiť prenajímateľ a ktoré mu nájomca refunduje, spoločne:

a) pre nájomcu, so všetkými sumami zaručenými nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom, alebo

b) pre prenajímateľa, s akoukoľvek reziduálnou hodnotou garantovanou prenajímateľovi:

   i) nájomcom;

   ii) osobou spriaznenou s nájomcom alebo

   iii) treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky podľa záruky.

Ak má však nájomca opciu na nákup majetku za cenu, o ktorej sa očakáva, že bude dostatočne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, keď sa opcia stane uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcia sa uplatní, minimálne lízingové splátky obsahujú minimálne platby splatné počas doby lízingu až do predpokladaného dátumu využitia tejto kúpnej opcie a platbu požadovanú za využitie tejto opcie.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, alebo záväzok vysporiadaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Ekonomická životnosť je buď:

a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude ekonomicky použiteľný jedným alebo viacerými používateľmi, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, pri ktorých sa očakáva, že sa získajú z majetku jedným alebo viacerými používateľmi.

▼B

Doba použiteľnosti je odhadované zostávajúce obdobie od začiatku obdobia nájmu, bez obmedzenia dĺžkou nájomného obdobia, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka budú spotrebúvať ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku.

Zaručená reziduálna hodnota je:

a) pre nájomcu tá časť reziduálnej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom (suma záruky je maximálnou sumou, ktorá by sa mohla stať, za každých okolností, splatnou), a

b) pre prenajímateľa tá časť reziduálnej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky podľa záruky.

Nezaručená reziduálna hodnota je ten podiel reziduálnej hodnoty prenajímaného majetku, ktorého realizácia prenajímateľom nie je zaistená alebo je zaručená len osobou spriaznenou s prenajímateľom.

Začiatočné priame náklady sú prírastkové náklady, ktoré sú priamo priraditeľné prerokúvaniu a dohodovaniu lízingu, okrem nákladov vynaložených výrobcami alebo obchodníkmi ako prenajímateľmi.

Hrubá investícia do lízingu je súhrn:

a) minimálnych lízingových splátok obdržateľných prenajímateľom v rámci finančného lízingu a

b) nezaručenej reziduálnej hodnoty nabiehajúcej prenajímateľovi.

Čistá investícia do lízingu je hrubá investícia do lízingu diskontovaná implicitnou úrokovou mierou lízingu.

Nerealizovaný finančný výnos je rozdiel medzi:

a) hrubou investíciou do lízingu a

b) čistou investíciou do lízingu.

Implicitná úroková miera lízingu je diskontná sadzba, ktorá na začiatku lízingu zapríčiňuje, že agregovaná súčasná hodnota a) minimálnych lízingových splátok a b) nezaručenej reziduálnej hodnoty sa rovná sume i) reálnej hodnoty prenajímaného majetku a ii) začiatočných priamych nákladov prenajímateľa.

Úroková sadzba pôžičky nájomcu je úroková sadzba, ktorú by nájomca musel zaplatiť za podobný lízing, alebo ak sa to nedá určiť, sadzba, pri ktorej by si mohol nájomca na začiatku lízingu vypožičať, na podobné obdobie a s podobnou zárukou, finančné prostriedky nevyhnutné na nákup majetku.

Podmienené nájomné je tá časť lízingových splátok, ktorá nie je stanovená fixnou sumou, ale je založená na budúcej hodnote faktora, ktorý sa mení inak, ako len plynutím času (napríklad percento budúceho predaja, rozsah budúceho používania, budúce cenové indexy, budúce trhové úrokové sadzby).

5. Lízingová zmluva alebo záväzok môže obsahovať ustanovenie o úprave lízingových splátok o zmeny výrobných alebo obstarávacích nákladov prenajímanej nehnuteľnosti, alebo o zmeny v ocenení iných nákladov alebo hodnoty, akými sú napríklad všeobecné cenové hladiny, alebo nákladov prenajímateľa na financovanie lízingu počas obdobia medzi začiatkom lízingu a začiatkom doby lízingu. V takom prípade sa takéto zmeny na účely tohto štandardu považujú za účinné od začiatku lízingu.

▼B

6. Definícia lízingu zahŕňa zmluvy o nájme majetku, ktoré obsahujú ustanovenie dávajúce nájomcovi opciu na získanie vlastníckeho práva na majetok po splnení dohodnutých podmienok. Tieto zmluvy sú niekedy známe ako zmluvy o kúpe na splátky.

▼M33

6A. V štandarde IAS 17 sa používa pojem „reálna hodnota“ spôsobom, ktorý sa líši v určitých ohľadoch od definície reálnej hodnoty v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*. Preto pri uplatňovaní IAS 17 účtovná jednotka ocení reálnu hodnotu v súlade so štandardom IAS 17, a nie so štandardom IFRS 13.

▼B

KLASIFIKÁCIA LÍZINGOV

7. Klasifikácia lízingov prijatá v tomto štandarde je založená na rozsahu, v ktorom riziká a odmeny plynúce z vlastníctva prenajímaného majetku spočívajú na nájomcovi alebo prenajímateľovi. Riziká zahŕňajú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania návratnosti spôsobeného meniacimi sa ekonomickými podmienkami. Odmeny môžu predstavovať očakávanie ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti majetku a zisku zo zhodnotenia alebo z realizácie reziduálnej hodnoty.

8. Lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, ak sa ním prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva. Lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing, ak sa ním neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva.

9. Pretože transakcia medzi prenajímateľom a nájomcom je založená na lízingovej zmluve medzi nimi, je vhodné použiť konzistentné definície. Použitie týchto definícií na rozdielne okolnosti prenajímateľa a nájomcu môže mať za následok, že rovnaký lízing každý z nich klasifikuje odlišne. Môže k tomu dôjsť napríklad vtedy, ak má prenajímateľ úžitky z reziduálnej hodnoty zaručenej osobou, ktorá nie je spriaznená s nájomcom.

10. Či je lízing finančným lízingom alebo operatívnym lízingom, to závisí od podstaty transakcie a nie od formy zmluvy. ([1]) Príkladmi situácií, ktoré by mohli jednotlivo alebo v kombinácii bežne viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:

a) lízingom sa na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo majetku na nájomcu;

b) nájomca má opciu na kúpu majetku za cenu, pri ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, keď sa opcia stáva uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcia sa uplatní;

c) doba lízingu je na podstatnú časť ekonomickej životnosti majetku, aj keď sa vlastnícke právo neprevedie;

d) na začiatku lízingu sa súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok rovná minimálne v podstate celej reálnej hodnote prenajímaného majetku a

([1]) Pozri tiež SIC-27 *Vyhodnocovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu*.

▼B

e) prenajímaný majetok má taký špecifický charakter, že bez väčších úprav ho môže použiť len nájomca.

11. Indikátormi situácií, ktoré by mohli individuálne alebo v kombinácii tiež viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:

a) ak nájomca môže zrušiť lízing, straty prenajímateľa spojené s jeho zrušením znáša nájomca;

b) zisky alebo straty z kolísania reálnej hodnoty zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu, ktorý sa rovná väčšine tržieb z predaja na konci lízingu) a

c) nájomca má schopnosť pokračovať v lízingu v druhotnom období za nájomné, ktoré je podstatne nižšie ako trhové nájomné.

12. Príklady a indikátory v odsekoch 10 a 11 nie sú vždy jednoznačné. Ak je z iných vlastností zrejmé, že lízingom sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva, lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing. To môže nastať napríklad vtedy, ak sa vlastníctvo majetku prevádza na konci lízingu za variabilnú platbu, ktorá sa rovná jeho reálnej hodnote v tom čase, alebo ak v dôsledku podmienených nájmov nájomca nemá v podstate všetky takéto riziká a odmeny.

13. Klasifikácia lízingu sa urobí na začiatku lízingu. Ak sa v akomkoľvek čase nájomca a prenajímateľ dohodnú na zmene podmienok lízingu inak ako obnovením lízingu, a to spôsobom, ktorý by mal za následok odlišnú klasifikáciu lízingu podľa kritérií v odsekoch 7 až 12, ak by zmenené podmienky boli účinné už na začiatku lízingu, revidovaná zmluva sa považuje za novú zmluvu počas doby jej platnosti. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny v odhadoch ekonomickej životnosti alebo reziduálnej hodnoty prenajímaného majetku) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad nedodržanie záväzkov nájomcom) však nespôsobujú novú klasifikáciu lízingu na účtovné účely.

▼M22

_____

15A. Ak lízing zahŕňa tak zložky pôdy, ako aj budov, účtovná jednotka samostatne zhodnotí klasifikáciu každej zložky ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 13. Pri určovaní, či je zložka pôdy operatívnym alebo finančným lízingom, je dôležitým hľadiskom to, že pôda má zvyčajne neurčitú ekonomickú životnosť.

▼B

16. Keď je to na účely klasifikácie a účtovania lízingu pozemkov a budov potrebné, minimálne lízingové splátky (vrátane všetkých jednorazových platieb vopred) sa alokujú medzi prvky pozemkov a budov úmerne podľa relatívnych reálnych hodnôt zainteresovanosti na zložke pozemku a zložkách budov v lízingu na začiatku lízingu. Ak sa lízingové splátky nedajú spoľahlivo alokovať medzi tieto dva prvky, celý lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, pokiaľ nie je isté, že obidva prvky sú operatívnym lízingom, a v tom prípade sa celý lízing klasifikuje ako operatívny lízing.

▼B

17. Pri lízingu pozemkov a budov, ak je hodnota, ktorá by sa pre zložku pozemkov prvotne vykázala v súlade s odsekom 20, nevýznamná, sa pozemky a budovy môžu na účely klasifikácie lízingu považovať za jeden celok a môžu sa klasifikovať ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7 až 13. V takomto prípade sa ekonomická životnosť budov považuje za ekonomickú životnosť celého prenajímaného majetku.

18. Samostatné oceňovanie zložiek pozemkov a budov sa nevyžaduje, ak sa podiel nájomcu na pozemku aj budovách klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok v súlade s IAS 40 a používa sa model reálnej hodnoty. Pre toto ohodnotenie sa vyžadujú podrobné výpočty iba vtedy, ak je klasifikácia jednej alebo oboch zložiek inak neistá.

19. V súlade s IAS 40 je možné, aby nájomca klasifikoval podiel na držanej nehnuteľnosti v rámci operatívneho lízingu ako investičný nehnuteľný majetok. V takom prípade sa podiel na nehnuteľnosti účtuje, ako keby to bol finančný lízing a okrem toho sa pre vykázaný majetok použije model reálnej hodnoty. Nájomca pokračuje v účtovaní lízingu ako o finančnom lízingu aj vtedy, ak následná udalosť zmení charakter podielu nájomcu na nehnuteľnosti tak, že sa už ďalej neklasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok. Tento stav nastáva, ak nájomca napríklad:

a) používa nehnuteľnosť, ktorá sa potom prevedie medzi nehnuteľnosti používané vlastníkom v reprodukčnej cene, ktorá sa rovná výške jej reálnej hodnoty v deň zmeny používania, alebo

b) poskytne sublízing, ktorým sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podielu na nespriaznenú tretiu stranu. Takýto sublízing účtuje nájomca ako finančný lízing poskytnutý tretej strane, hoci tretia strana ho môže účtovať ako operatívny lízing.

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH NÁJOMCOV

Finančné lízingy

Prvotné vykázanie

20. Na začiatku doby lízingu vykazujú nájomcovia finančné lízingy ako majetok a záväzky vo svojich súvahách v sumách stanovených na začiatku lízingu, ktoré sa rovnajú reálnej hodnote prenajímaného majetku, alebo ak je nižšia, súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok. Diskontnou sadzbou, ktorá sa použije na výpočet súčasnej hodnoty minimálnych lízingových splátok, je implicitná úroková miera lízingu, ak je možné ju určiť; ak nie, použije sa úroková sadzba pôžičky nájomcu. Všetky začiatočné priame náklady nájomcu sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

21. Transakcie a iné udalosti sa účtujú a prezentujú v súlade s ich podstatou a finančnou realitou a nie výlučne na základe ich právnej formy. Aj keď je právna forma lízingovej zmluvy taká, že nájomca nemôže získať právny nárok na prenajímaný majetok, v prípade finančných lízingov sú podstata a finančná realita také, že nájomca získava ekonomické úžitky z používania prenajímaného majetku počas podstatnej časti jeho ekonomickej životnosti výmenou za prijatie záväzku zaplatiť za toto právo sumu na začiatku lízingu sa približujúcu reálnej hodnote majetku a súvisiacemu finančnému poplatku.

▼B

22. Ak sa takéto lízingové transakcie neodzrkadlia v súvahe nájomcu, sú ekonomické zdroje a úroveň záväzkov účtovnej jednotky podhodnotené, čím sa skresľujú finančné ukazovatele. Je preto vhodné, aby sa finančný lízing vykázal v súvahe nájomcu ako majetok a zároveň ako záväzok zaplatiť budúce lízingové splátky. Na začiatku doby lízingu sa majetok a záväzky z budúcich lízingových splátok vykazujú v súvahe v rovnakých sumách okrem začiatočných priamych nákladov nájomcu, ktoré sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

23. Nie je vhodné, aby sa záväzky za prenajímaný majetok prezentovali v účtovnej závierky ako odpočet z hodnoty prenajímaného majetku. Ak sa pri prezentácii záväzkov v súvahe urobí rozlíšenie medzi obežnými a neobežnými záväzkami, rovnaké rozlíšenie sa urobí pre lízingové záväzky.

24. Začiatočné priame náklady často vznikajú v súvislosti so špecifickými lízingovými činnosťami, akými sú vyjednávanie a zabezpečovanie lízingových dohôd. Náklady identifikované ako náklady priamo priraditeľné činnostiam vykonávaným nájomcom pre finančný lízing sa pripočítavajú k sume vykázanej ako majetok.

Následné ocenenie

25. Minimálne lízingové splátky sa rozdelia medzi finančný poplatok a zníženie nesplateného záväzku. Finančný poplatok sa alokuje do každého obdobia počas doby lízingu tak, aby sa zabezpečila konštantná pravidelná úroková sadzba z ostávajúceho zostatku záväzku. Podmienené nájomné sa účtuje ako náklad v obdobiach, v ktorých vznikne.

26. V praxi môže nájomca pri alokácii finančného poplatku do období počas doby lízingu použiť na zjednodušenie výpočtu niektoré formy približných hodnôt.

27. Pri finančnom lízingu vznikajú v každom účtovnom období náklady na odpisy odpisovateľného majetku, ako aj finančné náklady. Politika odpisovania pri odpisovateľnom prenajímanom majetku je konzistentná s politikou pre odpisovateľný majetok vo vlastníctve a vykázané odpisy sa vypočítavajú v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ak nie je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo koncom doby lízingu, majetok sa úplne odpíše počas doby lízingu alebo, ak je kratšia, počas jeho doby použiteľnosti.

28. Odpisovateľná suma prenajímaného majetku sa systematicky alokuje do každého účtovného obdobia počas doby predpokladaného používania konzistentne s politikou odpisovania, ktorú nájomca uplatňuje pre odpisovateľný majetok, ktorý je vo vlastníctve. Ak je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo koncom doby lízingu, doba predpokladaného používania je doba použiteľnosti majetku; inak sa majetok odpisuje počas doby lízingu alebo, ak je kratšia, počas doby jeho použiteľnosti.

▼B

29. Suma nákladov na odpisy majetku a finančného nákladu za obdobie je zriedkavo rovnaká ako lízingové splátky splatné za dané obdobie, a preto je nevhodné vykázať len splatné lízingové splátky ako náklad. Podľa toho je nepravdepodobné, že majetok a súvisiaci záväzok sa budú po začiatku doby lízingu v sumách rovnať.

30. Pri stanovovaní, či sa hodnota prenajímaného majetku znížila, účtovná jednotka uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

31. Nájomcovia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenie,* zverejnia o finančných lízingoch aj tieto informácie:

a) za každú triedu majetku čistú účtovnú hodnotu k súvahovému dňu;

b) zosúhlasenie medzi celkovou sumou minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu a ich súčasnou hodnotou. Okrem toho účtovná jednotka zverejní celkovú hodnotu budúcich minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu a ich súčasnú hodnotu pre každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

c) podmienené nájomné vykázané ako náklad za obdobie;

d) celková suma budúcich minimálnych sublízingových splátok, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v rámci nevypovedateľných sublízingov k súvahovému dňu;

e) všeobecný opis významných lízingových dohôd nájomcu zahŕňajúcich okrem iného tieto skutočnosti:

i) základ, na ktorom sú určené podmienené nájomné splátky;

ii) existenciu a podmienky opcií na obnovu alebo kúpu a podmienky automatického zvyšovania a

iii) obmedzenia určené lízingovými dohodami, ako sú napríklad tie, ktoré sa týkajú dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.

32. Okrem toho pre nájomcov majetku prenajímaného v rámci finančných lízingov platia požiadavky na zverejnenie v súlade s IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

Operatívne lízingy

33. Lízingové splátky v rámci operatívneho lízingu sa vykazujú ako náklad rovnomerne počas doby lízingu, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu úžitkov používateľa ([1]).

34. Pri operatívnych lízingoch sa lízingové splátky (okrem nákladov za služby, ako sú poistenie a údržba) vykazujú ako náklad rovnomerne, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu úžitkov používateľa, aj keď splátky nie sú založené na takomto základe.

([1]) Pozri tiež SIC-15 *Operatívny lízing – stimuly*.

▼B

35. Nájomcovia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia o operatívnych lízingoch aj tieto informácie:

a) celkovú sumu budúcich minimálnych lízingových splátok v rámci nevypovedateľného operatívneho lízingu za každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

b) celkovú sumu budúcich minimálnych sublízingových splátok, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v rámci nevypovedateľných sublízingov k súvahovému dňu;

c) lízingové a sublízingové splátky vykázané ako náklad za dané obdobie, s oddelenými sumami za minimálne lízingové splátky, podmienené nájomné a sublízingové splátky;

d) všeobecný opis významných lízingových dohôd nájomcu zahŕňajúcich okrem iného tieto skutočnosti:

i) základ, na ktorom sú určené podmienené nájomné splátky;

ii) existenciu a podmienky opcií na obnovu alebo kúpu a podmienky automatického zvyšovania a

iii) obmedzenia určené lízingovými dohodami, ako sú napríklad tie, ktoré sa týkajú dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH PRENAJÍMATEĽOV

Finančné lízingy

Prvotné vykázanie

36. Prenajímatelia vykazujú majetok držaný v rámci finančného lízingu vo svojich súvahách a prezentujú ho ako pohľadávku v sume, ktorá sa rovná čistej investícii do lízingu.

37. V rámci finančného lízingu prenajímateľ prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z právneho vlastníctva, a pohľadávka z lízingových splátok sa teda chápe u prenajímateľa ako splatenie istiny a finančný výnos za náhradu výdavkov a odmenu prenajímateľa za jeho investíciu a služby.

38. Prenajímateľom často vzniknú začiatočné priame náklady a zahŕňajú sumy, akými sú provízie, právne poplatky a interné náklady, ktoré sú prírastkové a priamo priraditeľné rokovaniu a dohadovaniu lízingu. Z nich sú vylúčené všeobecné režijné náklady, akými sú tie, ktoré vytvárajú tímy predaja a marketingu. Pri finančných lízingoch, okrem tých, ktoré poskytujú výrobcovia alebo obchodníci ako prenajímatelia, sú začiatočné priame náklady zahrnuté do prvotného ocenenia pohľadávky z finančného lízingu a znižujú sumu výnosu vykázaného počas doby lízingu. Implicitná úroková miera lízingu je definovaná takým spôsobom, že začiatočné priame náklady sú automaticky zahrnuté do pohľadávky z finančného lízingu a nie je potrebné pripočítavať ich samostatne. Náklady vynaložené prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním lízingu sú vylúčené z definície začiatočných priamych nákladov. Z toho dôvodu sú vylúčené z čistej investície do lízingu a vykazujú sa ako náklad pri vykazovaní zisku z predaja, čo je pri finančnom lízingu zvyčajne na začiatku doby lízingu.

▼B

Následné ocenenie

39. Vykázanie finančného výnosu je založené na modeli odzrkadľujúcom konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenajímateľa do finančného lízingu.

40. Cieľom prenajímateľa je alokovať finančný výnos počas doby lízingu systematickým a racionálnym spôsobom. Toto alokovanie výnosu je založené na modeli odzrkadľujúcom konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenajímateľa do finančného lízingu. Lízingové splátky súvisiace s obdobím, s výnimkou nákladov za služby, sa uplatňujú oproti hrubej investícii do lízingu tak, aby sa nimi znížila tak istina, ako aj nerealizovaný finančný výnos.

41. Odhadované nezaručené reziduálne hodnoty použité pri výpočte hrubej investície prenajímateľa do lízingu sa pravidelne prehodnocujú. Ak nastalo zníženie v odhadovanej nezaručenej reziduálnej hodnote, alokácia výnosu počas doby lízingu sa reviduje a okamžite sa vykáže prípadné zníženie vzhľadom na časovo rozlíšené sumy.

41A. Majetok v rámci finančného lízingu, ktorý sa klasifikuje ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa účtuje v súlade s uvedeným IFRS.

42. Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, vykazujú zisk alebo stratu z predaja v tom období, v ktorom ich účtovná jednotka vykazuje v súlade s politikou uplatňovanou pri priamom predaji. Ak sa stanovujú umelo nízke úrokové sadzby, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková sadzba. Náklady vynaložené prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním lízingu sa vykazujú ako náklad, keď sa vykáže zisk z predaja.

43. Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkom voľbu kúpy alebo lízingu majetku. Finančný lízing majetku prenajímateľmi, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, spôsobuje vznik dvoch typov výnosu:

a) zisk alebo strata zodpovedajúca zisku alebo strate vyplývajúcej z priameho predaja prenajímaného majetku za bežné predajné ceny, zohľadňujúce všetky uplatniteľné objemové alebo obchodné rabaty, a

b) finančný výnos za dobu lízingu.

44. Výnosom z predaja vykázaného na začiatku doby lízingu prenajímateľom, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, je reálna hodnota majetku alebo, ak je nižšia, súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok nabiehajúca prenajímateľovi, vypočítaná pri trhovej úrokovej sadzbe. Nákladom na predaj vykázaný k začatiu doby lízingu je obstarávacia cena, alebo účtovná hodnota, ak je odlišná, prenajímanej nehnuteľnosti mínus súčasná hodnota nezaručenej reziduálnej hodnoty. Rozdiel medzi tržbou z predaja a nákladom na predaj je zisk z predaja, ktorý sa vykazuje v súlade s politikou účtovnej jednotky pre priamy predaj.

45. Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, niekedy stanovujú umelo nízke úrokové sadzby, aby prilákali zákazníkov. Používanie takýchto sadzieb by malo za následok, že v čase predaja sa vykáže nadmerná časť výnosu z celkového výnosu transakcie. Ak sú stanovené umelo nízke úrokové sadzby, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková sadzba.

▼B

46. Náklady vynaložené prenajímateľom, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, v súvislosti s vyjednávaním a dohadovaním finančného lízingu, sa vykazujú ako náklad na začiatku doby lízingu, pretože súvisia najmä s vytváraním zisku z predaja výrobcu alebo obchodníka.

47. Poskytovatelia lízingu, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia pri finančných lízingoch aj tieto informácie:

a) zosúhlasenie medzi sumou hrubej investície do lízingu k súvahovému dňu a súčasnou hodnotou pohľadávky z minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu. Okrem toho účtovná jednotka zverejní hrubú investíciu do lízingu a súčasnú hodnotu pohľadávky z minimálnych lízingových splátok k súvahovému dňu, a to za každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

b) nerealizovaný finančný výnos;

c) nezaručené reziduálne sumy pripadajúce prenajímateľovi;

d) akumulované opravné položky k nevymožiteľným pohľadávkam z minimálnych lízingových splátok;

e) podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie;

f) všeobecný opis významných lízingových dohôd prenajímateľa.

48. Ako indikátor rastu je často užitočné uviesť tiež hrubú investíciu mínus nerealizovaný výnos v nových obchodoch, ktoré pribudli počas obdobia, po odpočítaní príslušných súm zrušených lízingov.

Operatívne lízingy

49. Prenajímatelia prezentujú majetok, ktorý je predmetom operatívnych lízingov, vo svojej súvahe podľa charakteru majetku.

50. Lízingový výnos z operatívnych lízingov sa vykazuje vo výnosoch rovnomerne počas doby lízingu, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu, ktorým sa použitie úžitku odvodeného z prenajímaného majetku znižuje. ([1])

51. Náklady, vrátane odpisov, ktoré vzniknú v súvislosti s lízingovými výnosmi, sa vykazujú ako náklady. Lízingový výnos (okrem príjmov za poskytnuté služby, akými sú poistenie a údržba) sa vykazuje vo výnosoch rovnomerne počas doby lízingu, aj keď príjmy nie sú založené na takomto základe, pokiaľ iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu, ktorým sa použitie úžitku odvodeného z prenajímaného majetku znižuje.

52. Začiatočné priame náklady vynaložené prenajímateľmi pri vyjednávaní a dohadovaní operatívneho lízingu sa pripočítavajú k účtovnej hodnote prenajímaného majetku a vykazujú ako náklad počas doby lízingu na rovnakom základe ako lízingový výnos.

([1]) Pozri tiež SIC-15 *Operatívny lízing – stimuly*.

▼B

53. Politika odpisovania je pri odpisovateľnom prenajímanom majetku konzistentná s bežnou odpisovou politikou prenajímateľa pre podobný majetok a odpisovanie sa vypočítava v súlade s IAS 16 a IAS 38.

54. Pri stanovovaní, či sa hodnota prenajímaného majetku znížila, uplatňuje účtovná jednotka IAS 36.

55. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, nevykazuje pri uzavretí operatívneho lízingu zisk z predaja, pretože to nie je ekvivalent predaja.

56. Prenajímatelia, okrem splnenia požiadaviek IFRS 7, zverejnia pri operatívnych lízingoch aj tieto informácie:

a) budúce minimálne lízingové platby z nevypovedateľných operatívnych lízingov v celkovej hodnote a za každé z týchto období:

i) do jedného roka;

ii) viac ako jeden rok, ale nie viac ako päť rokov;

iii) viac ako päť rokov;

b) celkové podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie;

c) všeobecný opis lízingových dohôd prenajímateľa.

57. Okrem toho pre prenajímateľov majetku prenajímaného v rámci operatívnych lízingov platia požiadavky na zverejňovanie uvedené v IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41.

TRANSAKCIE PREDAJA A SPÄTNÉHO LÍZINGU

58. Transakcia predaja a spätného lízingu zahŕňa predaj majetku a spätný lízing toho istého majetku. Lízingová splátka a predajná cena sú zvyčajne vzájomne závislé, pretože sú dohodnuté ako celok. Účtovanie transakcie predaja a spätného lízingu závisí od typu lízingu, ktorý obsahuje.

59. Ak má transakcia predaja a spätného lízingu za následok finančný lízing, akýkoľvek prebytok tržieb z predaja nad účtovnú hodnotu predajca – nájomca nevykazuje okamžite ako výnos. Namiesto toho sa odloží a odpisuje počas doby lízingu.

60. Ak je spätný lízing finančným lízingom, transakcia je prostriedok, pomocou ktorého prenajímateľ poskytuje nájomcovi financie, pričom majetok je zárukou. Z tohto dôvodu nie je vhodné považovať prebytok tržieb z predaja nad účtovnú hodnotu za výnos. Takýto prebytok sa odloží a odpisuje počas doby lízingu.

▼B

61. Ak má transakcia predaja a spätného lízingu za následok operatívny lízing a je zrejmé, že transakcia je stanovená v reálnej hodnote, každý zisk alebo strata sa vykazuje okamžite. Ak je predajná cena pod reálnou hodnotou, každý zisk alebo strata sa vykazuje okamžite okrem prípadu, ak je strata kompenzovaná budúcimi lízingovými splátkami pod trhovú cenu, vtedy sa strata odloží a odpisuje pomerne k lízingovým splátkam počas obdobia, v ktorom sa predpokladá používanie majetku. Ak je predajná cena nad reálnou hodnotou, prebytok nad reálnou hodnotou sa odloží a odpisuje počas obdobia, v ktorom sa predpokladá používanie majetku.

62. Ak je spätný lízing operatívnym lízingom a lízingové splátky a predajná cena sú stanovené v reálnej hodnote, v skutočnosti došlo k bežnej predajnej transakcii a akýkoľvek zisk alebo strata sa vykazuje okamžite.

63. Ak je pri operatívnych lízingoch reálna hodnota v čase transakcie predaja a spätného lízingu menšia ako účtovná hodnota majetku, strata rovnajúca sa sume rozdielu medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykáže okamžite.

64. Pri finančných lízingoch nie sú žiadne takéto úpravy potrebné, pokiaľ nedošlo k zníženiu hodnoty; v takom prípade sa účtovná hodnota zníži na spätne získateľnú sumu v súlade s IAS 36.

65. Požiadavky na zverejnenia pre nájomcov a prenajímateľov sa uplatňujú rovnako na transakcie predaja a spätného lízingu. Požadovaný opis významných lízingových dohôd vedie k zverejneniu jedinečných alebo nezvyčajných ustanovení zmluvy alebo podmienok transakcií predaja a spätného lízingu.

66. Transakcie predaja a spätného lízingu môžu spĺňať kritériá oddeleného zverejňovania podľa IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

67. Podľa odseku 68 sa spätné uplatňovanie tohto štandardu odporúča, ale nepožaduje. Ak sa štandard neuplatňuje spätne, zostatok akéhokoľvek prebiehajúceho finančného lízingu sa považuje za správne určený prenajímateľom a ďalej sa účtuje v súlade s ustanoveniami tohto štandardu.

68. Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala IAS 17 (revidovaný v roku 1997), uplatňuje zmeny a doplnenia vykonané týmto štandardom spätne na všetky lízingy, alebo ak sa IAS 17 (revidovaný v roku 1997) neuplatňoval spätne, na všetky lízingy uzatvorené od začiatku uplatňovania tohto štandardu.

▼M22

68A. Účtovná jednotka prehodnocuje klasifikáciu zložiek pôdy pri neukončených lízingoch k dátumu, ku ktorému prijme zmeny a doplnenia, na ktoré odkazuje odsek 69A, na základe informácií existujúcich pri vzniku týchto lízingov. Novo klasifikovaný lízing vykazuje spätne ako finančný lízing v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Ak však účtovná jednotka nemá informácie potrebné na spätné uplatnenie zmien a doplnení:

a) uplatňuje zmeny a doplnenia na tieto lízingy na základe skutočností a okolností existujúcich k dátumu, kedy prijme zmeny a doplnenia; a

▼M22

b) vykazuje majetok a záväzok súvisiaci s lízingom pozemku novo klasifikovaným ako finančný lízing v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu; prípadný rozdiel medzi týmito reálnymi hodnotami sa vykazuje v nerozdelenom zisku.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

69. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M22

69A. Odseky 14 a 15 boli vypustené a odseky 15A a 68A boli zmenené a doplnené *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 17 (REVIDOVANÉHO V ROKU 1997)

70. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 17 *Lízingy* (revidovaný v roku 1997).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 18

Výnosy

CIEĽ

Výnosy sú v Koncepčnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky definované ako zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prítoku alebo zvýšenia aktív alebo zníženie záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné ako to, ktoré je spojené s vkladmi osôb podieľajúcimi sa na vlastnom imaní účtovnej jednotky. Výnosy zahŕňajú tak výnosy z bežnej činnosti, ako aj iné výnosy a zisky. Výnosy z bežnej činnosti sú výnosy, ktoré vznikajú z bežných činností účtovnej jednotky a uvádzajú sa pod mnohými názvami vrátane názvov tržby, poplatky za služby, úroky, dividendy a tantiémy. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania výnosov vznikajúcich z určitých druhov transakcií a udalostí.

Hlavnou otázkou pri účtovaní výnosov z bežných činností je stanoviť, kedy tieto výnosy vykazovať. Výnosy sa vykazujú, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť budúce ekonomické úžitky a tieto úžitky sa môžu spoľahlivo oceniť. Týmto štandardom sa určujú okolnosti, za ktorých budú tieto kritériá splnené, a teda sa vykážu výnosy. Štandardom sa poskytuje aj praktický návod na uplatňovanie týchto kritérií.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní výnosov vznikajúcich z týchto transakcií a udalostí:

   a) predaj tovaru;

   b) poskytovanie služieb a

   c) používanie majetku účtovnej jednotky inými stranami, z čoho plynie úrok, tantiémy a dividendy.

2. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 18 *Vykazovanie výnosov*, schválený v roku 1982.

3. Tovar zahŕňa tovar vyrobený účtovnou jednotkou na účely predaja a tovar nakúpený na účely ďalšieho predaja, ako napríklad tovar nakúpený obchodníkom alebo pozemky a iné nehnuteľnosti držané s cieľom ďalšieho predaja.

4. Poskytovanie služieb zahŕňa spravidla vykonávanie zmluvne dohodnutej úlohy účtovnou jednotkou počas dohodnutého obdobia. Služby sa môžu poskytovať počas jedného alebo viacerých období. Niektoré zmluvy na poskytovanie služieb sa priamo vzťahujú na zmluvy o zhotovení, napríklad na služby vedúcich projektov a architektov. Výnosy vznikajúce z týchto zmlúv nie sú predmetom tohto štandardu, ale zaobchádza sa s nimi v súlade s požiadavkami pre zmluvy o zhotovení tak, ako je to špecifikované v IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*.

5. Pri použití majetku účtovnej jednotky inými stranami vznikajú výnosy vo forme:

   a) úroku – poplatkov za použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo súm, ktoré sú splatné účtovnej jednotke;

▼B

b) tantiém – poplatkov za použitie dlhodobého majetku účtovnej jednotky, napríklad patentov, obchodných značiek, autorských práv a počítačového softvéru, a

c) dividend – rozdelenia ziskov držiteľom investícií do vlastného imania v pomere, v akom sa podieľajú na vlastníctve určitej triedy kapitálu.

6. Tento štandard sa nezaoberá výnosmi pochádzajúcimi z:

a) lízingových zmlúv (pozri IAS 17 *Lízingy*);

b) dividend pochádzajúcich z investícií, ktoré sa účtujú metódou vlastného imania (pozri ►**M32** IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch* ◄);

c) poistných zmlúv v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

d) zmien reálnej hodnoty finančných aktív alebo finančných záväzkov alebo z ich vyradenia (pozri IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie)*;

e) zmien hodnoty iného obežného majetku;

f) prvotného vykázania a zo zmien reálnej hodnoty biologického majetku týkajúceho sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo*);

g) prvotného vykázania poľnohospodárskej výroby (pozri IAS 41) a

h) ťažby nerastov.

DEFINÍCIE

7. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Výnosy sú hrubé príjmy ekonomických úžitkov ktoré vznikajú v danom období z bežných činností účtovnej jednotky, ak tieto príjmy majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od osôb, ktoré sa na ňom podieľajú.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼B

8. Výnosy zahŕňajú len hrubé príjmy ekonomických úžitkov prijatých alebo nárokovaných účtovnou jednotkou na jej vlastný účet. Sumy vybrané v mene tretích strán, akými sú napríklad dane z predaja, dane z tovarov a služieb a dane z pridanej hodnoty, nie sú ekonomickými úžitkami, ktoré plynú do účtovnej jednotky a nemajú za následok zvýšenie vlastného imania. Preto sú z výnosov vylúčené. Podobne, pri zastupovaní tretej strany, hrubé príjmy ekonomických úžitkov zahŕňajú sumy vybrané v mene príkazcu, ktoré nemajú za následok zvýšenie vlastného imania účtovnej jednotky. Sumy vybrané v mene príkazcu nie sú výnosom. Namiesto toho je výnosom suma provízie.

▼B

OCEŇOVANIE VÝNOSOV

9. Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote prijatej alebo nárokovanej protihodnoty. ([1])

10. Suma výnosov vznikajúca z transakcie je obvykle určená zmluvou medzi účtovnou jednotkou a kupujúcim alebo používateľom majetku. Je ocenená v reálnej hodnote prijatej alebo nárokovanej protihodnoty po zohľadnení všetkých obchodných zliav a objemových rabatov poskytovaných účtovnou jednotkou.

11. Vo väčšine prípadov má protihodnota formu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov a suma výnosov predstavuje sumu prijatých alebo nárokovaných peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov. Ak je však príjem peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov odložený, môže byť reálna hodnota protihodnoty nižšia, ako menovitá hodnota prijatých alebo nárokovaných peňazí. Napríklad účtovná jednotka môže poskytnúť kupujúcemu bezúročný úver alebo prijať od kupujúceho ako protihodnotu za predaj tovaru zmenku, ktorá má nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu. Ak sa takouto dohodou v skutočnosti vytvára finančná transakcia, reálna hodnota protihodnoty je určená diskontovaním všetkých budúcich príjmov pomocou kalkulovanej úrokovej sadzby. Kalkulovanú úrokovú sadzbu je možné konkrétnejšie určiť buď z:

a) prevažujúcej úrokovej sadzby pre podobný nástroj emitenta s podobným kreditným hodnotením, alebo

b) úrokovej sadzby, ktorou sa menovitá hodnota tohto nástroja diskontuje na bežnú peňažnú predajnú cenu tovaru alebo služieb.

Rozdiel medzi reálnou hodnotou a menovitou hodnotou protihodnoty sa vykazuje ako výnos z úrokov podľa odsekov 29 a 30 a podľa IAS 39.

12. Ak sa tovary alebo služby vymieňajú alebo zamieňajú za tovary alebo služby, ktoré majú podobnú povahu a hodnotu, výmena sa nepovažuje za transakciu, ktorou sa vytvárajú výnosy. Často je to prípad komodít, akými sú olej alebo mlieko, keď dodávatelia menia alebo zamieňajú zásoby na rôznych miestach tak, aby včas vyhoveli dopytu na konkrétnom mieste. Ak sa tovar predáva alebo ak sa služby poskytujú výmenou za nepodobný tovar alebo služby, výmena sa považuje za transakciu, ktorou sa vytvárajú výnosy. Výnosy sa oceňujú v reálnej hodnote prijatého tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov. Ak nie je možné reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb spoľahlivo určiť, výnosy sa ocenia v reálnej hodnote postúpeného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov.

IDENTIFIKÁCIA TRANSAKCIE

13. Kritériá vykazovania sa v tomto štandarde obvykle uplatňujú na každú transakciu osobitne. Za určitých okolností je však nevyhnutné uplatňovať kritériá vykazovania aj na samostatne identifikovateľné zložky jednej transakcie tak, aby sa zohľadnila podstata tejto transakcie. Napríklad ak predajná cena výrobku zahŕňa identifikovateľnú sumu určenú na následný servis, táto suma sa odloží a vykáže ako výnos počas obdobia, v ktorom sa uvedený servis uskutočňuje. Naopak, kritériá vykazovania sa uplatňujú na dve alebo viac transakcií spoločne, ak sú spojené takým spôsobom, že ich komerčnému účinku nie je možné porozumieť bez odkazu na skupinu transakcií ako celok. Účtovná jednotka môže napríklad predať tovar a súčasne uzavrieť samostatnú zmluvu na spätný nákup tovaru k neskoršiemu dátumu, pričom dochádza k negácii podstatného účinku transakcie; v tomto prípade sa obe transakcie posudzujú spoločne.

([1]) Pozri tiež SIC-31 *Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby*.

▼B

PREDAJ TOVARU

14. Výnosy z predaja tovaru sa vykážu, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) účtovná jednotka previedla na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovaru;

b) účtovná jednotka si neponecháva ani pokračujúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle zodpovedajúcej vlastníctvu, ani efektívnu kontrolu nad predaným tovarom;

c) suma výnosu sa môže spoľahlivo oceniť;

d) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou, a

e) náklady, ktoré vznikli alebo ktoré vzniknú v súvislosti s transakciou, sa môžu spoľahlivo oceniť.

15. Posúdenie momentu, keď účtovná jednotka previedla podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho, si vyžaduje preskúmanie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zhoduje s prevodom právneho nároku alebo odovzdaním majetku kupujúcemu. Je tomu tak pri väčšine maloobchodných predajov. V iných prípadoch dochádza k prevodu rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva v inom čase ako v čase prevodu právneho nároku alebo odovzdania majetku.

16. Ak si účtovná jednotka ponecháva podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva, transakcia nie je predajom a výnos sa nevykazuje. Účtovná jednotka si môže ponechať podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva niekoľkými spôsobmi. Príkladmi situácií, v ktorých si môže účtovná jednotka ponechať významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, sú:

a) ak si účtovná jednotka ponecháva záväzok za neuspokojivú výkonnosť, na ktorý sa nevzťahujú bežné záručné ustanovenia;

b) ak je prijatie výnosu z konkrétneho predaja podmienené vytvorením výnosov kupujúceho z jeho predaja tovaru;

c) ak podmienky dodávky tovaru obsahujú aj jeho inštaláciu a inštalácia tvorí podstatnú súčasť predmetu plnenia zmluvy a účtovná jednotka ju ešte nedokončila a

d) ak má kupujúci právo odstúpiť od kúpy z dôvodu uvedeného v predajnej zmluve a účtovná jednotka nepozná pravdepodobnosť možnosti takéhoto odstúpenia.

17. Ak si účtovná jednotka ponechá len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos sa vykáže. Napríklad predávajúci si môže ponechať právny nárok na tovar výlučne preto, aby chránil vymáhateľnosť splatnej sumy. V takomto prípade, ak účtovná jednotka previedla podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos sa vykáže. Iným príkladom situácie, keď si účtovná jednotka ponechala len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, môže byť maloobchodný predaj, keď sa v prípade nespokojnosti zákazníka ponúka vrátenie peňazí. V tomto prípade sa výnosy vykážu v čase predaja za predpokladu, že predávajúci môže spoľahlivo odhadnúť mieru vracania tovaru, ktoré nastane v budúcnosti a na základe predchádzajúcich skúseností a iných dôležitých faktorov sa vykáže záväzok na vrátenie peňazí.

▼B

18. Výnosy sa vykazujú, len ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. V niektorých prípadoch to nemusí byť pravdepodobné, pokiaľ sa neprijme protihodnota, alebo pokiaľ sa neodstráni neistota. Nemusí byť napríklad isté, či zahraničný štátny orgán udelí povolenie zaplatiť úhradu za predaj, ktorý sa uskutočnil v zahraničí. Ak sa povolenie udelí, neistota sa odstráni a výnosy sa vykážu. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava pôvodne vykázanej sumy výnosov.

19. Výnosy a náklady, ktoré sa vzťahujú na rovnakú transakciu alebo inú udalosť, sa vykazujú súčasne; tento proces sa vo všeobecnosti nazýva priraďovanie výnosov k nákladom. Náklady, vrátane záruk a iných nákladov, ktoré vzniknú po odoslaní tovaru, sa môžu zvyčajne spoľahlivo určiť, ak boli splnené aj ostatné podmienky na vykázanie výnosov. Výnosy sa však nemôžu vykázať, ak nie je možné náklady spoľahlivo určiť; za týchto okolností sa každá už prijatá protihodnota za predaj tovaru vykáže ako záväzok.

POSKYTOVANIE SLUŽIEB

20. Ak sa dá výsledok transakcie zahŕňajúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnos spojený s transakciou sa vykáže podľa stupňa dokončenia transakcie k súvahovému dňu. Výsledok transakcie sa môže spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) suma výnosu sa dá spoľahlivo oceniť;

b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou;

c) stupeň dokončenia transakcie k súvahovému dňu sa dá spoľahlivo oceniť a

d) náklady vzniknuté pri transakcii a náklady vynaložené na dokončenie transakcie sa dajú spoľahlivo oceniť ([1]).

21. Vykázanie výnosov podľa stupňa dokončenia transakcie sa často označuje ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sa výnosy vykazujú v tých účtovných obdobiach, v ktorých sa služby poskytnú. Vykázanie výnosov týmto spôsobom poskytuje užitočné informácie o rozsahu poskytovania činností v oblasti služieb a o výsledkoch za dané obdobie. Vykazovanie výnosov týmto spôsobom sa požaduje aj v IAS 11. Požiadavky tohto štandardu sú vo všeobecnosti uplatniteľné na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov pri transakcii zahŕňajúcej poskytovanie služieb.

22. Výnosy sa vykážu len vtedy, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava sumy pôvodne vykázaného výnosu.

([1]) Pozri tiež SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu a SIC-31 Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby*.

▼B

23. Účtovná jednotka je vo všeobecnosti schopná vykonávať spoľahlivé odhady po tom, ako sa dohodla s ostatnými stranami transakcie na:

a) vymáhateľných právach každej strany za službu, ktorú budú tieto strany poskytovať a prijímať;

b) protihodnote, ktorá sa vymení, a

c) spôsobe a podmienkach vysporiadania.

Pre účtovnú jednotku je tiež spravidla nevyhnutné mať účinný interný systém finančného rozpočtovania a vykazovania. Účtovná jednotka preskúmava a, ak je to potrebné, reviduje odhady výnosov počas poskytovania služieb. Potreba takýchto revízií nemusí nevyhnutne naznačovať, že výsledok transakcie sa nemôže spoľahlivo odhadnúť.

24. Stupeň dokončenia transakcie sa môže určiť rôznymi metódami. Účtovná jednotka používa tú metódu, ktorá spoľahlivo stanovuje uskutočnené služby. V závislosti od charakteru transakcie môžu tieto metódy zahŕňať:

a) prehľady vykonanej práce;

b) doposiaľ poskytnuté služby ako percentuálny podiel celkových služieb, ktoré sa majú poskytnúť, alebo

c) pomer medzi doposiaľ vzniknutými nákladmi a odhadovanými celkovými nákladmi na transakciu. Do hodnoty doposiaľ vzniknutých nákladov sa zahŕňajú iba náklady za doposiaľ uskutočnené služby. Do odhadovaných celkových nákladov na transakciu sa zahŕňajú len náklady za poskytnuté služby alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť.

Priebežné platby a preddavky prijaté od zákazníkov často nevyjadrujú rozsah poskytnutých služieb.

25. Z praktických dôvodov, keď sa poskytované služby skladajú z neurčiteľného počtu úkonov vykonávaných počas daného obdobia, výnosy sa vykazujú rovnomerne počas daného obdobia, pokiaľ neexistuje dôkaz, že nejaká iná metóda nevyjadruje lepšie stupeň dokončenia. Ak je určitý úkon oveľa dôležitejší ako ktorýkoľvek iný úkon, vykázanie výnosu sa odloží do uskutočnenia tohto dôležitého úkonu.

26. Ak nie je možné výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnosy sa vykážu len v rozsahu vykázaných nákladov, ktoré je možné získať späť.

27. V počiatočných štádiách transakcie sa často stáva, že výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť. Napriek tomu môže byť pravdepodobné, že účtovná jednotka získa späť výdavky vynaložené na transakciu. Preto sa výnos vykazuje len v rozsahu vynaložených výdavkov, pri ktorých sa očakáva, že sa dajú získať späť. Keďže výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť, nevykáže sa žiaden zisk.

28. Ak nie je možné výsledok transakcie spoľahlivo odhadnúť a nie je pravdepodobné, že sa vynaložené výdavky získajú späť, výnos sa nevykáže a vynaložené výdavky sa vykážu ako náklady daného obdobia. Ak už pominuli neistoty, ktoré bránili spoľahlivému odhadu výsledku zmluvy, výnos sa vykáže v súlade s odsekom 20 a nie v súlade s odsekom 26.

▼B

ÚROK, TANTIÉMY A DIVIDENDY

29. Výnosy za užívanie majetku účtovnej jednotky inými stranami, z ktorých plynie úrok, tantiémy a dividendy, sa vykazujú podľa zásad stanovených v odseku 30, ak:

a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou, a

b) sumu výnosov je možné spoľahlivo oceniť.

30. Výnosy sa vykazujú na týchto základoch:

a) úrok sa vykazuje pomocou metódy efektívnej úrokovej miery podľa ustanovení IAS 39 odsekov 9 a AG5 až AG8;

b) tantiémy sa vykazujú na akruálnom princípe v súlade s podstatou súvisiacej zmluvy a

c) dividendy sa vykazujú v prípade, ak je stanovené právo akcionára dostávať platbu.

31. [Vypúšťa sa.]

▼M7

32. Ak nabehol nezaplatený úrok ešte pred nadobudnutím úročenej investície, následné prijatie úroku sa rozdelí medzi obdobie predchádzajúce nadobudnutiu a obdobie po nadobudnutí; ako výnos sa vykáže iba časť zodpovedajúca obdobiu po nadobudnutí.

▼B

33. Tantiémy sa časovo rozlišujú podľa podmienok príslušnej zmluvy a takto sa obvykle aj vykazujú, pokiaľ, vychádzajúc z podstaty zmluvy, nie je vhodnejšie vykázať výnosy na nejakom inom systematickom a rozumnom základe.

34. Výnosy sa vykazujú len vtedy, ak je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou. Ak však vznikne neistota o vymožiteľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, nevymožiteľná suma alebo suma, ktorej vymožiteľnosť prestala byť pravdepodobná, sa vykáže ako náklad, a nie ako úprava sumy pôvodne vykázaného výnosu.

ZVEREJŇOVANIE

35. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) účtovnú politiku prijatú na vykazovanie výnosov vrátane metód prijatých na stanovovanie stupňa dokončenia transakcií zahrňujúcich poskytovanie služieb;

b) sumu každej významnej kategórie výnosov vykázaných počas obdobia vrátane výnosov vzniknutých z:

i) predaja tovaru;

ii) poskytovania služieb;

iii) úrokov;

iv) tantiém;

v) dividend a

c) sumu výnosov, ktoré vznikajú z výmeny tovaru alebo služieb zahrnutých v každej významnej kategórii výnosov.

▼B

36. Účtovná jednotka zverejňuje všetky podmienené záväzky a podmienené aktíva v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Podmienené záväzky a podmienené aktíva môžu vzniknúť z položiek, akými sú náklady na záruky, právne nároky, pokuty alebo možné straty.

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1995 alebo neskôr.

▼M7

38. *Náklady na investície do dcérskej spoločnosti, spoluovládanej účtovnej jednotky alebo pridruženého podniku* (zmeny a doplnenia IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* a IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka*) vydané v máji 2008 – zmenil a doplnil odsek 32. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje súvisiace zmeny a doplnenia v odsekoch 4 a 38A IAS 27 na skoršie obdobie, uplatňuje súčasne zmenu a doplnenie uvedené v odseku 32.

▼M32

41. Štandardom IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenil a doplnil odsek 6 písm. b). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie pri uplatňovaní štandardu IFRS 11.

▼M33

42. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 7. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 19

Zamestnanecké požitky

CIEĽ

1 Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. V tomto štandarde sa požaduje, aby účtovná jednotka vykazovala:

(a) záväzok, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za zamestnanecké požitky, ktoré budú zaplatené v budúcnosti a

(b) náklad, keď účtovná jednotka spotrebúva ekonomický úžitok plynúci zo služby poskytovanej zamestnancom výmenou za zamestnanecké požitky.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Zamestnávateľ uplatňuje tento štandard pri účtovaní všetkých zamestnaneckých požitkov s výnimkou tých, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

3 Tento štandard sa nezaoberá vykazovaním programov zamestnaneckých požitkov (pozri štandard IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*).

4 Medzi zamestnanecké požitky, na ktoré sa tento štandard uplatňuje, patria pôžitky poskytované:

(a) podľa formálnych programov alebo iných formálnych dohôd medzi účtovnou jednotkou a jednotlivými zamestnancami, skupinami zamestnancov alebo ich zástupcami;

(b) podľa požiadaviek právnych predpisov alebo na základe dohôd uzavretých pre jednotlivé odvetvia, v ktorých sa požaduje, aby účtovné jednotky prispievali do národných, štátnych alebo odvetvových programov alebo do iných programov viacerých zamestnávateľov; alebo

(c) na základe neformálnych zvyklostí, ktoré vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľné poškodenie jej vzťahov so zamestnancami.

5 Medzi zamestnanecké požitky patria:

(a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako sú ďalej uvedené zamestnanecké požitky, ak sa očakáva, že budú úplne vysporiadané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanec poskytoval súvisiacu službu.

(i) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;

(ii) platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka;

(iii) podiely na zisku a odmeny a

(iv) nepeňažné požitky (medzi ktoré patrí zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie automobilov, bezplatné poskytovanie tovarov alebo služieb alebo ich poskytovanie so zľavou) pre súčasných zamestnancov;

▼**M31**

(b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad:

(i) penzijné požitky (napr. dôchodky a paušálne platby pri odchode do dôchodku) a

(ii) ostatné požitky po skončení zamestnania, ako je životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania,

(c) ďalšie dlhodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad:

(i) dlhodobé platené voľná, ako napríklad mimoriadne voľno za dlhoročnú službu alebo študijné voľno;

(ii) odmeny pri výročiach alebo iné požitky za dlhoročnú službu a

(iii) požitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti a

(d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru.

6 Medzi zamestnanecké požitky patria požitky poskytované buď zamestnancom alebo ich závislým osobám alebo príjemcom a môžu sa vysporiadať peňažnými úhradami (alebo poskytnutím tovaru alebo služieb), a to buď priamo v prospech zamestnancov, ich manželských partnerov, detí alebo iných závislých osôb, alebo iným stranám, ako napríklad poisťovniam.

7 Zamestnanec môže poskytovať služby účtovnej jednotke na plný pracovný úväzok, na čiastočný úväzok, v rámci trvalého alebo príležitostného pracovného pomeru alebo v rámci pracovného pomeru na dobu určitú. Na účely tohto štandardu pojem zamestnanci zahŕňa aj riaditeľov a iných riadiacich pracovníkov.

DEFINÍCIE

8 Ďalej uvedené pojmy, ktoré sa používajú v tomto štandarde, majú tieto vymedzené významy:

Definície zamestnaneckých požitkov

Zamestnanecké požitky sú všetky formy protihodnôt poskytovaných účtovnou jednotkou výmenou za služby poskytované zamestnancami alebo za ukončenie pracovného pomeru.

Krátkodobé zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru), pri ktorých sa očakáva, že budú úplne vysporiadané do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

Požitky po skončení zamestnania sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a krátkodobé zamestnanecké požitky), ktoré sú splatné po skončení pracovného pomeru.

Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky sú všetky zamestnanecké požitky iné ako krátkodobé zamestnanecké požitky, zamestnanecké požitky po skončení zamestnania a požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru.

Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky, ktoré sa poskytujú výmenou za ukončenie pracovného pomeru zamestnanca, buď v dôsledku:

(a) rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo

(b) rozhodnutia zamestnanca prijať ponúknuté požitky výmenou za ukončenie pracovného pomeru.

▼**M31**

Definície súvisiace s klasifikáciou programov

Programy požitkov po skončení zamestnania sú formálne alebo neformálne dohody, pri ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky po skončení zamestnania jednému alebo viacerým zamestnancom.

Programy so stanovenými príspevkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, pri ktorých účtovná jednotka platí pevne stanovené príspevky samostatnej účtovnej jednotke (fondu) a nebude mať žiadnu zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť platiť ďalšie príspevky, ak fond nemá dostatok aktív na vyplácanie všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnancov v súčasnom a minulých obdobiach.

Programy so stanovenými požitkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, iné ako programy so stanovenými príspevkami.

Programy viacerých zamestnávateľov sú programy so stanovenými príspevkami (iné ako štátne programy) alebo programy so stanovenými požitkami (iné ako štátne programy), ktoré:

(a) združujú aktíva poskytnuté viacerými účtovnými jednotkami, ktoré nie sú spoločne ovládané a

(b) používajú tieto aktíva na poskytovanie požitkov zamestnancom viac ako jednej účtovnej jednotky, pričom úroveň príspevkov a požitkov sa určuje bez ohľadu na identitu účtovnej jednotky, ktorá príslušných zamestnancov zamestnáva.

Definície súvisiace s čistým záväzkom (aktívom) zo stanovených požitkov

Čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov je deficit alebo prebytok upravený o akýkoľvek účinok obmedzujúci čisté aktívum zo stanovených požitkov na strop aktív.

Deficit alebo prebytok je:

(a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov mínus

(b) reálna hodnota (prípadných) aktív programu.

Strop aktív je súčasná hodnota akýchkoľvek ekonomických úžitkov dostupných vo forme náhrad z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu.

Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov predstavuje súčasnú hodnotu očakávaných budúcich platieb potrebných na vyrovnanie záväzku vyplývajúceho zo služby zamestnancov v súčasnom i minulých obdobiach, bez odpočítania aktív programu.

Aktíva programu zahŕňajú:

(a) aktíva držané vo fonde dlhodobých zamestnaneckých požitkov a

(b) poistné zmluvy spĺňajúce kritériá.

▼**M31**

Aktíva v držbe fondu poskytujúceho dlhodobé zamestnanecké požitky sú aktíva (iné ako neprevoditeľné finančné nástroje vydané vykazujúcou účtovnou jednotkou), ktoré:

(a) sú v držbe účtovnej jednotky (fondu), ktorá je z právneho hľadiska oddelená od vykazujúcej účtovnej jednotky a existuje výlučne na vyplácanie alebo financovanie zamestnaneckých požitkov a

(b) sú k dispozícii len na vyplácanie alebo financovanie zamestnaneckých požitkov, nie sú však k dispozícii vlastným veriteľom vykazujúcej účtovnej jednotky (ani v prípade konkurzného konania) a nemôžu sa vrátiť vykazujúcej účtovnej jednotke, okrem týchto prípadov:

(i) aktíva zostávajúce vo fonde postačujú na vyrovnanie všetkých príslušných záväzkov z programu zamestnaneckých požitkov alebo vykazujúcej účtovnej jednotky; alebo

(ii) aktíva sa vrátia vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Poistná zmluva spĺňajúca kritériá je poistná zmluva ([1]) vystavená poisťovateľom, ktorý nie je spriaznenou osobou vykazujúcej účtovnej jednotky (ako je vymedzená v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), keď sa plnenia z poistnej zmluvy:

(a) môžu použiť len na vyplácanie alebo financovanie zamestnaneckých požitkov v rámci programu so stanovenými požitkami a

(b) nie sú k dispozícii vlastným veriteľom vykazujúcej účtovnej jednotky (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu sa vyplatiť vykazujúcej účtovnej jednotke, okrem týchto prípadov:

(i) plnenia predstavujú prebytok aktív, ktoré nie sú potrebné na splnenie všetkých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov súvisiacich s poistkou; alebo

(ii) plnenia sa vrátia vykazujúcej účtovnej jednotke ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Reálna hodnota je suma, za ktorú by mohlo byť aktívum vymenené alebo záväzok vyrovnaný v rámci nezávislej transakcie medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Definície súvisiace s nákladmi na stanovené požitky

Náklady na služby zahŕňajú:

(a) *náklady na súčasnú službu*, ktoré sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúceho zo služby zamestnancov v súčasnom období;

(b) *náklady na minulú službu*, ktoré sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov za službu zamestnancov v predchádzajúcich obdobiach, v dôsledku zmeny programu (zavedenia alebo ukončenia alebo zmien programu so stanovenými požitkami) alebo krátenia (významného zníženia počtu zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje, účtovnou jednotkou) a

([1]) Poistná zmluva spĺňajúca kritériá nemusí byť nevyhnutne poistnou zmluvou, ako je vymedzená v IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

▼**M31**

(c) akýkoľvek zisk alebo strata pri vyrovnaní.

Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov je zmena záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov počas určitého obdobia, ku ktorej došlo v dôsledku plynutia času.

Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov zahŕňajú:

(a) poistno-matematické zisky a straty;

(b) výnosy z aktív programu s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch zo záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov a

(c) akúkoľvek zmenu účinku stropu aktív s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch zo záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

Poistno-matematické zisky a straty sú zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúce z:

(a) úprav vyplývajúcich z praxe (účinky rozdielov medzi predchádzajúcimi poistno-matematickými predpokladmi a tým, čo sa skutočne stalo) a

(b) účinkov vplyvu zmien poistno-matematických predpokladov.

Výnosy z aktív programu sú úroky, dividendy a iné výnosy plynúce z aktív programu, spolu s realizovanými a nerealizovanými ziskami alebo stratami z aktív programu po odpočítaní:

(a) akýchkoľvek nákladov na správu aktív programu a

(b) akejkoľvek dane splatnej samotným programom, inej ako je daň zahrnutá v poistno-matematických predpokladoch a použitej na ocenenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov.

Vyrovnanie je transakcia, ktorá vylučuje všetky ďalšie zákonné alebo mimozmluvné povinnosti za niektoré alebo všetky požitky poskytované v rámci programu so stanovenými požitkami, iné ako platby požitkov zamestnancom alebo v mene zamestnancov, ktoré sú stanovené v podmienkach programu a zahrnuté v poistno-matematických predpokladoch.

KRÁTKODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

9 Krátkodobé zamestnanecké požitky zahŕňajú ďalej uvedené položky, ak sa očakáva ich úplné vysporiadanie do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiace služby:

(a) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;

(b) platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka;

(c) podiely na zisku a odmeny a

(d) nepeňažné požitky (medzi ktoré patrí zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie automobilov, poskytovanie tovarov alebo služieb bezplatne alebo so zľavou) pre súčasných zamestnancov.

10 Účtovná jednotka nemusí preklasifikovať krátkodobé zamestnanecké požitky, ak sa dočasne zmenia očakávania účtovnej jednotky, pokiaľ ide o načasovanie vyrovnania. Ak sa však zmenia vlastnosti požitkov (ako je zmena formy neakumulovateľných požitkov na akumulovateľné požitky) alebo ak zmena očakávaní načasovania vyrovnania nie je dočasná, potom účtovná jednotka posúdi, či požitky stále spĺňajú definíciu krátkodobých zamestnaneckých požitkov.

▼M31

Vykazovanie a oceňovanie

Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky

11 Ak zamestnanec poskytuje účtovnej jednotke službu počas účtovného obdobia, táto účtovná jednotka vykáže nediskontovanú sumu krátkodobých zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú uhradené výmenou za túto službu:

(a) ako záväzok (výdavok budúcich období), po odpočítaní akejkoľvek už uhradenej sumy. Ak už uhradená suma presiahne nediskontovanú sumu požitkov, účtovná jednotka vykáže tento prebytok ako aktívum (náklad budúcich období) v rozsahu, v akom bude platba viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k náhrade peňažných prostriedkov;

(b) ako náklad, pokiaľ iný štandard IFRS nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie týchto požitkov do nákladov na aktíva (pozri napríklad štandard IAS 2 *Zásoby* a IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*).

12 V odsekoch 13, 16 a 19 sa vysvetľuje, ako účtovná jednotka uplatní odsek 11 na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna a programov podielov na zisku a programov odmien.

Krátkodobé platené voľno

13 Účtovná jednotka vykáže očakávané náklady na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna podľa odseku 11 takto:

(a) v prípade akumulácie plateného voľna, keď zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje ich nárok na platené voľno v budúcnosti;

(b) v prípade neakumulovaného plateného voľna, keď dôjde k uplatneniu nároku na voľno.

14 Účtovná jednotka môže dať zamestnancom platené voľno z rôznych dôvodov vrátane sviatkov, choroby a krátkodobej pracovnej neschopnosti, materskej alebo rodičovskej dovolenky, účasti v súdnej porote a vojenskej služby. Nároky na platené voľno patria do dvoch kategórií:

(a) akumulovateľné a

(b) neakumulovateľné.

15 Akumulovateľné platené voľná sú tie, ktoré sa prenášajú do ďalšieho obdobia a môžu sa použiť v budúcich obdobiach, ak sa nárok na ne v súčasnom období v plnom rozsahu nevyužil. Akumulovateľné platené voľná môžu byť buď nárokovateľné (inými slovami, zamestnanci majú nárok na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno pri odchode z účtovnej jednotky) alebo nenárokovateľné (keď zamestnanci nemajú nárok na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno pri odchode z účtovnej jednotky). Záväzok vzniká, keď zamestnanci poskytli službu, ktorá zvyšuje ich nárok na budúce platené voľná. Záväzok existuje a vykáže sa, aj keď platené voľná nie sú nárokovateľné, hoci možnosť, že zamestnanci môžu odísť pred využitím nenárokovateľného akumulovaného nároku, má vplyv na ocenenie tohto záväzku.

16 Účtovná jednotka oceňuje očakávané náklady na akumulujúce sa platené voľno ako dodatočnú sumu, ktorú účtovná jednotka očakáva, že bude musieť zaplatiť v dôsledku nevyužitého nároku naakumulovaného ku koncu obdobia vykazovania.

▼**M31**

17 Metódou uvedenou v predchádzajúcom odseku sa oceňuje záväzok sumou dodatočných platieb, pri ktorých sa očakáva, že vzniknú výhradne v dôsledku skutočnosti, že sa požitky akumulujú. Účtovná jednotka nemusí v mnohých prípadoch vykonať podrobné výpočty, aby mohla odhadnúť, či neexistuje významný záväzok vyplývajúci z nevyužitia nároku na platené voľno. Napríklad záväzok z titulu zdravotnej dovolenky bude pravdepodobne významný len vtedy, ak existuje formálna alebo neformálna dohoda, že nevyužitá platená zdravotná dovolenka sa môže využiť ako platená ročná dovolenka.

Príklad na ilustráciu odsekov 16 a 17

Účtovná jednotka má 100 zamestnancov, z ktorých každý má každoročne nárok na päť pracovných dní platenej zdravotnej dovolenky. Nevyužitý nárok na zdravotnú dovolenku sa môže preniesť do nasledujúceho kalendárneho roku. Zdravotná dovolenka sa najprv čerpá z nároku za bežný rok a potom z akéhokoľvek zostatku preneseného z predchádzajúceho roka (na základe princípu LIFO). K 31. decembru 20X1 predstavuje priemerná hodnota nevyužitého nároku dva dni na jedného zamestnanca. Účtovná jednotka na základe skúseností, o ktorých predpokladá, že budú pokračovať, očakáva, že 92 zamestnancov si v roku 20X2 nezoberie viac ako päť dní platenej zdravotnej dovolenky a že zo zostávajúcich ôsmich zamestnancov si každý zoberie v priemere šesť a pol dňa zdravotnej dovolenky.

Účtovná jednotka očakáva, že zaplatí ďalších dvanásť dní zdravotnej dovolenky v dôsledku nevyužitého nároku naakumulovaného k 31. decembru 20X1 (jeden a pol dňa každému za každého z ôsmich zamestnancov). Účtovná jednotka preto vykáže záväzok, ktorý sa rovná platu za dvanásť dní zdravotnej dovolenky.

18 Neakumulovateľné platené voľná sa neprenášajú. Zaniknú, ak sa nárok súčasného obdobia v plnom rozsahu nevyužije a zamestnancom pri odchode z účtovnej jednotky nevzniká nárok na peňažnú náhradu za nevyužitý nárok na voľno. Toto je bežné v prípade platieb za práceneschopnosť (v rozsahu, v akom nevyužité minulé nároky nezvyšujú budúce nároky), materskú alebo rodičovskú dovolenku a platené voľná za účasť v súdnej porote alebo za vojenskú službu. Účtovná jednotka nevykazuje žiadny záväzok alebo náklad až do doby čerpania voľna, pretože služba zamestnancov nezvyšuje výšku požitku.

Programy podielov na zisku a programy odmien

19 Účtovná jednotka vykazuje očakávané náklady na vyplácanie podielov na zisku a odmien podľa odseku 11 vtedy a len vtedy, ak:

(a) účtovná jednotka má existujúcu zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť vykonať takéto platby v dôsledku minulých udalostí a

(b) môže urobiť spoľahlivý odhad záväzku.

Súčasný záväzok existuje vtedy a len vtedy, keď účtovná jednotka nemá reálne inú možnosť, len platby vykonať.

20 V rámci niektorých programov podielov na zisku dostávajú zamestnanci podiel na zisku len vtedy, ak zostanú v účtovnej jednotke počas stanoveného obdobia. Takéto programy vytvárajú mimozmluvnú povinnosť, pretože zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje sumu, ktorá sa má vyplatiť, ak zamestnanci zostanú v zamestnaní do konca stanoveného obdobia. Pri oceňovaní takýchto mimozmluvných povinností sa zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez prijatia platieb podielov na zisku.

▼**M31**

Príklad ilustrujúci odsek 20

Pri programe podielov na zisku sa požaduje, aby účtovná jednotka vyplácala stanovený podiel zo svojho ročného zisku zamestnancom, ktorí pracovali počas celého roku. Ak žiaden zo zamestnancov počas roku neodíde, celkové platby podielov na zisku za daný rok budú 3 percentá zisku. Účtovná jednotka odhaduje, že fluktuácia zamestnancov zníži platby na 2,5 percenta zisku.

Účtovná jednotka vykáže záväzok a náklad vo výške 2,5 percenta zisku.

21 Účtovná jednotka nemusí mať zákonnú povinnosť vyplatiť odmeny. Napriek tomu má účtovná jednotka vo zvyku v niektorých prípadoch odmeny vyplácať. V takýchto prípadoch má účtovná jednotka mimozmluvnú povinnosť, pretože nemá inú reálnu alternatívu, len odmeny vyplatiť. Pri oceňovaní mimozmluvnej povinnosti sa zohľadňuje možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť zo zamestnania bez vyplatenia odmeny.

22 Účtovná jednotka môže vykonať spoľahlivý odhad svojej zákonnej alebo mimozmluvnej povinnosti vyplývajúcej z programu podielov na zisku alebo programu odmien vtedy a len vtedy, ak:

(a) oficiálne podmienky programu obsahujú vzorec na určenie výšky požitku;

(b) účtovná jednotka stanovuje sumy, ktoré sa vyplatia pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie; alebo

(c) skúsenosti z minulosti jasne preukazujú výšku mimozmluvnej povinnosti účtovnej jednotky.

23 Záväzok z programov podielov na zisku a programov odmien vyplýva zo služby zamestnancov, a nie z transakcie s vlastníkmi účtovnej jednotky. Preto účtovná jednotka vykazuje náklady na programy podielov na zisku a programy odmien nie ako rozdelenie čistého zisku, ale ako náklad.

24 Ak sa očakáva, že platby podielov na zisku a odmien nebudú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu, tieto platby sa považujú za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky (pozri odseky 153 až 158).

Zverejňovanie

25 Hoci sa v tomto štandarde nepožadujú osobitné zverejnenia o krátkodobých zamestnaneckých požitkoch, v iných štandardoch IFRS sa môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa požaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich pracovníkov. V štandarde IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: ROZLIŠOVANIE MEDZI PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI A PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

26 Medzi požitky po skončení zamestnania patria napríklad:

(a) penzijné požitky (napr. dôchodky a paušálne platby pri odchode do dôchodku) a

▼**M31**

(b) ostatné požitky po skončení zamestnania, ku ktorým patria životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania.

Dohody, na základe ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky po skončení zamestnania, sú programy požitkov po skončení zamestnania. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky takéto dohody bez ohľadu na to, či ich súčasťou je alebo nie je založenie samostatnej účtovnej jednotky na prijímanie príspevkov a vyplácanie požitkov.

27 Programy požitkov po skončení zamestnania sa klasifikujú buď ako programy so stanovenými príspevkami, alebo ako programy so stanovenými požitkami, v závislosti od ekonomickej podstaty programu, ako to vyplýva z jeho základných podmienok.

28 V programoch so stanovenými príspevkami sú zákonná alebo mimozmluvná povinnosť účtovnej jednotky obmedzené sumou, ktorou sa účtovná jednotka rozhodla prispievať do fondu. Preto je výška požitkov po skončení zamestnania, ktorú zamestnanec dostane, určená sumou príspevkov platených účtovnou jednotkou (a možno aj zamestnancom) do programu požitkov po skončení zamestnania alebo do poisťovne, spolu s výnosmi plynúcimi z investovaných príspevkov. V dôsledku uvedeného bude poistno-matematické riziko (že požitky budú nižšie, ako sa očakávalo) a investičné riziko (že investované aktíva nebudú stačiť na dosiahnutie očakávaných požitkov) v podstate znášať zamestnanec.

29 Medzi príklady prípadov, pri ktorých záväzok účtovnej jednotky nie je obmedzený sumou, ktorou sa účtovná jednotka rozhodla prispievať do fondu, patria prípady, keď má účtovná jednotka zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť na základe:

(a) vzorca na výpočet požitkov, ktorý nesúvisí výhradne s výškou príspevkov a podľa ktorého sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby poskytla ďalšie príspevky, ak aktíva nestačia na dosiahnutie výšky požitkov podľa vzorca na výpočet požitkov programu;

(b) záruky stanovenej výnosnosti príspevkov, danej buď nepriamo prostredníctvom programu alebo priamo; alebo

(c) tých neformálnych zvyklostí, z ktorých vzniká mimozmluvná povinnosť. Mimozmluvná povinnosť môže napríklad vzniknúť, keď účtovná jednotka v predchádzajúcich obdobiach zvyšovala požitky pre bývalých zamestnancov, aby tieto požitky sledovali vývoj inflácie, aj keď nejestvuje zákonná povinnosť, aby tak účtovná jednotka robila.

30 V rámci programov so stanovenými požitkami:

(a) spočíva záväzok účtovnej jednotky v poskytovaní dohodnutých požitkov súčasným i bývalým zamestnancom a

(b) poistno-matematické riziko (požitky budú nákladnejšie, ako sa očakávalo) a investičné riziko znáša v podstate účtovná jednotka. Ak sú poistno-matematické alebo investičné výsledky horšie, ako sa očakávalo, môže sa záväzok účtovnej jednotky zvýšiť.

31 V odsekoch 32 až 49 sa vysvetľuje rozdiel medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami v kontexte programov viacerých zamestnávateľov, programami so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi rôzne, spoločne ovládané účtovné jednotky, štátnymi programami a poistenými požitkami.

▼M31

Programy viacerých zamestnávateľov

32 Účtovná jednotka klasifikuje program viacerých zamestnávateľov ako program so stanovenými príspevkami alebo ako program so stanovenými požitkami, a to podľa podmienok programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá presahuje rámec oficiálnych podmienok).

33 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, pokiaľ sa neuplatňuje odsek 34, účtovná jednotka:

(a) účtuje svoj percentuálny podiel na záväzku zo stanovených požitkov, aktívach programu a nákladoch súvisiacich s programom tým istým spôsobom, ako pri každom inom programe so stanovenými požitkami a

(b) zverejňuje informácie požadované v odsekoch 135 až 148 [s výnimkou odseku 148 d)].

34 Ak nie sú dostupné dostatočné informácie na účtovanie stanovených požitkov z programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, účtovná jednotka:

(a) účtuje o programe v súlade s odsekmi 51 a 52, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami a

(b) zverejňuje informácie požadované v odseku 148.

35 Jedným príkladom programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami je program:

(a) ktorý sa financuje priebežne tak, že príspevky za určité obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že budú postačovať na výplatu požitkov splatných v rovnakom období, a budúce požitky, na ktoré vznikne nárok počas bežného obdobia, sa uhradia z budúcich príspevkov a

(b) v rámci ktorého sú zamestnanecké požitky stanovené na základe dĺžky služby zamestnancov a zúčastnené účtovné jednotky nemajú reálne prostriedky na zrušenie účasti na programe bez toho, aby zaplatili príspevky za požitky, na ktoré zamestnancom vznikol nárok ku dňu zrušenia účasti. Takýto program vytvára pre účtovnú jednotku poistno-matematické riziko. Ak sú celkové náklady na požitky, na ktoré už vznikol nárok ku koncu obdobia vykazovania, vyššie, ako sa očakávalo, účtovná jednotka bude musieť buď zvýšiť svoje príspevky alebo presvedčiť zamestnancov, aby súhlasili so znížením požitkov. Preto je takýto program programom so stanovenými požitkami.

36 Ak sú dostupné dostatočné informácie o programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, účtovná jednotka účtuje svoj percentuálny podiel na záväzku zo stanovených požitkov, aktívach programu a nákladoch požitkov po skončení zamestnania súvisiacich s programom rovnakým spôsobom, ako o každom inom programe so stanovenými požitkami. Účtovná jednotka však nemusí byť schopná určiť svoj podiel na účtovné účely na základnej finančnej situácii a výsledkoch programu s dostatočnou spoľahlivosťou. Môže to nastať v prípade, ak:

(a) program vystavuje zúčastnené účtovné jednotky poistno-matematickým rizikám spojeným so súčasnými alebo bývalými zamestnancami ostatných účtovných jednotiek, v dôsledku čoho nejestvuje konzistentný a spoľahlivý základ pre rozdelenie záväzku, aktív programu a nákladov medzi jednotlivé účtovné jednotky zúčastnené na programe; alebo

▼**M31**

(b) účtovná jednotka nemá prístup k dostatočným informáciám o programe, aby splnila požiadavky tohto štandardu.

V týchto prípadoch účtovná jednotka účtuje o programe tak, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami, a zverejňuje informácie požadované v odseku 148.

37 Môže existovať zmluvná dohoda medzi programom viacerých zamestnávateľov a jeho účastníkmi, ktorá stanovuje spôsob rozdelenia prebytku programu medzi účastníkov (alebo financovania deficitu). Účastník programu viacerých zamestnávateľov s takouto dohodou, ktorý účtuje o tomto programe ako o programe so stanovenými príspevkami v súlade s odsekom 34, vykazuje v hospodárskom výsledku aktívum alebo záväzok, ktoré vzniknú zo zmluvnej dohody a z toho vyplývajúce výnosy alebo náklady.

Príklad ilustrujúci odsek 37([1])

Účtovná jednotka sa zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami a tento program nepripravuje oceňovanie programu na základe štandardu IAS 19. Preto účtuje o programe, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami. Ocenenie finančných zdrojov, ktoré nie je v súlade so štandardom IAS 19, vykazuje deficit programu 100 miliónov MJ*. Fond sa na základe zmluvy so zúčastnenými zamestnávateľmi dohodol na časovom harmonograme príspevkov, ktoré vyrovnajú deficit počas nasledujúcich piatich rokov. Celková hodnota zmluvne dohodnutých príspevkov účtovnej jednotky je 8 miliónov MJ.

Účtovná jednotka v hospodárskom výsledku vykáže záväzok z príspevkov upravený o časovú hodnotu peňazí a rovnaký náklad.

38 Programy viacerých zamestnávateľov sa líšia od programov so skupinovou správou. Program so skupinovou správou je len súhrnom programov jednotlivých zamestnávateľov spojených do jedného celku, aby umožnil zúčastneným zamestnávateľom združovať ich aktíva na účely investovania a zníženia nákladov na riadenie a správu investícií, ale nároky jednotlivých zamestnávateľov sú oddelené výhradne na uspokojovanie požitkov ich vlastných zamestnancov. Programy so skupinovou správou nepredstavujú žiadne vážne účtovné problémy, pretože informácie sú ľahko dostupné, takže je možné s nimi zaobchádzať rovnakým spôsobom ako v prípade akéhokoľvek iného programu jedného zamestnávateľa, a pretože takéto programy nevystavujú zúčastnené účtovné jednotky poistno-matematickým rizikám súvisiacim so súčasnými a bývalými zamestnancami iných účtovných jednotiek. Podľa definícií v tomto štandarde účtovná jednotka klasifikuje program so skupinovou správou ako program so stanovenými príspevkami alebo program so stanovenými požitkami podľa podmienok programu (vrátane každej mimozmluvnej povinnosti presahujúcej rámec oficiálnych podmienok).

39 Účtovná jednotka pri určovaní, kedy má vykazovať a ako má oceňovať záväzok súvisiaci so zrušením programu viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami alebo pri zrušení účasti účtovnej jednotky v programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, uplatní štandard IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva.*

([1]) V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách (MJ)“.

▼M31

Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky

40 Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky, napríklad medzi materskú spoločnosť a dcérske spoločnosti, nie sú programami viacerých zamestnávateľov.

41 Účtovná jednotka, ktorá sa podieľa na takomto programe, získava informácie o programe ako o celku ocenenom v súlade s týmto štandardom na základe predpokladov, ktoré sa uplatňujú na program ako celok. Ak existuje zmluvná dohoda alebo stanovená politika na účtovanie čistého nákladu na stanovené požitky pre program ocenený ako celok v súlade s týmto štandardom jednotlivým účtovným jednotkám v skupine, účtovná jednotka vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke vykáže čistý náklad na takto účtované stanovené požitky. Ak takáto dohoda alebo politika neexistuje, čistý náklad na stanovené požitky sa vykáže v samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky zo skupiny, ktorá je právne garantujúcim zamestnávateľom programu. Ostatné účtovné jednotky zo skupiny vo svojich samostatných alebo individuálnych účtovných závierkach vykážu náklad rovnajúci sa ich príspevku splatnému za dané obdobie.

42 Účasť na danom programe predstavuje pre každú jednotlivú účtovnú jednotku v skupine transakciu so spriaznenou osobou. Účtovná jednotka preto vo svojej samostatnej alebo individuálnej účtovnej závierke zverejní informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 149.

Štátne programy

43 Účtovná jednotka účtuje o štátnom programe rovnakým spôsobom ako o programe viacerých zamestnávateľov (pozri odseky 32 až 39).

44 Štátne programy sú zriadené právnymi predpismi a vzťahujú sa na všetky účtovné jednotky (alebo všetky účtovné jednotky nachádzajúce sa v konkrétnej kategórii, napríklad v určitom odvetví) a prevádzkuje ich vláda alebo samospráva alebo iný orgán (napríklad nezávislá agentúra vytvorená osobitne na tento účel), ktorý nepodlieha ovládaniu alebo vplyvu vykazujúcej účtovnej jednotky. Niektoré programy zriadené účtovnou jednotkou poskytujú tak povinné požitky nahrádzajúce požitky, na ktoré by sa inak vzťahoval štátny program, ako aj dodatočné dobrovoľné požitky. Takéto programy sa nepovažujú za štátne programy.

45 Štátne programy sú charakterizované ako programy so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, v závislosti od záväzku účtovnej jednotky v rámci programu. Mnoho štátnych programov sa financuje priebežným spôsobom, t. j. príspevky za určité obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že bude postačovať na zaplatenie požadovaných požitkov splatných v rovnakom období; budúce požitky, na ktoré vznikne nárok počas súčasného obdobia, sa zaplatia z budúcich príspevkov. Napriek tomu vo väčšine štátnych programov účtovná jednotka nemá žiadnu zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť platiť tieto budúce požitky. Jej jediným záväzkom je platiť príspevky vtedy, keď sú splatné a ak účtovná jednotka prestane zamestnávať osoby zúčastnené na štátnom programe, nebude mať povinnosť platiť požitky, na ktoré vznikol nárok jej vlastným zamestnancom v predchádzajúcich rokoch. Z tohto dôvodu sú štátne programy obvykle programami so stanovenými príspevkami. Keď je však štátny program programom so stanovenými požitkami, účtovná jednotka uplatňuje odseky 32 až 39.

▼M31

Poistené požitky

46 Účtovná jednotka môže platiť poistné, aby zaistila financovanie programov požitkov po skončení zamestnania. Účtovná jednotka účtuje o takomto programe ako o programe so stanovenými príspevkami, pokiaľ táto účtovná jednotka nebude mať (buď priamo, alebo nepriamo prostredníctvom programu) zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť buď:

(a) platiť zamestnanecké požitky priamo v čase ich splatnosti; alebo

(b) platiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ neuhradí všetky budúce zamestnanecké požitky súvisiace so službou zamestnancov v súčasnom i predchádzajúcich obdobiach.

Ak si účtovná jednotka ponechá takúto zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, účtuje o takomto programe ako o programe so stanovenými požitkami.

47 Požitky poistené poistnou zmluvou nemusia mať priamy alebo automatický vzťah k záväzku účtovnej jednotky týkajúcemu sa zamestnaneckých požitkov. Programy požitkov po skončení zamestnania, ktoré zahŕňajú aj poistné zmluvy, sa líšia, pokiaľ ide o účtovanie a financovanie, rovnako ako ostatné financované programy.

48 V prípade, že účtovná jednotka financuje záväzok z požitkov po skončení zamestnania prispievaním na poistnú zmluvu, podľa ktorej si účtovná jednotka ponechá (buď priamo, alebo nepriamo prostredníctvom programu, prostredníctvom mechanizmu na stanovenie poistného v budúcnosti alebo na základe vzťahu spriaznenej osoby s poisťovateľom) zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, platba poistného nie je súčasťou dohody so stanovenými príspevkami. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka:

(a) účtuje o poistnej zmluve spĺňajúcej kritériá ako o aktíve programu (pozri odsek 8) a

(b) vykazuje ostatné poistné zmluvy ako nároky na náhradu (ak poistky spĺňajú kritériá uvedené v odseku 116).

49 Ak poistná zmluva znie na meno určitého účastníka programu alebo skupiny účastníkov programu a účtovná jednotka nemá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť kryť akékoľvek straty vyplývajúce zo zmluvy, účtovná jednotka nie je povinná zaplatiť požitky zamestnancom a za vyplatenie požitkov je výhradne zodpovedný poisťovateľ. Platba pevne stanoveného poistného na základe týchto zmlúv je v podstate vyrovnaním záväzku zo zamestnaneckých požitkov, a nie investíciou na splnenie záväzku. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka už nemá ani aktívum, ani záväzok. Účtovná jednotka preto s takýmito platbami zaobchádza ako s príspevkami do programu so stanovenými príspevkami.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

50 Účtovanie o programoch so stanovenými príspevkami je jednoduché, pretože záväzok vykazujúcej účtovnej jednotky je za každé obdobie určený sumou, ktorou má za toto obdobie do programu prispieť. Z toho vyplýva, že na ocenenie záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie poistno-matematických predpokladov a nejestvuje možnosť vzniku poistno-matematického zisku alebo straty. Navyše sa pri oceňovaní záväzkov nepoužíva diskontovanie, s výnimkou tých záväzkov, pri ktorých sa neočakáva, že budú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu.

▼M31

Vykazovanie a oceňovanie

51 Ak zamestnanec poskytoval účtovnej jednotke službu počas určitého obdobia, táto účtovná jednotka vykáže príspevok splatný do programu so stanovenými príspevkami výmenou za túto službu:

(a) ako záväzok (výdavok budúceho obdobia), znížený o sumu každého už zaplateného príspevku. Ak suma už zaplateného príspevku presiahne príspevok, ktorý je splatný za službu pred koncom obdobia vykazovania, účtovná jednotka vykáže takýto prebytok ako aktívum (náklad budúcich období) v takej výške, v akej bude toto predplatenie viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k vráteniu peňazí;

(b) ako náklad, pokiaľ sa v inom štandarde IFRS nepožaduje alebo nepovoľuje zahrnutie tohto príspevku do nákladov na aktívum (pozri napríklad štandardy IAS 2 a IAS 16).

52 Ak sa neočakáva, že príspevky do programu so stanovenými príspevkami budú úplne splatené do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytovali súvisiacu službu, diskontujú sa použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 83.

Zverejňovanie

53 Účtovná jednotka zverejňuje sumu vykázanú ako náklad na programy so stanovenými príspevkami.

54 V prípade, keď sa to požaduje v štandarde IAS 24, účtovná jednotka zverejňuje informácie o príspevkoch do programov so stanovenými príspevkami pre kľúčových riadiacich pracovníkov.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

55 Účtovanie o programoch so stanovenými požitkami je zložité, pretože na oceňovanie záväzku a nákladu sa požaduje použitie poistno-matematických predpokladov a existuje tu možnosť vzniku poistno-matematických ziskov a strát. Okrem toho sa záväzky oceňujú použitím diskontovania, pretože sa môžu vyrovnať až mnoho rokov potom, ako zamestnanec súvisiacu službu poskytol.

Vykazovanie a oceňovanie

56 Programy so stanovenými požitkami môžu byť programami nefinancovanými z fondu alebo môžu byť úplne alebo čiastočne financované príspevkami účtovnej jednotky a niekedy aj jej zamestnancov, platenými účtovnej jednotke alebo fondu, ktorý je právne oddelený od vykazujúcej účtovnej jednotky a z ktorého sa vyplácajú zamestnanecké požitky. Platba požitkov financovaných z fondu v čase ich splatnosti závisí nielen od finančnej situácie a investičnej výkonnosti fondu, ale aj od schopnosti a ochoty účtovnej jednotky vyrovnať prípadný schodok aktív fondu. Preto účtovná jednotka v podstate poskytuje finančnú záruku za poistno-matematické a investičné riziká súvisiace s programom. Z toho vyplýva, že náklady vykázané v súvislosti s programom so stanovenými požitkami nemusia nevyhnutne zodpovedať sume príspevku splatného za dané obdobie.

57 Účtovanie o programoch so stanovenými požitkami účtovnou jednotkou zahŕňa tieto kroky:

(a) určenie deficitu alebo prebytku. To zahŕňa:

▼**M31**

(i) použitie postupov poistnej matematiky, metódy plánovaného ročného zhodnotenia požitkov na vykonanie spoľahlivého odhadu konečných nákladov účtovnej jednotky na požitky, na ktorú vznikol zamestnancom nárok výmenou za ich službu v súčasnom i predchádzajúcich obdobiach (pozri odseky 67 až 69). Tento postup vyžaduje, aby účtovná jednotka určila výšku požitkov priraditeľných súčasnému obdobiu a predchádzajúcim obdobiam (pozri odseky 70 až 74) a vykonala odhady (poistno-matematické predpoklady) o demografických premenných (ako napríklad fluktuácie zamestnancov a úmrtnosti) a finančných premenných (ako napríklad budúceho zvýšenia platov a nákladov na zdravotnú starostlivosť), ktoré budú mať vplyv na náklady na požitok (pozri odseky 75 až 98);

(ii) diskontovanie takéhoto požitku na určenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov a nákladov na súčasnú službu (pozri odseky 67 až 69 a 83 až 86);

(iii) odpočítanie reálnej hodnoty akýchkoľvek aktív program (pozri odseky 113 až 115) od súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov;

(b) určenie výšky čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov ako výšky deficitu alebo prebytku určeného podľa písm. a) a upraveného o akýkoľvek účinok obmedzujúci čisté aktívum zo stanovených požitkov na strop aktív (pozri odsek 64);

(c) určenie výšky ďalej uvedených položiek, ktoré sa vykážu v hospodárskom výsledku:

(i) nákladov na súčasnú službu (pozri odseky 70 až 74);

(ii) akýchkoľvek nákladov na minulú službu a zisku alebo straty pri vyrovnaní (pozri odseky 99 až 112);

(iii) čistých úrokov z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126);

(d) určenie precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov, ktoré sa majú vykázať v ostatných súčastiach komplexného výsledku, pozostávajúce zo:

(i) ziskov a strát poistnej matematiky (pozri odseky 128 a 129);

(ii) výnosov z aktív programu s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 130) a

(iii) akýchkoľvek zmien účinku stropu aktív (pozri odsek 64), s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

Ak má účtovná jednotka viac ako jeden program so stanovenými požitkami, použije tento postup pri každom významnom programe osobitne.

58 Účtová jednotka stanovuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov s dostatočnou pravidelnosťou, aby sa sumy vykázané v účtovných závierkach podstatne nelíšili od súm, ktoré by boli vykázané ku koncu obdobia vykazovania.

▼M31

59 V tomto štandarde sa odporúča, ale nevyžaduje, aby účtovná jednotka pri oceňovaní všetkých podstatných záväzkov z požitkov po skončení zamestnania využila služby kvalifikovaného poistného matematika. Účtovná jednotka môže z praktických dôvodov požiadať kvalifikovaného poistného matematika, aby vykonal podrobné ocenenie záväzku pred koncom obdobia vykazovania. Napriek tomu sa výsledky takéhoto hodnotenia aktualizujú pri všetkých významných transakciách a iných významných zmenách okolností (vrátane zmien trhových cien a úrokových sadzieb), a to až do konca obdobia vykazovania.

60 V niektorých prípadoch môžu poskytnúť spoľahlivú aproximáciu podrobných výpočtov opísaných v tomto štandarde odhady, priemery a zjednodušené výpočty.

Účtovanie mimozmluvnej povinnosti

61 Účtovná jednotka účtuje nielen o svojich právnych záväzkoch vyplývajúcich z oficiálnych podmienok programov so stanovenými požitkami, ale aj o každej mimozmluvnej povinnosti, ktorá vzniká z neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku mimozmluvnej povinnosti, ak účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom mimozmluvnej povinnosti je situácia, keď by zmena neformálnych zvyklostí účtovnej jednotky mohla zapríčiniť neprijateľné poškodenie vzťahov so zamestnancami.

62 Oficiálne podmienky programu so stanovenými požitkami môžu umožňovať, aby účtovná jednotka vypovedala svoje záväzky vyplývajúce z programu. Napriek tomu je pre účtovnú jednotku zvyčajne ťažké zrušiť jej záväzok v rámci programu (bez jeho uhradenia), ak si chce udržať zamestnancov. Preto, pokiaľ nejestvuje dôkaz potvrdzujúci opak, účtovanie požitkov po skončení zamestnania predpokladá, že účtovná jednotka, ktorá v súčasnosti poskytuje takéto požitky, bude pokračovať v tejto praxi počas obdobia, v ktorom zostanú zamestnanci v pracovnom pomere.

Výkaz o finančnej situácii

63 Účtovná jednotka vykazuje čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov vo výkaze finančnej situácie.

64 Keď účtovná jednotka vykáže v programe so stanovenými požitkami prebytok, ocení aktívum zo stanovených požitkov nižšou z týchto hodnôt:

(a) prebytkom programu so stanovenými požitkami a

(b) stropom aktív, určeným použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 83.

65 Čisté aktívum zo stanovených požitkov môže vzniknúť, keď bol program so stanovenými požitkami financovaný vo vyššej miere, ako bolo potrebné, alebo keď vznikli poistno-matematické zisky. Účtovná jednotka v takých prípadoch vykáže čisté aktívum zo stanovených požitkov, pretože:

(a) účtovná jednotka ovláda zdroj, čo predstavuje jej schopnosť použiť prebytok na tvorbu budúcich požitkov;

(b) toto ovládanie je výsledkom minulých udalostí (príspevkov platených účtovnou jednotkou a služieb poskytovaných zamestnancami) a

(c) budúce ekonomické úžitky sú pre účtovnú jednotku dostupné vo forme zníženia budúcich príspevkov alebo peňažnej náhrady, a to buď priamo účtovnej jednotke, alebo nepriamo do iného programu, ktorý sa nachádza v deficite. Strop aktív je súčasná hodnota týchto budúcich požitkov.

▼**M31**

Vykazovanie a oceňovanie: súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov a náklady na súčasnú službu

66 Na konečné náklady na programy so stanovenými požitkami môže mať vplyv mnoho premenných, ako sú napríklad konečné platy, fluktuácia zamestnancov a úmrtnosť, príspevky zamestnancov a trendy nákladov na zdravotnú starostlivosť. Konečné náklady na program sú neisté a táto neistota pravdepodobne pretrvá počas dlhšieho časového obdobia. Na účely oceňovania súčasnej hodnoty záväzkov z požitkov po skončení zamestnania a súvisiacich nákladov na súčasnú službu je potrebné:

(a) uplatniť poistno-matematickú metódu oceňovania (pozri odseky 67 až 69);

(b) priradiť požitky k obdobiam služby (pozri odseky 70 až 74) a

(c) urobiť poistno-matematické predpoklady (pozri odseky 75 až 98).

Poistno-matematická metóda oceňovania

67 Účtovná jednotka použije metódu plánovaného ročného zhodnotenia požitkov na určenie súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov na súčasnú službu, a keď to prichádza do úvahy, aj nákladov na minulú službu.

68 Metóda plánovaného ročného zhodnotenia požitkov (niekedy známa ako metóda akumulovaných požitkov rozvrhnutých na službu alebo aj ako metóda pomeru požitkov a rokov služby) pristupuje ku každému obdobiu služby tak, akoby viedlo k dodatočnej jednotke nároku na požitky (pozri odseky 70 až 74) a oceňuje každú jednotku osobitne, až kým sa nedospeje ku konečnému záväzku (pozri odseky 75 až 98).

Príklad na ilustráciu odseku 68

Úhrnná suma požitkov je splatná pri ukončení služby a rovná sa 1 % výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby. Plat v roku 1 je 10 000 MJ a predpokladá sa jeho rast o 7 percent ročne (použitím zloženého rastu). Použitá diskontná sadzba je 10 percent ročne. V nasledujúcej tabuľke je zobrazené, ako rastie záväzok za zamestnanca, u ktorého sa očakáva skončenie pracovného pomeru na konci piateho roku, za predpokladu, že nedôjde k zmenám poistno-matematických predpokladov. Na zjednodušenie sa v tomto príklade neberie do úvahy dodatočná úprava potrebná na zohľadnenie pravdepodobnosti, že zamestnanec môže rozviazať pracovný pomer s účtovnou jednotkou k skoršiemu alebo neskoršiemu dňu.

Rok	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	MJ	*MJ*	*MJ*	*MJ*	*MJ*
Požitky prislúchajúce k:					
— *predchádzajúcim rokom*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— *súčasnému roku (1 % posledného platu pred odchodom zo zamestnania)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— *súčasnému i predchádzajúcim rokom*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Počiatočný záväzok	—	*89*	*196*	*324*	*476*
Úroky vo výške l0 %	—	*9*	*20*	*33*	*48*
Náklady na súčasnú službu	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Záverečný záväzok	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Poznámka:

1 Počiatočný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich predchádzajúcim rokom.

2 Náklady na súčasnú službu sa rovnajú súčasnej hodnote požitku prislúchajúceho bežnému roku.

3 Záverečný záväzok sa rovná súčasnej hodnote požitkov prislúchajúcich bežnému a predchádzajúcim rokom.

69 Účtovná jednotka diskontuje celý záväzok požitkov po skončení zamestnania, a to aj vtedy, keď je časť záväzku podľa očakávaní splatná do dvanástich mesiacov po období vykazovania.

Priradenie požitkov jednotlivým obdobiam služby

70 Pri určovaní súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a príslušných nákladov na súčasnú službu, a keď je to potrebné, aj nákladov na minulú službu, účtovná jednotka priradí požitky obdobiam služby podľa vzorca na výpočet požitkov daného programu. Ak však bude mať služba zamestnanca v nasledujúcich rokoch za následok podstatne vyššiu úroveň požitkov ako v predchádzajúcich rokoch, účtovná jednotka priradí požitky jednotlivým obdobiam rovnomerne:

(a) odo dňa, keď služba zamestnanca prvýkrát viedla k nároku na požitok z programu (bez ohľadu na to, či požitky boli alebo neboli podmienené ďalšou službou)

(b) do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude mať za následok podstatné zvýšenie ďalších požitkov na základe programu, iných ako sú pôžitky, ktoré vyplývajú z ďalších zvýšení platu.

71 Metóda plánovaného ročného zhodnotenia požitkov vyžaduje, aby účtovná jednotka priradila požitky súčasnému obdobiu (aby sa mohli určiť náklady na súčasnú službu) a súčasnému i minulým obdobiam (aby sa mohla určiť súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov). Účtovná jednotka priraďuje požitky obdobiam, v ktorých vzniká záväzok poskytovať požitky po skončení zamestnania. Takýto záväzok vzniká, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za požitky po skončení zamestnania, ktoré účtovná jednotka predpokladá, že uhradí v budúcich obdobiach vykazovania. Postupy poistnej matematiky účtovnej jednotke umožňujú oceniť takýto záväzok s dostatočnou spoľahlivosťou oprávňujúcou vykázanie záväzku.

Príklad na ilustráciu odseku 71

1 Z programu so stanovenými požitkami sa poskytuje jednorazový požitok 100 MJ splatný pri odchode do dôchodku za každý rok služby.

Požitok 100 MJ sa priradí každému roku. Náklady na súčasnú službu predstavujú súčasnú hodnotu 100 MJ. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je súčasnou hodnotou 100 MJ, násobenou počtom rokov služby až do skončenia obdobia vykazovania.

Ak je požitok splatný hneď, ako sa zamestnancovi skončí pracovný pomer v účtovnej jednotke, náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov zohľadnia dátum, ku ktorému sa očakáva, že zamestnanec ukončí pracovný pomer. Teda v dôsledku účinku diskontovania sú tieto sumy nižšie, ako sumy, ktoré by boli určené, ak by zamestnanec ukončil pracovný pomer na konci obdobia vykazovania.

▼**M31**

2 Z programu sa za každý rok služby poskytuje mesačný dôchodok vo výške 0,2 percenta posledného platu pred odchodom zo zamestnania. Dôchodok je splatný od veku 65 rokov.

Každému roku služby sa priradí požitok rovnajúci sa súčasnej hodnote, vypočítanej k predpokladanému dňu odchodu do dôchodku, mesačného dôchodku predstavujúceho 0,2 percenta odhadnutej výšky posledného platu pred predpokladaným odchodom zo zamestnania splatného od predpokladaného dňa odchodu do dôchodku až do predpokladaného dňa úmrtia. Náklady na súčasnú službu sa rovnajú súčasnej hodnote požitku. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sa rovná súčasnej hodnote mesačných platieb dôchodku predstavujúcich 0,2 percenta posledného platu pred odchodom zo zamestnania vynásobenej počtom rokov služby počítaných až do konca obdobia vykazovania. Náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sa diskontujú, pretože dôchodok sa začína vyplácať vo veku 65 rokov.

72 Služba zamestnancov vytvára záväzok programu so stanovenými požitkami aj v prípade, ak sú požitky podmienené budúcim zamestnaním (inými slovami, nie je na ne záväzný nárok). Služba zamestnancov pred dátumom vzniku záväzného nároku vytvára mimozmluvnú povinnosť, pretože ku každému nasledujúcemu obdobiu vykazovania sa znižuje rozsah budúcej služby, ktorú zamestnanec musí poskytnúť pred nadobudnutím nároku na požitky. Pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov berie účtovná jednotka do úvahy pravdepodobnosť, že niektorí zamestnanci nemusia splniť požiadavky na vznik nároku. Podobne platí, že hoci sa určité požitky po skončení zamestnania, napríklad zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania, stanú splatnými len vtedy, ak daná udalosť nastane v období, keď už zamestnanec nie je zamestnaný, záväzok vzniká už vtedy, keď zamestnanec poskytuje službu, na základe ktorej v prípade výskytu tejto udalosti vzniká nárok na poskytnutie požitkov. Pravdepodobnosť, že táto určitá udalosť nastane, má vplyv na oceňovanie záväzku, ale nerozhoduje o tom, či záväzok existuje.

Príklad na ilustráciu odseku 72

1 V rámci programu sa vypláca požitok vo výške 100 MJ za každý rok služby. Nárok na požitky vzniká po desiatich rokoch služby.

Každému roku sa priradí požitok 100 MJ. V každom z prvých desiatich rokov zohľadňujú náklady na súčasnú službu i súčasná hodnota záväzku pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť desať rokov služby.

2 V rámci programu sa vypláca požitok vo výške 100 MJ za každý rok služby, okrem služby pred 25. rokom života. Nárok na požitky vzniká okamžite.

Službe pred 25. rokom života sa nepriraďuje žiadny požitok, pretože za službu pred týmto dátumom nevzniká nárok na požitky (či už podmienené alebo nepodmienené). Každému nasledujúcemu roku sa priradí požitok 100 MJ.

73 Záväzok narastá až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k nároku na významnú sumu ďalších požitkov. Preto sa všetky požitky priradia obdobiam končiacim sa k tomuto dňu alebo pred ním. Požitky sa priradia k jednotlivým účtovným obdobiam podľa vzorca na výpočet požitkov programu. Ak však služba zamestnanca bude v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch, účtovná jednotka priradí požitok rovnomerne, a to až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca už nebude mať za následok vznik významnej sumy ďalších požitkov. Je to preto tak, lebo služba zamestnanca počas celého obdobia vedie nakoniec k požitku na tejto vyššej úrovni.

▼**M31**

Príklad na ilustráciu odseku 73

1 Z programu sa vypláca jednorazová suma požitku vo výške 1 000 MJ, na ktorú vzniká záväzný nárok po desiatich rokoch služby. Z programu sa neposkytujú žiadne ďalšie požitky za službu v ďalších obdobiach.

Každému z prvých desiatich rokov sa priradí požitok 100 MJ (1 000 MJ delené desiatimi).

Náklady na súčasnú službu v každom z prvých desiatich rokov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť desať rokov služby. Nasledujúcim rokom sa nepriradia žiadne požitky.

2 Z program sa vypláca jednorazová sumu penzijného požitku vo výške 2 000 MJ všetkým zamestnancom, ktorí sú vo veku 55 rokov ešte stále zamestnaní po dvadsiatich rokoch služby alebo ktorí sú vo veku 65 rokov ešte stále zamestnaní, bez ohľadu na dĺžku ich služby.

Pre zamestnancov, ktorí nastúpili do zamestnania pred 35. rokom života, vedie služba najprv k požitkom podľa programu k 35. roku života (zamestnanec teda mohol opustiť zamestnanie vo veku 30 rokov a vrátiť sa vo veku 33 rokov, bez toho, že by to malo vplyv na výšku alebo termíny vyplácania požitkov). Tieto požitky sú podmienené ďalšou službou. Služba po dosiahnutí veku 55 rokov takisto nebude mať za následok žiadne podstatné zvýšenie sumy budúcich požitkov. V prípade týchto zamestnancov účtovná jednotka priradí každému roku od veku 35 rokov do veku 55 rokov požitok 100 MJ (2 000 MJ delené dvadsiatimi).

V prípade zamestnancov, ktorí nastúpili do zamestnania medzi 35. a 45. rokom života, nebude služba presahujúca trvanie dvadsať rokov viesť k žiadnej podstatnej sume ďalších požitkov. V prípade týchto zamestnancov účtovná jednotka priradí každému z prvých dvadsiatich rokov požitok 100 (2 000 delené dvadsiatimi).

V prípade zamestnanca, ktorý nastúpi do zamestnania vo veku 55 rokov, nebude viesť služba po desiatich rokoch k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov. V prípade tohto zamestnanca priradí účtovná jednotka každému z prvých desiatich rokov požitok 200 MJ (2 000 delené desiatimi).

V prípade všetkých zamestnancov zohľadňujú náklady na súčasnú službu a súčasná hodnota záväzkov pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby.

3 Z programu zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania sa uhradí 40 percent nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako desiatich a menej ako dvadsiatich rokoch služby a 50 percent týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po dvadsiatich alebo viacerých rokoch služby.

Podľa vzorca na výpočet požitkov z programu účtovná jednotka priradí 4 percentá súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť (40 percent delené desiatimi) každému z prvých desiatich rokov a 1 percento (10 percent delené desiatimi) každému z druhých desiatich rokov. Náklady na súčasnú službu v každom roku zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby na získanie nároku na časť alebo všetky požitky. V prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu počas desiatich rokov, sa žiadny požitok nepriraďuje.

4 Z programu zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania sa hradí 10 percent nákladov na zdravotnú starostlivosť zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako desiatich a menej ako dvadsiatich rokoch služby a 50 percent týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po dvadsiatich alebo viacerých rokoch služby.

▼**M31**

Služba v neskorších rokoch bude mať za následok podstatne vyššiu úroveň požitkov ako služba v skorších rokoch. Preto v prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu po dvadsiatich alebo viacerých rokoch, účtovná jednotka priradí požitok rovnomerne, podľa odseku 71. Služba presahujúca dvadsať rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov. Preto požitky priradené každému z prvých dvadsiatich rokov sú 2,5 percent zo súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov (50 percent delené dvadsiatimi).

V prípade zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu medzi desiatym a dvadsiatym rokom, predstavuje požitok priradený každému z prvých desiatich rokov 1 percento súčasnej hodnoty očakávaných nákladov na zdravotnú starostlivosť.

V prípade týchto zamestnancov sa službe medzi koncom desiateho roku a odhadnutým dátumom odchodu zo zamestnania požitok nepriraďuje.

Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu počas desiatich rokov, sa žiadny požitok nepriraďuje.

74 Ak je suma požitku za každý rok služby vyjadrená ako konštantný podiel z platu pred odchodom zo zamestnania, budúce zvyšovanie platu ovplyvní sumu potrebnú na vyrovnanie záväzku, ktorý existuje za službu poskytnutú pred koncom obdobia vykazovania, ale nevytvára dodatočný záväzok. Preto:

(a) na účely odseku 70 písm. b) zvýšenia platu nevedú k ďalším požitkom, dokonca aj keď je suma požitkov závislá od výšky platu pred odchodom zo zamestnania a

(b) suma požitku priradeného ku každému obdobiu je vyjadrená ako konštantný podiel platu, s ktorým je požitok spojený.

Príklad na ilustráciu odseku 74

Zamestnanci majú nárok na požitky vo výške 3 percentá z posledného platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby až do veku 55 rokov.

Požitok 3 percentá z odhadnutého platu pred odchodom zo zamestnania sa priradí každému roku, a to až do veku 55 rokov. Je to dátum, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy budúcich požitkov poskytovaných v rámci programu. Po tomto veku sa službe nepriradí žiadny požitok.

Poistno-matematické predpoklady

75 Poistno-matematické predpoklady musia byť nezaujaté a navzájom zlučiteľné.

76 Poistno-matematické predpoklady sú najlepšími odhadmi účtovnej jednotky týkajúcimi sa premenných, ktoré určujú konečné náklady poskytovania požitkov po skončení zamestnania. Poistno-matematické predpoklady zahŕňajú:

(a) demografické predpoklady o budúcich charakteristikách súčasných a bývalých zamestnancov (a od ich závislých osôb), ktorí majú nárok na požitky. Demografické predpoklady sa zaoberajú otázkami, ako sú:

(i) úmrtnosť (pozri odseky 81 a 82);

(ii) miera fluktuácie zamestnancov, zdravotné postihnutie a skorší odchod do dôchodku;

(iii) percentuálny podiel účastníkov programu a závislých osôb, ktoré budú mať nárok na požitky;

(iv) percentuálny podiel účastníkov programu, ktorí si zvolia každú dostupnú možnosť vyplácania požitkov podľa podmienok programu a

▼M31

(v) miery nárokov na požitky vyplácané z nemocenských programov;

(b) finančné predpoklady týkajúce sa položiek, ako sú napríklad:

(i) diskontná sadzba (pozri odseky 83 až 86);

(ii) úrovne požitkov, s výnimkou akýchkoľvek nákladov na požitky, ktoré majú zamestnanci dosiahnuť, a budúce platy (pozri odseky 87 až 95);

(iii) v prípade nemocenských požitkov, budúce nemocenské náklady vrátane nákladov na správu nárokov (t. j. náklady, ktoré vzniknú pri spracovaní a riešení nárokov, vrátane právnych poplatkov a poplatkov likvidátora nárokov) (pozri odseky 96 až 98) a

(iv) dane platené v rámci programu z príspevkov súvisiacich so službou pred dátumom vykazovania alebo z požitkov vyplývajúcich z tejto služby.

77 Poistno-matematické predpoklady sú nezaujaté, ak nie sú neobozretné, ani nadmieru konzervatívne.

78 Poistno-matematické predpoklady sú navzájom zlučiteľné, ak zohľadňujú hospodársky vzťah medzi faktormi, ako sú napríklad inflácia, miera rastu platov a diskontné sadzby. Napríklad všetky predpoklady, ktoré závisia od určitej úrovne inflácie (ako sú predpoklady o úrokových sadzbách a raste platov a požitkov) v danom budúcom období predpokladajú v tom istom období tú istú úroveň inflácie.

79 Účtovná jednotka určuje diskontnú sadzbu a ďalšie finančné predpoklady v nominálnych (stanovených) hodnotách, pokiaľ nie sú odhady v reálnych hodnotách (očistených od vplyvu inflácie) spoľahlivejšie, napríklad v hyperinflačnej ekonomike (pozri štandard IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*), alebo v prípadoch, keď je požitok viazaný na index a zároveň existuje rozvinutý trh dlhopisov viazaných na index vyjadrených v rovnakej mene a viažucich sa na rovnaké obdobie.

80 Finančné predpoklady musia byť založené na trhových očakávaniach ku koncu obdobia vykazovania za obdobie, počas ktorého sa majú záväzky splatiť.

Poistno-matematické predpoklady: úmrtnosť

81 Účtovná jednotka určuje predpoklady úmrtnosti odkazom na jej najlepšie odhady úmrtnosti účastníkov programu počas trvania zamestnania i po jeho skončení.

82 Na účely určenia konečných nákladov na požitky berie účtovná jednotka do úvahy očakávané zmeny úmrtnosti, napríklad úpravou štandardných tabuliek úmrtnosti pomocou odhadov poklesu úmrtnosti.

Poistno-matematické predpoklady: diskontná sadzba

▼M48

83 Sadzba použitá na diskontovanie záväzkov za požitky po skončení zamestnania (financovaných alebo nefinancovaných z fondu) sa určí k súvahovému dňu z trhových výnosov do splatnosti vysoko kvalitných podnikových dlhopisov k tomuto dátumu. Pri menách, pre ktoré neexistuje rozvinutý trh s takýmito vysoko kvalitnými podnikovými dlhopismi, sa použijú trhové výnosy do splatnosti (existujúce k súvahovému dňu) zo štátnych dlhopisov denominovaných v uvedených menách. Mena a splatnosť podnikových dlhopisov alebo štátnych dlhopisov musia byť v súlade s menou a odhadnutou dobou do splatnosti záväzkov za požitky po skončení zamestnania.

▼**M31**

84 Jedným poistno-matematickým predpokladom, ktorý má podstatný vplyv, je diskontná sadzba. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí, ale nie poistno-matematické alebo investičné riziko. Okrem toho diskontná sadzba nezohľadňuje individuálne úverové riziko účtovnej jednotky znášané veriteľmi účtovnej jednotky, ani nezohľadňuje riziko, že sa skutočnosť v budúcnosti môže líšiť od poistno-matematických predpokladov.

85 Diskontná sadzba zohľadňuje odhadnuté načasovanie platieb požitkov. V praxi to účtovná jednotka často dosahuje použitím jednoduchého váženého priemeru diskontnej sadzby, ktorý zohľadňuje odhadnuté načasovanie, sumu platieb požitkov a menu, v ktorej sa majú požitky vyplatiť.

86 V niektorých prípadoch neexistuje rozvinutý trh s dlhopismi s dostatočne dlhou splatnosťou, ktorá by zodpovedala odhadnutej splatnosti všetkých platieb požitkov. V týchto prípadoch účtovná jednotka použije existujúce trhové sadzby platné pre príslušné splatnosti na diskontovanie platieb s kratšou splatnosťou a odhaduje diskontnú sadzbu pre platby s dlhšími splatnosťami na základe extrapolácie súčasných trhových sadzieb podľa výnosovej krivky. Nie je pravdepodobné, že celková súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov bude obzvlášť citlivá na diskontnú sadzbu použitú na tú časť požitkov, ktorá je splatná po konečnej splatnosti dostupných podnikových alebo štátnych dlhopisov.

Poistno-matematické predpoklady: platy, požitky a náklady na zdravotnú starostlivosť

87 Účtovná jednotka oceňuje svoje záväzky zo stanovených požitkov tak, aby zohľadňovali:

(a) požitky stanovené v podmienkach programu (alebo vyplývajúce z akejkoľvek mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok) ku koncu obdobia vykazovania;

(b) akýkoľvek odhad budúceho rastu platov, ktorý má vplyv na splatné požitky;

(c) vplyv akéhokoľvek obmedzenia podielu zamestnávateľa na nákladoch na budúce požitky;

(d) príspevky od zamestnancov alebo tretích strán, ktoré znížia konečné náklady účtovnej jednotky na tieto požitky a

(e) odhadnuté budúce zmeny úrovne akýchkoľvek štátom určených požitkov, ktoré majú vplyv na požitky splatné podľa programu so stanovenými požitkami, a to vtedy a len vtedy, ak:

(i) tieto zmeny boli uzákonené pred koncom obdobia vykazovania; alebo

(ii) údaje z minulosti alebo iný spoľahlivý dôkaz naznačujú, že tieto štátom určené požitky sa zmenia predvídateľným spôsobom, napríklad v súlade s budúcimi zmenami všeobecných úrovní cien alebo všeobecných úrovní platov.

88 Poistno-matematické predpoklady zohľadňujú budúce zmeny požitkov, ktoré sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu (alebo vyplývajúce z akéhokoľvek mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok) ku koncu obdobia vykazovania. To platí, ak napríklad:

(a) účtovná jednotka v minulosti zvyšovala požitky, napríklad aby zmiernila účinky inflácie a neexistuje žiaden náznak, že sa táto prax v budúcnosti zmení;

▼M31

(b) účtovná jednotka má buď na základe oficiálnych podmienok programu (alebo na základe mimozmluvnej povinnosti nad rámec týchto podmienok), alebo zo zákona povinnosť použiť každý prebytok v programe v prospech účastníkov programu [pozri odsek 108 písm. c)]; alebo

(c) požitky sa menia v dôsledku cieľa výkonnosti alebo iných kritérií. V podmienkach programu môže byť napríklad stanovené, že sa z neho budú vyplácať znížené požitky alebo sa budú vyžadovať ďalšie príspevky od zamestnancov, ak v programe nie je dostatok aktív. Ocenenie záväzku je zohľadnením najlepšieho odhadu vplyvu cieľa výkonnosti alebo iných kritérií.

89 V poistno-matematických predpokladoch sa nezohľadňujú zmeny budúcich požitkov, ktoré nie sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu (alebo nemajú charakter mimozmluvnej povinnosti) ku koncu obdobia vykazovania. Takéto zmeny budú mať za následok:

(a) náklady na minulú službu do výšky, v ktorej sa menia požitky za službu poskytované pred touto zmenou, a

(b) náklady na súčasnú službu za obdobia po zmene vo výške, v akej sa zmenia požitky za službu po uvedenej zmene.

90 Odhady budúceho rastu platov zohľadňujú infláciu, služobný vek, povýšenia a iné relevantné faktory, ako je napríklad ponuka a dopyt na trhu práce.

91 V niektorých programoch so stanovenými požitkami sú príspevky, ktoré je účtovná jednotka povinná platiť, obmedzené. Konečné náklady na požitky berú do úvahy vplyv obmedzenia príspevkov. Účinok obmedzenia príspevkov sa určuje za kratšie z týchto období:

(a) odhadovanú dobu trvania účtovnej jednotky a

(b) odhadovanú dobu trvania programu.

92 V niektorých programoch so stanovenými požitkami sa od zamestnancov alebo tretích strán vyžaduje, aby prispievali na náklady programu. Príspevky zamestnancov znižujú náklady účtovnej jednotky na požitky. Účtovná jednotka posúdi, či príspevky tretích strán znižujú náklady účtovnej jednotky na požitky alebo predstavujú nárok na náhradu, ako je opísaný v odseku 116. Príspevky zamestnancov alebo tretích strán sú stanovené buď v oficiálnych podmienkach programu (alebo vyplývajú z mimozmluvnej povinnosti, ktorá presahuje tieto podmienky) alebo sú dobrovoľné. Dobrovoľné príspevky od zamestnancov alebo tretích strán znižujú náklady na služby po zaplatení týchto príspevkov do programu.

▼M44

93 Príspevky zamestnancov alebo tretích strán stanovené v oficiálnych podmienkach programu buď znižujú náklady na služby (ak sú naviazané na služby), alebo ovplyvňujú precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (ak nie sú naviazané na služby). Príkladom príspevkov, ktoré nie sú naviazané na služby, je, ak sa príspevky vyžadujú na zníženie deficitu spôsobeného stratami aktív programu alebo aktuárskymi stratami. Ak sú príspevky zamestnancov alebo tretích strán naviazané na služby, takéto príspevky znižujú náklady na služby takto:

a) ak výška príspevkov závisí od počtu rokov služby, účtovná jednotka priradí príspevky obdobiam služby použitím rovnakej metódy priraďovania, ako sa vyžaduje v odseku 70 pre hrubý požitok (t. j. buď použitím vzorca na výpočet príspevkov daného programu alebo rovnomerne) alebo

▼M44

b) ak výška príspevkov nezávisí od počtu rokov služby, účtovná jednotka smie vykázať takéto príspevky ako zníženie nákladov na služby v období, v ktorom sa príslušné služby poskytujú. Príklady príspevkov, ktoré nezávisia od počtu rokov služby, sú napríklad pevne stanovené percento platu zamestnanca, pevne stanovená suma počas obdobia služby alebo príspevok závislý od veku zamestnanca.

Príslušný návod na uplatňovanie sa uvádza v odseku A1.

94 V prípade príspevkov zamestnancov alebo tretích strán, ktoré sú priradené obdobiam služby v súlade s odsekom 93 písm. a), výsledkom zmien príspevkov sú:

a) náklady na súčasnú a minulú službu (ak tieto zmeny nie sú stanovené v oficiálnych podmienkach programu a nevyplývajú z mimozmluvnej povinnosti) alebo

b) aktuárske zisky a straty (ak sú tieto zmeny stanovené v oficiálnych podmienkach programu alebo vyplývajú z mimozmluvnej povinnosti).

▼M31

95 Niektoré požitky po skončení zamestnania sú viazané na premenné, akými sú napríklad úroveň štátom stanovených dôchodkových požitkov alebo štátnej zdravotnej starostlivosti. Oceňovanie výšky takýchto požitkov zohľadňuje najlepšie odhady týchto premenných na základe historických údajov a iných spoľahlivých dôkazov.

96 V predpokladoch týkajúcich sa nákladov na zdravotnú starostlivosť sa zohľadňujú odhadované budúce zmeny nákladov na zdravotné služby vyplývajúce tak z inflácie, ako aj zo špecifických zmien výšky nákladov na zdravotnú starostlivosť.

97 Pri oceňovaní výšky požitkov zdravotnej starostlivosti poskytovaných po skončení zamestnania sa vyžadujú predpoklady o úrovni a frekvencii budúcich nárokov a nákladov na splnenie týchto nárokov. Účtovná jednotka odhaduje budúce náklady na zdravotnú starostlivosť na základe historických údajov z vlastnej praxe v minulosti účtovnej jednotky, doplnené v prípade potreby o historické údaje z praxe iných účtovných jednotiek v minulosti, poisťovní, poskytovateľov zdravotnej starostlivosti alebo iných zdrojov. Odhady budúcich nákladov na zdravotnú starostlivosť berú do úvahy účinok technologického pokroku, zmeny vo využívaní zdravotnej starostlivosti alebo v podmienkach poskytovania tejto starostlivosti a zmeny zdravotného stavu účastníkov programu.

98 Výška a frekvencia nárokov závisia najmä od veku, zdravotného stavu a pohlavia zamestnancov (a ich závislých osôb) a môžu citlivo reagovať na iné faktory, ako je napríklad zemepisná poloha. Preto sa historické údaje upravia v rozsahu, v akom sa demografické zloženie populácie líši od zloženia populácie použitej ako základ pre tieto údaje. Historické údaje sa upravia aj v prípade, keď existuje spoľahlivý dôkaz, že historické trendy nebudú pokračovať.

Náklady na minulú službu a zisky a straty pri vyrovnaní

99 Pred určením nákladov na minulú službu alebo ziskov a strát pri vyrovnaní účtovná jednotka precení čistý záväzok (aktívum) zo stanovených požitkov použitím súčasnej reálnej hodnoty aktív programu a súčasných poistno-matematických predpokladov (vrátane aktuálnych trhových úrokových sadzieb a iných aktuálnych trhových cien) zohľadňujúcich požitky ponúkané v rámci programu pred zmenou, krátením alebo vyrovnaním programu.

▼**M31**

100 Účtovná jednotka nemusí rozlišovať medzi nákladmi na minulú službu vyplývajúcimi zo zmeny programu a nákladmi na minulú službu vyplývajúcimi z krátenia a ziskom a stratou pri vyrovnaní, ak sa tieto transakcie vyskytujú spolu. V niektorých prípadoch dôjde k zmene programu pred vyrovnaním, napríklad keď účtovná jednotka zmení požitky vyplácané z programu a neskôr vyrovná zmenené požitky. V takých prípadoch účtovná jednotka vykáže náklady na minulú službu pred vyrovnaním akéhokoľvek zisku alebo straty.

101 K vyrovnaniu dôjde spolu so zmenou alebo krátením programu, ak je program ukončený tak, že záväzok sa vyrovná a program prestáva existovať. Ukončenie programu však nie je vyrovnaním, ak sa program nahradí novým programom, ktorý ponúka v podstate rovnaké požitky.

Náklady na minulú službu

102 Náklady na minulú službu predstavujú zmenu súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúcu zo zmeny alebo krátenia programu.

103 Účtovná jednotka vykazuje náklady na minulú službu ako náklady ku skoršiemu z týchto dátumov:

(a) keď dôjde k zmene alebo kráteniu programu a

(b) keď účtovná jednotka vykáže súvisiace náklady na reštrukturalizáciu (pozri štandard IAS 37) alebo požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru (pozri odsek 165).

104 K zmene programu dôjde, keď účtovná jednotka zavedie alebo zruší program so stanovenými požitkami alebo zmení požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami.

105 Ku kráteniu dôjde, keď účtovná jednotka podstatne zníži počet zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje. Krátenie môže vzniknúť z izolovanej udalosti, ako je napríklad uzatvorenie továrne, prerušenie prevádzky, ukončenie alebo pozastavenie programu.

106 Náklady na minulú službu môžu byť buď kladné (keď sa požitky zavedú alebo zmenia tak, že sa zvýši súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov) alebo záporné (keď sa požitky zrušia alebo zmenia tak, že sa zníži súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov).

107 Ak účtovná jednotka zníži požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami a súčasne zvýši iné požitky splatné tým istým zamestnancom v rámci programu, účtovná jednotka zaobchádza s touto zmenu ako s jednoduchou čistou zmenou.

108 K nákladom na minulú službu nepatria:

(a) vplyv rozdielov medzi skutočným a predtým predpokladaným rastom platov na záväzok platiť požitky za službu v predchádzajúcich rokoch (nejde o náklad na minulú službu, pretože poistno-matematické predpoklady počítajú s plánovaným rastom platov);

(b) podhodnotenie a nadhodnotenie výšky zvýšenia dôchodkov, ktoré sú v kompetencii účtovnej jednotky, ak účtovná jednotka má mimozmluvnú povinnosť poskytnúť takéto zvýšenia (nejde o náklad na minulú službu, pretože poistno-matematické predpoklady počítajú s takýmito zvýšeniami),

▼M31

(c) odhady zvýšení požitkov, ktoré vyplývajú z poistno-matematických ziskov alebo z výnosov z aktív programu, ktoré už boli vykázané v účtovných závierkach, ak je účtovná jednotka viazaná buď oficiálnymi podmienkami programu (alebo existuje mimozmluvná povinnosť nad rámec týchto podmienok) alebo právnymi predpismi použiť akýkoľvek prebytok programu v prospech účastníkov programu, aj keď zvýšenie požitku nebolo ešte oficiálne priznané (nevznikajú žiadne náklady na minulú službu, pretože výsledné zvýšenie záväzku je poistno-matematická strata, pozri odsek 88) a

(d) zvýšenia oprávnených požitkov (t. j. požitkov, ktoré nie sú podmienené pokračovaním zamestnania, pozri odsek 72), ak pri neexistencii nových alebo zvýšených požitkov zamestnanci splnia požiadavky na vznik nároku na požitky (neexistujú žiadne náklady na minulú službu, pretože účtovná jednotka vykázala odhadnuté náklady požitkov v čase poskytnutia služby ako náklady na súčasnú službu).

Zisky a straty pri vyrovnaní

109 Zisk alebo strata pri vyrovnaní je rozdiel medzi:

(a) súčasnou hodnotou záväzku zo stanovených požitkov vyrovnaného vo výške určenej k dátumu vyrovnania a

(b) cenou vyrovnania vrátane akýchkoľvek aktív programu prevedených účtovnou jednotkou v súvislosti s vyrovnaním a akýchkoľvek platieb vykonaných priamo účtovnou jednotkou v súvislosti s vyrovnaním.

110 Účtovná jednotka vykáže zisk alebo stratu pri vyrovnaní programu so stanovenými požitkami vtedy, keď dôjde k vyrovnaniu.

111 K vyrovnaniu dôjde, keď účtovná jednotka uskutoční transakciu, ktorá eliminuje všetky ďalšie zákonné alebo mimozmluvné povinnosti za niektoré alebo všetky požitky poskytované v rámci programu so stanovenými požitkami (iné ako platby požitkov zamestnanom alebo v prospech zamestnancov v súlade s podmienkami programu a zahrnuté v poistno-matematických predpokladoch). Napríklad jednorazový prevod významných záväzkov zamestnávateľa v rámci programu na poisťovňu prostredníctvom zakúpenia poistnej zmluvy je vyrovnanie, vyplatenie paušálnej sumy v hotovosti podľa podmienok programu účastníkom programu výmenou za ich práva dostávať stanovené požitky po skončení zamestnania nie je vyrovnaním.

112 V niektorých prípadoch účtovná jednotka nadobudne poistnú zmluvu na financovanie niektorých alebo všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnancov v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach. Nadobudnutie takejto zmluvy nie je vyrovnaním, ak si účtovná jednotka ponechá zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť (pozri odsek 46) zaplatiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ nezaplatí zamestnanecké požitky uvedené v poistnej zmluve. Odseky 116 až 119 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním nárokov na úhradu podľa poistnej zmluvy, ktoré nie sú aktívami programu.

Vykazovanie a oceňovanie: aktíva programu

Reálna hodnota aktív programu

113 Reálna hodnota akýchkoľvek aktív programu sa odpočíta pri určovaní deficitu alebo prebytku.

▼**M31**

114 Do aktív programu nepatria nezaplatené príspevky splatné od vykazujúcej účtovnej jednotky do fondu, ani akékoľvek neprevoditeľné finančné nástroje vydané účtovnou jednotkou a držané fondom. Aktíva programu sa znížia o akékoľvek záväzky fondu, ktoré nesúvisia so zamestnaneckými požitkami, ako napríklad záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky vyplývajúce z derivátových finančných nástrojov.

115 Ak aktíva programu zahŕňajú také poistné zmluvy spĺňajúce kritériá, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu, reálna hodnota týchto poistných zmlúv sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiacich záväzkov (s výhradou akéhokoľvek zníženia požadovaného v prípade, ak sumy nárokovateľné podľa poistných zmlúv nie sú v plnom rozsahu vymožiteľné).

Náhrady

116 Vtedy a len vtedy, keď je takmer isté, že iná strana sčasti alebo úplne uhradí výdavky požadované na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov, účtovná jednotka:

(a) vykáže svoj nárok na náhradu ako samostatné aktívum. Účtovná jednotka ocení toto aktívum reálnou hodnotou;

(b) rozčlení alebo vykáže zmeny reálnej hodnoty svojho nároku na náhradu rovnako, ako pri zmenách reálnej hodnoty aktív programu (pozri odseky 124 a 125). Zložky nákladov na stanovené požitky vykázané v súlade s odsekom 120 sa môžu vykázať po odpočítaní súm týkajúcich sa zmien účtovnej hodnoty práva na náhradu.

117 Účtovná jednotka môže v niektorých prípadoch očakávať od inej strany, napríklad od poisťovateľa, že uhradí časť výdavkov potrebných na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov alebo všetky tieto výdavky. Poistné zmluvy spĺňajúce kritériá vymedzené v odseku 8 sú aktívami programu. Účtovná jednotka účtuje o poistných zmluvách spĺňajúcich kritériá rovnako ako o ostatných aktívach programu a odsek 116 sa neuplatní (pozri odseky 46 až 49 a odsek 115).

118 Ak poistná zmluva v držbe účtovnej jednotky nie je poistnou zmluvou spĺňajúcou kritériá, nie je ani aktívom programu. Odsek 116 je relevantný v týchto prípadoch: účtovná jednotka vykáže svoj nárok na náhradu v súlade s poistnou zmluvou ako samostatné aktívum, a nie ako odpočet pri určovaní deficitu alebo prebytku stanovených požitkov. V odsek 140 písm. b) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejnila krátky opis súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom.

119 Ak nárok na úhradu vzniká z poistnej zmluvy, ktorá presne zodpovedá sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu so stanovenými požitkami, reálna hodnota nároku na náhradu sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiaceho záväzku (s výhradou akéhokoľvek zníženia požadovaného v prípade, ak nárok na náhradu nie je v plnom rozsahu vymožiteľný).

▼**M31**

Zložky nákladov na stanovené požitky

120 Účtovná jednotka vykazuje zložky nákladov na stanovené požitky, s výnimkou prípadov, že v inom IFRS sa požaduje alebo povoľuje ich zahrnutie do nákladov na aktívum, takto:

(a) náklady na službu (pozri odseky 66 až 112) v hospodárskom výsledku;

(b) čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126) v hospodárskom výsledku a

(c) precenenie čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 127 až 130) v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

121 V iných štandardoch IFRS sa požaduje zahrnutie určitých nákladov na zamestnanecké požitky do nákladov na aktíva, akými sú zásoby a nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (pozri štandardy IAS 2 a IAS 16). Akékoľvek náklady na požitky po skončení zamestnania zahrnuté do nákladov na takéto aktíva zahŕňajú príslušný percentuálny podiel zložiek uvedených v odseku 120.

122 Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa v nasledujúcich obdobiach nepreklasifikujú do hospodárskeho výsledku. Účtovná jednotka však môže previesť tieto sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v rámci vlastného imania.

Čistý úrok z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov

123 Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov sa určia vynásobením čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 83, ako sú určené na začiatku ročného obdobia vykazovania, berúc do úvahy akékoľvek zmeny čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov počas daného obdobia v dôsledku platieb príspevkov a požitkov.

124 Čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov sa môžu považovať za úrok pozostávajúci z úrokových výnosov z aktív programu, úrokových nákladov na záväzok zo stanoveného požitku a podiel účinku stropu aktív uvedeného v odseku 64.

125 Úrokové výnosy z aktív programu predstavujú zložku výnosov z aktív programu a určia sa vynásobením reálnej hodnoty aktív programu diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 83, ako sú určené na začiatku ročného obdobia vykazovania, berúc do úvahy akékoľvek zmeny aktív programu počas daného obdobia v dôsledku platieb príspevkov a požitkov. Rozdiel medzi úrokovými výnosmi z aktív programu a výnosov z aktív programu sa zahrnie do precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

▼**M31**

126 Podiel účinku stropu aktív je súčasťou celkovej zmeny účinku stropu aktív a určí sa vynásobením účinku stropu aktív diskontnou sadzbou uvedenou v odseku 83, obidve v hodnotách určených na začiatku ročného obdobia vykazovania. Rozdiel medzi výškou a celkovou zmenou účinku stropu aktív sa zahrnie do precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov.

Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov

127 Precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov zahŕňajú:

(a) poistno-matematické zisky a straty (pozri odseky 128 a 129);

(b) výnosy z aktív programu (pozri odsek 130) s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 125) a

(c) akékoľvek zmeny účinku stropu aktív s výnimkou súm zahrnutých v čistých úrokoch z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odsek 126).

128 Poistno-matematické zisky a straty vyplývajú zo zvýšenia alebo zníženia súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v dôsledku zmeny poistno-matematických predpokladov a úprav vyplývajúcich z praxe. Medzi príčiny poistno-matematických ziskov a strát patria napríklad:

(a) neočakávane vysoké alebo nízke miery fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak oficiálne alebo mimozmluvné podmienky programu ustanovujú aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť;

(b) účinok zmien predpokladov týkajúcich sa možností vyplácania požitkov;

(c) účinok zmien odhadov budúcej fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak oficiálne alebo mimozmluvné podmienky programu poskytujú aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nákladov na zdravotnú starostlivosť a

(d) účinok zmien diskontnej sadzby.

129 Poistno-matematické zisky a straty nezahŕňajú zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov v dôsledku zavedenia, zmeny, krátenia alebo vyrovnania programu so stanovenými požitkami alebo zmien požitkov splatných z programu so stanovenými požitkami. Tieto zmeny majú za následok vznik nákladov na minulú službu alebo zisky alebo straty pri vyrovnaní.

130 Pri určovaní výnosov z aktív programu účtovná jednotka odpočíta náklady na správu aktív programu a akékoľvek dane splatné zo samotného programu iné, ako sú dane zahrnuté do poistno-matematických predpokladov použitých pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov (pozri odsek 76). Ostatné správne náklady sa od výnosov z aktív programu neodpočítavajú.

▼**M31**

Prezentácia

Kompenzácie

131 Účtovná jednotka kompenzuje aktívum súvisiace s jedným programom záväzkom súvisiacim s iným programom vtedy a len vtedy, keď účtovná jednotka:

(a) má právne vymáhateľné právo použiť prebytok jedného programu na vyrovnanie záväzkov vyplývajúcich z iného programu a

(b) má v úmysle buď vyrovnať záväzky v čistom vyjadrení alebo dosiahnuť prebytok v jednom programe a vyrovnať zároveň svoj záväzok vyplývajúci z iného programu.

132 Kritériá kompenzácie sú podobné kritériám, ktoré boli stanovené pre finančné nástroje v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje*: *prezentácia*.

Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou

133 Niektoré účtovné jednotky rozlišujú medzi krátkodobými aktívami a záväzkami a dlhodobými aktívami a záväzkami. V tomto štandarde sa nestanovuje, či by účtovná jednotka mala rozlišovať krátkodobé a dlhodobé časti aktív a záväzkov vznikajúcich z požitkov po skončení zamestnania.

Zložky nákladov na stanovené požitky

134 V odseku 120 sa požaduje, aby účtovná jednotka v hospodárskom výsledku vykazovala náklady na služby a čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov. V tomto štandarde sa nestanovuje, ako by mala účtovná jednotka prezentovať náklady na služby a čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov. Účtovná jednotka prezentuje tieto zložky v súlade so štandardom IAS 1.

Zverejňovanie

135 Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré:

(a) vysvetľujú vlastnosti jej programov so stanovenými požitkami a riziká s nimi spojené (pozri odsek 139),

(b) identifikujú a vysvetľujú sumy v jej účtovnej závierke vyplývajúce z jej programov so stanovenými požitkami (pozri odseky 140 a 144) a

(c) opisujú, ako môžu jej programy so stanovenými požitkami ovplyvniť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky (pozri odseky 145 až 147).

136 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 135 má účtovná jednotka zobrať do úvahy všetky tieto faktory:

(a) úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie požiadaviek na zverejňovanie,

(b) dôraz, aký je potrebné klásť na jednotlivé požiadavky,

(c) do akej miery agregovať alebo neagregovať údaje a

(d) či používatelia účtovných závierok potrebujú dodatočné informácie na zhodnotenie zverejnených kvantitatívnych informácií.

▼**M31**

137 Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s požiadavkami v tomto štandarde a ostatnými IFRS nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 135, účtovná jednotka zverejní dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov. Účtovná jednotka napríklad prezentuje analýzu súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov s rozlíšením povahy, vlastností a rizík záväzku. V takomto zverejnení sa môže rozlišovať:

(a) medzi sumami splatnými aktívnym účastníkom, účastníkom s pozastaveným členstvom a dôchodcom,

(b) medzi nárokovateľnými požitkami a vzniknutými, ale nenárokovateľnými požitkami,

(c) medzi podmienenými požitkami, sumami priraditeľnými budúcemu rastu platov a ostatnými požitkami.

138 Účtovná jednotka posúdi, či by mala uvádzať všetky alebo len niektoré zverejnené v členení, aby bolo možné rozlišovať medzi programami alebo skupinami programov s podstatne odlišnými rizikami. Účtovná jednotka môže napríklad uviesť zverejnené informácie o programoch v členení obsahujúcom jednu alebo viaceré z týchto vlastností:

(a) rozdielne geografické umiestnenia;

(b) rozdielne vlastnosti, ako sú programy penzií odvodených z paušálnych platov, programy penzií odvodených z platov pred odchodom do dôchodku a od programov zdravotnej starostlivosti po skončení zamestnania;

(c) rozličné regulačné prostredia;

(d) rozličné segmenty vykazovania;

(e) rozličné spôsoby financovania (napr. vôbec nefinancované, v plnom rozsahu alebo čiastočne financované).

Vlastnosti programov so stanovenými požitkami a riziká s nimi spojené

139 Účtovná jednotka zverejňuje:

(a) informácie o vlastnostiach svojich programov so stanovenými požitkami vrátane:

(i) povahy požitkov poskytovaných z programu (napr. program penzií odvodených z platov pred odchodom do dôchodku so stanovenými požitkami alebo program založený na príspevkoch so zárukou);

(ii) opisu regulačného rámca, v ktorom program funguje, napríklad úroveň akýchkoľvek minimálnych požiadaviek na financovanie a akýchkoľvek účinkov regulačného rámca programu, ako je strop aktív (pozri odsek 64);

(iii) opisu akýchkoľvek zodpovedností inej účtovnej jednotky za riadenie programu, napríklad zodpovednosti správcov alebo členov správnej rady programu;

(b) opis rizík, ktorým je účtovná jednotka vďaka programu vystavená, zameraný na akékoľvek neobvyklé riziká špecifické pre účtovnú jednotku alebo program a akékoľvek významné koncentrácie rizík. Napríklad ak sa aktíva programu investujú primárne do jednej triedy investícií, napr. nehnuteľností, program môže účtovnú jednotku vystaviť koncentrácii rizík na trhu s nehnuteľnosťami;

(c) opis akýchkoľvek zmien, krátení a vyrovnaní programu.

▼**M31**

Vysvetlenie súm v účtovnej závierke

140 Účtovná jednotka poskytne, kde to prichádza do úvahy, zosúhlasenie začiatočného stavu a konečného stavu každej z týchto zložiek:

(a) čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov s uvedením osobitného zosúladenia:

(i) aktív programu;

(ii) súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov;

(iii) účinok stropu aktív;

(b) akýchkoľvek nárokov na náhradu. Účtovná jednotka opíše aj vzťah medzi nárokom na náhradu a s nim súvisiacim záväzkom.

141 V každom zosúhlasení uvedenom v odseku 140 sa, kde to prichádza do úvahy, uvedú všetky tieto zložky:

(a) náklady na súčasnú službu;

(b) úrokové výnosy a náklady;

(c) precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov, pričom sa oddelene uvedú:

(i) výnosy z aktív programu presahujúce sumy zahrnuté v úrokoch v písm. b);

(ii) poistno-matematické zisky a straty vyplývajúce zo zmien demografických predpokladov [pozri odsek 76 písm. a)];

(iii) poistno-matematické zisky a straty vyplývajúce zo zmien finančných predpokladov [pozri odsek 76 písm. b)];

(iv) zmeny účinku obmedzenia čistého aktíva zo stanovených požitkov na strop aktív, s výnimkou súm zahrnutých v úrokoch v písm. b). Účtovná jednotka zverejní aj spôsob určenia maximálnej hodnoty dostupných ekonomických požitkov, t. j. či by boli tieto požitky vo forme náhrady, zníženia budúcich príspevkov alebo kombinácie oboch;

(d) náklady na minulú službu a zisky a straty vyplývajúce z vyrovnania. Ako je povolené v odseku 100, náklady na minulú službu a zisky a straty vyplývajúce z vyrovnania sa nemusia rozlišovať, ak sa vyskytujú spolu;

(e) účinok zmien kurzov cudzích mien;

(f) príspevky do programu, pričom sa osobitne uvedú príspevky zamestnávateľa a príspevky účastníkov;

(g) platby z programu, pričom sa osobitne uvedie suma zaplatená v súvislosti s akýmkoľvek vyrovnaním;

(h) účinky podnikových kombinácií a odpredajov.

142 Účtovná jednotka uvádza reálnu hodnotu aktív programu v členení, ktoré rozlišuje medzi povahou a rizikami vyplývajúcimi z týchto aktív, s delením každej triedy aktív programu na aktíva, ktoré majú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu (ako je vymedzená v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* ([1])) a tými, ktoré takú cenu nemajú. Účtovná jednotka môže napríklad po zvážení úrovne zverejňovania uvedenej v odseku 136 rozlišovať medzi:

(a) peniazmi a peňažnými ekvivalentmi;

([1]) Ak účtovná jednotka zatiaľ neuplatňovala štandard IFRS 13, môže uviesť odkaz na odsek AG71 štandardu IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* alebo odsek B 5.4.3 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* (október 2010), keď to prichádza do úvahy.

▼**M31**

(b) majetkovými nástrojmi (v členení podľa typu odvetvia, veľkosti spoločnosti, geografickej polohy atď.);

(c) dlhovými nástrojmi (v členení podľa typu emitenta, úverovej kvality, geografickej polohy atď.);

(d) nehnuteľnosťami (v členení podľa geografickej polohy atď.);

(e) derivátmi (v členení podľa typu podkladového rizika vyplývajúceho z derivátového kontraktu, napr. úrokové kontrakty, devízové kontrakty, akciové kontrakty, úverové kontrakty, dlhodobé swapy atď.);

(f) investičnými fondmi (v členení podľa typu fondu);

(g) cennými papiermi krytými aktívami a

(h) štruktúrovaným dlhom.

143 Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu svojich vlastných prevoditeľných finančných nástrojov, ktoré má v držbe ako aktíva programu, a reálnu hodnotu aktív programu, ktoré tvoria nehnuteľnosti alebo iné aktíva užívané účtovnou jednotkou.

144 Účtovná jednotka zverejňuje významné poistno-matematické predpoklady použité na určenie súčasnej hodnoty záväzku so stanovenými požitkami (pozri odsek 76). Tieto údaje sa zverejňujú v absolútnom vyjadrení (napríklad ako absolútna percentuálna hodnota a nielen ako marža medzi rozličnými percentuálnymi hodnotami alebo inými premennými). Ak účtovná jednotka zverejňuje údaje v súhrne za skupinu programov, poskytuje takéto zverejnenia vo forme vážených priemerov alebo relatívne úzkych rozpätí.

Výška, načasovanie a neistota budúcich peňažných tokov

145 Účtovná jednotka zverejňuje:

(a) analýzu citlivosti za každý významný poistno-matematický predpoklad (zverejnený podľa odseku 144) ku koncu obdobia vykazovania, pričom uvedie, aký vplyv by mali zmeny príslušného poistno-matematického predpokladu, ktorý bolo možné odôvodnene urobiť k uvedenému dátumu, na záväzok zo stanovených požitkov;

(b) metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti vyžadovanej v písm. a) a obmedzenia týchto metód;

(c) zmeny metód a predpokladov použitých na prípravu analýzy citlivosti oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody týchto zmien.

146 Účtovná jednotka zverejňuje opis všetkých prípadných stratégií zosúladenia aktív a záväzkov používaných v rámci programu alebo účtovnou jednotkou vrátane používania anuity a iných techník, ako sú dlhodobé swapy, na riadenie rizík.

147 Na ilustráciu účinku programu so stanovenými požitkami na budúce peňažné toky účtovnej jednotky účtovná jednotka zverejňuje:

(a) opis všetkých prípadných spôsobov financovania a zásad financovania, ktoré majú vplyv na budúce príspevky;

(b) očakávané príspevky do programu na nasledujúce ročné obdobie vykazovania;

▼**M31**

(c) informácie o profile splatností záväzku zo stanovených požitkov. Tieto informácie zahŕňajú vážené priemerné trvanie záväzku zo stanovených požitkov a môžu zahŕňať ďalšie informácie o rozložení načasovania platieb požitkov, ako je analýza splatnosti platieb požitkov.

Programy viacerých zamestnávateľov

148 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe viacerých zamestnávateľov so stanovenými požitkami, zverejňuje:

(a) opis spôsobov financovania vrátane metódy použitej na určenie podielu účtovnej jednotky na príspevkoch a všetkých minimálnych finančných požiadaviek;

(b) opis rozsahu, do akého môže byť účtovná jednotka zodpovedná za program záväzkov ostatných účtovných jednotiek podľa podmienok programu viacerých zamestnávateľov;

(c) opis akéhokoľvek dohodnutého prerozdeľovania deficitu alebo prebytku:

(i) zrušenie programu; alebo

(ii) odstúpenie účtovnej jednotky od programu;

(d) ak účtovná jednotka účtuje o tomto programe, ako by to bol program so stanovenými príspevkami v súlade s odsekom 34, okrem informácií, ktoré sa vyžadujú v písmenách a) až c) a namiesto informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 139 až 147, zverejňuje:

(i) skutočnosť, že program je programom so stanovenými požitkami;

(ii) dôvod, prečo nie je k dispozícii dostatok informácií potrebný na to, aby účtovná jednotka mohla účtovať o programe ako o programe so stanovenými požitkami;

(iii) očakávané príspevky do programu na nasledujúce ročné obdobie vykazovania;

(iv) informácie o akomkoľvek deficite alebo prebytku programu, ktorý môže ovplyvniť výšku budúcich príspevkov vrátane základu použitého na určenie tohto deficitu alebo prebytku a prípadné dôsledky pre účtovnú jednotku;

(v) ukazovateľ úrovne účasti účtovnej jednotky na programe v porovnaní s ostatnými zúčastnenými účtovnými jednotkami. Príkladmi takýchto ukazovateľov by mohli byť podiel účtovnej jednotky na celkových príspevkoch do programu alebo podiel celkového počtu aktívnych účastníkov, účastníkov na dôchodku a bývalých účastníkov oprávnených na požitky, ak sú tieto informácie k dispozícii.

Programy so stanovenými požitkami, ktorých riziká sa delia medzi spoločne ovládané účtovné jednotky

149 Ak sa účtovná jednotka zúčastňuje na programe so stanovenými požitkami, ktorý rozkladá riziká medzi spoločne ovládané účtovné jednotky, zverejňuje:

(a) zmluvnú dohodu alebo stanovený postup prispievania na čisté náklady na stanovené požitky alebo skutočnosť, že žiadny takýto postup neexistuje;

▼M31

(b) postup určovania výšky príspevkov platených účtovnou jednotkou;

(c) ak účtovná jednotka účtuje rozdelenie čistých nákladov na stanovené požitky v súlade s odsekom 41, všetky informácie o programe ako celku v súlade s odsekmi 135 až 147;

(d) ak účtovná jednotka účtuje príspevky splatné za obdobie, ako je uvedené v odseku 41, informácie o programe ako celku požadované v odsekoch 135 až 137, 139, 142 až 144 a 147 písm. a) a b).

150 Informácie požadované v odseku 149 písm. c) a d) sa môžu zverejňovať odkazom na zverejnenie v účtovnej závierke inej účtovnej jednotky zo skupiny, ak:

(a) sa v účtovnej závierke tejto účtovnej jednotky zo skupiny osobitne uvádzajú a zverejňujú požadované informácie o programe a

(b) účtovná závierka tejto účtovnej jednotky zo skupiny je k dispozícii používateľom účtovnej závierky za rovnakých podmienok ako účtovná závierka účtovnej jednotky a v rovnakom čase alebo skôr ako účtovná závierka účtovnej jednotky.

Požiadavky na zverejňovanie v ostatných IFRS

151 Účtovná jednotka v prípadoch, keď sa to vyžaduje v štandarde IAS 24, zverejňuje informácie o:

(a) transakciách spriaznenej osoby s programami požitkov po skončení zamestnania a

(b) požitkoch po skončení zamestnania pre kľúčových riadiacich pracovníkov.

152 V prípadoch, keď sa to vyžaduje v štandarde IAS 37, účtovná jednotka zverejňuje informácie o podmienených záväzkoch vznikajúcich zo záväzkov z požitkov po skončení zamestnania.

OSTATNÉ DLHODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

153 Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky zahŕňajú ďalej uvedené položky, ak sa očakáva, že budú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiace služby:

(a) dlhodobé platené voľná, ako napríklad mimoriadne voľno za dlhoročnú službu alebo študijné voľno;

(b) odmeny pri výročiach alebo iné požitky za dlhoročnú službu;

(c) požitky pri dlhodobej pracovnej neschopnosti;

(d) podiely na zisku a odmeny a

(e) odložené odmeňovanie.

154 Na oceňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sa obyčajne nevzťahuje rovnaký stupeň neistoty ako na oceňovanie požitkov po skončení zamestnania. Z týchto dôvodov sa v tomto štandarde požaduje zjednodušená metódu účtovania ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Na rozdiel od účtovania, ktoré sa vyžaduje pri požitkoch po skončení zamestnania, pri tejto metóde sa nevykazujú precenenia v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

Vykazovanie a oceňovanie

155 Pri vykazovaní a oceňovaní prebytku alebo deficitu v inom dlhodobom programe zamestnaneckých požitkov účtovná jednotka uplatňuje ustanovenia odsekov 56 až 98 a 113 až 115. Pri vykazovaní a oceňovaní akéhokoľvek nároku na úhradu účtovná jednotka uplatňuje odseky 116 až 119.

▼M31

156 V prípade ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov účtovná jednotka vykazuje v hospodárskom výsledku čistý súčet ďalej uvedených súm, s výnimkou prípadov, keď sa v inom štandarde IFRS požaduje alebo povoľuje ich zahrnutie do nákladov na aktíva:

(a) náklady na súčasnú službu (pozri odseky 66 až 112);

(b) čisté úroky z čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 123 až 126) a

(c) precenenia čistého záväzku (aktíva) zo stanovených požitkov (pozri odseky 127 až 130).

157 Jednou z foriem ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov je dlhodobý požitok pri dlhodobej práceneschopnosti. Ak úroveň požitku závisí od dĺžky služby, záväzok vzniká poskytovaním služby. Oceňovanie takéhoto záväzku zohľadňuje pravdepodobnosť, že platba sa bude požadovať, a dĺžku obdobia, počas ktorého sa očakáva jej vyplácanie. Ak je úroveň požitku rovnaká pre akéhokoľvek práceneschopného zamestnanca bez ohľadu na odpracované roky služby, očakávané náklady na tieto požitky sa vykážu vtedy, keď nastane udalosť, ktorá spôsobí dlhodobú práceneschopnosť.

Zverejňovanie

158 Hoci sa v tomto štandarde nepožaduje osobitné zverejňovanie údajov o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch, v iných štandardoch IFRS sa môže ich zverejňovanie požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa vyžaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich pracovníkov. V štandarde IAS 1 sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

POŽITKY VYPLÝVAJÚCE Z UKONČENIA PRACOVNÉHO POMERU

159 Tento štandard sa zaoberá požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru oddelene od ostatných zamestnaneckých požitkov, pretože udalosť, ktorá vedie k vzniku záväzku je, ukončenie pracovného pomeru, a nie služba zamestnancov. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru vyplývajú buď z rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer alebo z rozhodnutia zamestnanca prijať požitok ponúkaný účtovnou jednotkou výmenou za ukončenie pracovného pomeru.

160 Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru nezahŕňajú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca bez ponuky účtovnej jednotky alebo v dôsledku záväzných požiadaviek na odchod do dôchodku, pretože tieto požitky sú požitkami po skončení pracovného pomeru. Niektoré účtovné jednotky poskytujú nižšiu úroveň požitkov pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca (v podstate požitok po skončení zamestnania) než pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť účtovnej jednotky. Rozdiel medzi požitkom poskytovaným pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť zamestnanca a vyšším požitkom poskytovaným pri ukončení pracovného pomeru na žiadosť účtovnej jednotky je požitok vyplývajúci z ukončenia pracovného pomeru.

161 Forma zamestnaneckého požitku nerozhoduje o tom, či je požitok poskytnutý výmenou za službu alebo výmenou za ukončenie pracovného pomeru zamestnanca. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú obvykle jednorazové sumy, ale niekedy takisto zahŕňajú:

(a) zvýšenie hodnoty požitkov po skončení zamestnania, a to buď nepriamo prostredníctvom programu zamestnaneckých požitkov alebo priamo;

(b) plat až do konca presne stanovenej výpovednej lehoty, ak zamestnanec neposkytuje ďalšiu službu, z ktorej by účtovná jednotka mala ekonomický úžitok.

▼M31

162 Medzi ukazovatele, že zamestnanecký požitok sa poskytuje výmenou za služby, patria tieto situácie:

(a) požitok je podmienený poskytovaním budúcej služby (vrátane požitkov, ktoré sú vyššie, keď sa poskytuje budúca služba);

(b) požitok sa poskytuje v súlade s podmienkami programu zamestnaneckých požitkov.

163 Niektoré požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sa poskytujú v súlade s podmienkami existujúceho programu zamestnaneckých požitkov. Môžu byť napríklad uvedené v štatúte, pracovnej zmluve alebo kolektívnej zmluve alebo vyplývať zo skúseností z minulej praxe s poskytovaním podobných požitkov. Ďalším príkladom je situácia, keď účtovná jednotka ponúka požitky dlhšie ako len počas krátkeho obdobia, alebo ak medzi ponukou a očakávaným dátumom skutočného ukončenia pracovného pomeru uplynie viac času ako len krátke obdobie, účtovná jednotka zváži, či zaviedla nový program zamestnaneckých požitkov, a teda či požitky ponúkané v rámci tohto programu sú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru alebo požitky po skončení zamestnania. Požitky zamestnanca poskytované v súlade s podmienkami programu zamestnaneckých požitkov sú požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru, ak sú dôsledkom rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca a zároveň nie sú podmienené poskytovaním budúcej služby.

164 Niektoré zamestnanecké požitky sa poskytujú bez ohľadu na dôvod odchodu zamestnanca zo zamestnania. Vyplácanie takýchto požitkov je isté (s výhradou akýchkoľvek požiadaviek potrebných na vznik nároku alebo požiadaviek na minimálnu službu), ale načasovanie platieb týchto požitkov je neisté. Aj keď sú takéto požitky v niektorých jurisdikciách opisované ako odstupné alebo odmeny pri ukončení pracovného pomeru, sú to požitky po skončení zamestnania, a nie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a účtovná jednotka ich účtuje ako požitky po skončení zamestnania.

Vykazovanie

165 Účtovná jednotka vykazuje záväzok a náklady na požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ku skoršiemu z týchto dátumov:

(a) keď už účtovná jednotka nemôže stiahnuť ponuku na tieto požitky a

(b) keď účtovná jednotka vykazuje náklady na reštrukturalizáciu, ktorá patrí do pôsobnosti štandardu IAS 37 a zahŕňa vyplatenie požitkov pri ukončení pracovného pomeru.

166 V prípade požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru splatných v dôsledku rozhodnutia zamestnanca prijať ponúkané požitky výmenou za ukončenie pracovného pomeru, čas, keď už účtovná jednotka nemôže stiahnuť ponuku na vyplatenie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, je skorší z týchto dátumov:

(a) keď zamestnanec prijme ponuku a

(b) keď nadobudne účinnosť obmedzenie (napr. zákonná, regulačná alebo zmluvná požiadavka alebo iné obmedzenie) možnosti účtovnej jednotky stiahnuť ponuku. Bolo by to v prípade, keď je ponuka predložená, ak toto obmedzenie existovalo v čase predloženia ponuky.

167 V prípade požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru splatných v dôsledku rozhodnutia účtovnej jednotky ukončiť pracovný pomer zamestnanca účtovná jednotka už nemôže stiahnuť ponuku, keď sa už oznámila príslušným zamestnancom program ukončenia pracovného pomeru spĺňajúci tieto kritéria:

▼M31

(a) úkony potrebné na ukončenie programu naznačujú, že nie je pravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám programu;

(b) v programe sa uvádza počet zamestnancov, ktorých pracovný pomer sa má ukončiť, ich pracovné zaradenie alebo funkcie a miesto výkonu ich práce (ale v programe sa nemusí uvádzať každý jednotlivý zamestnanec) a predpokladaný dátum ukončenia;

(c) v programe sa uvádzajú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, ktoré zamestnanci dostanú, a to v dostatočne podrobnom vyjadrení na to, aby mohli zamestnanci určiť typ a výšku požitku, ktorý dostanú pri ukončení pracovného pomeru.

168 Keď účtovná jednotka vykazuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, môže jej vzniknúť aj povinnosť účtovať o zmenách programu alebo krátení iných zamestnaneckých požitkov (pozri odsek 103).

Oceňovanie

169 Účtovná jednotka oceňuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru pri prvotnom vykazovaní a oceňuje a vykazuje následné zmeny v súlade s povahou zamestnaneckého požitku, pod podmienkou, že ak požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru predstavujú zvýšenie požitkov po skončení zamestnania, účtovná jednotka uplatní požiadavky na požitky po skončení zamestnania. V opačnom prípade:

(a) ak sa očakáva, že požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru budú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, v ktorom sa požitok vyplývajúci z ukončenia pracovného pomeru vykazuje, účtovná jednotka uplatní požiadavky na krátkodobé zamestnanecké požitky;

(b) ak sa neočakáva, že požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru budú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania, účtovná jednotka uplatní požiadavky na ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky.

170 Keďže požitky vyplývajúce z ukončenia zamestnania sa neposkytujú výmenou za službu, odseky 70 až 74 týkajúce sa prideľovania požitkov obdobiam služby nie sú relevantné.

Príklad na ilustráciu odsekov 159 až 170

Kontext

V dôsledku nedávnej akvizície účtovná jednotka plánuje o desať mesiacov zatvoriť jeden závod a v tom istom čase rozviazať pracovný pomer so všetkými zvyšnými zamestnancami v závode. Keďže účtovná jednotka potrebuje odborné a praktické znalosti zamestnancov závodu na dokončenie niektorých zákaziek, oznámi tento program ukončenia pracovného pomeru:

Každý zamestnanec, ktorý zostane a bude poskytovať služby až do zatvorenia závodu, dostane ku dňu ukončenia pracovného pomeru hotovosť vo výške 30 000 MJ. Zamestnanci, ktorí odídu zo zamestnania pre zatvorením závodu, dostanú 10 000 MJ.

V závode je 120 zamestnancov. V čase vyhlásenia programu účtovná jednotka očakáva, že 20 zamestnancov odíde pred zatvorením závodu. Preto je celkový očakávaný odlev hotovosti z programu 3 200 000 MJ (t. j. 20 × 10 000 MJ + 100 × 30 000 MJ). Ako sa vyžaduje v odseku 160, účtovná jednotka účtuje požitky poskytnuté výmenou za ukončenie pracovného pomeru ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a požitky poskytnuté výmenou za služby účtuje ako krátkodobé zamestnanecké požitky.

▼M31

Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru

Požitok poskytnutý výmenou za ukončenie pracovného pomeru je 10 000 MJ. Je to suma, ktorú by účtovná jednotka musela zaplatiť za ukončenie pracovného pomeru bez ohľadu na to, či zamestnanec zostane a bude poskytovať služby až do zatvorenia závodu alebo či odíde pred jeho zatvorením. Dokonca aj keď zamestnanci môžu odísť pred zatvorením závodu, ukončenie pracovného pomeru so všetkými zamestnancami je výsledkom rozhodnutia účtovnej jednotky zatvoriť závod a ukončiť ich pracovný pomer (t. j. keď sa závod zatvorí, všetci zamestnanci odídu zo zamestnania). Účtovná jednotka preto vykáže záväzok 1 200 000 MJ (t. j. 120 × 10 000 MJ) ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru v súlade s programom zamestnaneckých požitkov v čase oznámenia programu pri ukončení pracovného pomeru alebo keď účtovná jednotka vykáže náklady na reštrukturalizáciu spojené so zatvorením závodu, podľa toho, čo nastane skôr.

Požitky poskytnuté výmenou za službu

Vyššie požitky, ktoré zamestnanci dostanú, keď budú poskytovať služby počas celého desaťmesačného obdobia, sú výmenou za služby poskytované počas tohto obdobia. Účtovná jednotka ich zaúčtuje ako krátkodobé zamestnanecké požitky, pretože účtovná jednotka očakáva, že ich vyrovná do dvanástich mesiacov po skončení ročného obdobia vykazovania. V tomto príklade sa nevyžaduje diskontovanie, takže sa v každom mesiaci počas obdobia desiatich mesiacov poskytovania služby vykáže náklad vo výške 200 000 MJ (t. j. 2 000 000 MJ ÷ 10) spolu so zodpovedajúcim zvýšením účtovnej hodnoty záväzku.

Zverejňovanie

171 Hoci tento štandard nepožaduje osobitné zverejnenia o požitkoch vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, iné štandardy IFRS môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad v štandarde IAS 24 sa vyžaduje zverejňovanie zamestnaneckých požitkov pre kľúčových riadiacich pracovníkov. V štandarde IAS 1 sa vyžaduje zverejňovanie nákladov na zamestnanecké požitky.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

172 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

173 Účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, okrem prípadov, keď:

(a) účtovná jednotka nemusí upravovať účtovnú hodnotu aktív mimo rozsahu pôsobnosti tohto štandardu o zmeny nákladov na zamestnanecké požitky, ktoré boli zahrnuté do účtovnej hodnoty pred dátumom prvého uplatnenia. Dátum prvého uplatnenia je začiatok najskoršieho predchádzajúceho obdobia prezentovaného v prvej účtovej závierke, v ktorom účtovná jednotka prijme tento štandard,

(b) v účtovných závierkach za obdobia začínajúce sa po 1. januári 2014 účtovná jednotka nemusí prezentovať porovnávacie informácie na účely zverejnení, ktoré sa vyžadujú v odseku 145, o citlivosti záväzku zo stanovených požitkov.

174 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 8 a mení a dopĺňa sa odsek 113. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M44

175 *Programy so stanovenými požitkami: príspevky zamestnancov* (zmeny IAS 19), vydané v novembri 2013, zmenené odseky 93 – 94. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny so spätnou platnosťou na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr, a to v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M48

176 Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenil odsek 83 a doplnil sa odsek 177 Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

177 Účtovná jednotka uplatňuje zmenu v odseku 176 od začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia vykázaného v prvej účtovnej závierke, v ktorej účtovná jednotka uplatní túto zmenu. Akákoľvek úvodná úprava vyplývajúca z uplatňovania zmeny sa vykazuje v nerozdelených ziskoch na začiatku tohto obdobia.

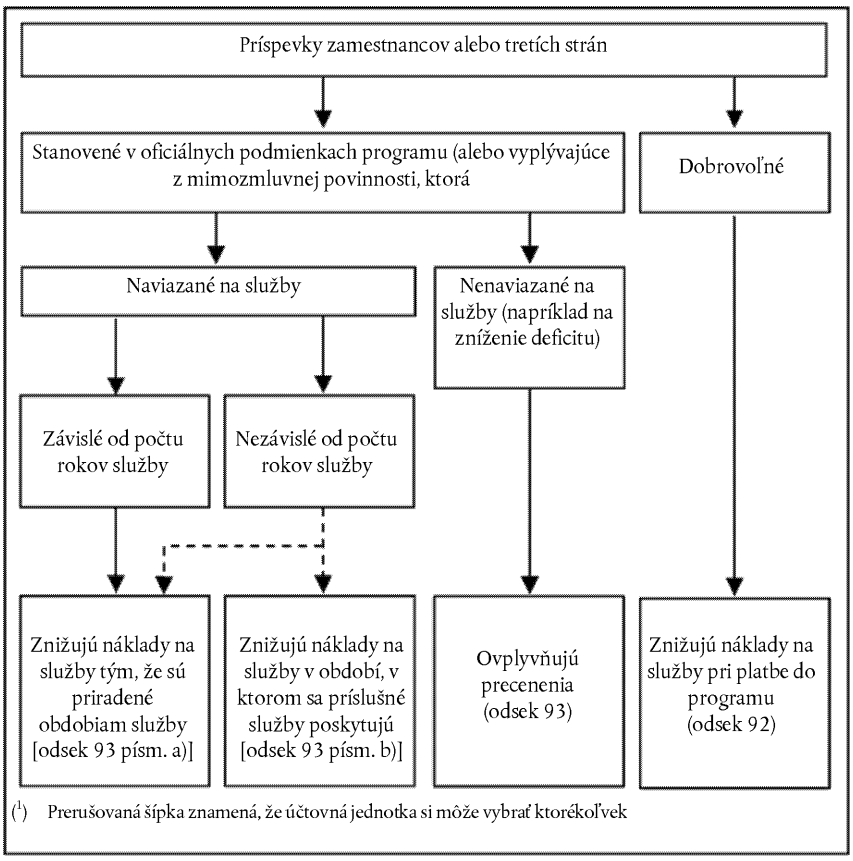
▼M31

Dodatok A

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 92 – 93 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti IFRS.

A1 Účtovné požiadavky na príspevky zamestnancov alebo tretích strán sú uvedené ďalej v diagrame.



([1]) Prerušovaná šípka znamená, že účtovná jednotka si môže vybrať ktorékoľvek

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 20

Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci

ROZSAH PÔSOBNOSTI ►M8 [1] ◄

1. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní a zverejňovaní štátnych dotácií a pri zverejňovaní ostatných foriem štátnej pomoci.

2. Tento štandard sa nezaoberá:

a) osobitnými problémami, ktoré vznikajú pri účtovaní štátnych dotácií v účtovných závierkach odzrkadľujúcich účinky zmeny cien alebo v doplnkových informáciách podobnej povahy;

▼M8

b) štátnou pomocou, ktorá sa účtovnej jednotke poskytuje v podobe výhod, ktoré sú k dispozícii pri určovaní zdaniteľného zisku alebo daňovej straty, alebo sú určené alebo limitované na základe záväzku dane z príjmov. Medzi takéto výhody patria napríklad daňové prázdniny, investičné daňové úľavy, sadzby pre zrýchlené odpisy a znížené daňové sadzby;

▼B

c) štátnou účasťou na vlastníctve účtovnej jednotky;

d) štátnymi dotáciami, na ktoré sa vzťahuje IAS 41 *Poľnohospodárstvo*.

DEFINÍCIE

3. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto bližšie určenom význame:

Štát znamená vládu, vládne inštitúcie a podobné orgány, či už miestne, národné alebo medzinárodné.

Štátna pomoc je opatrenie štátu určené na poskytovanie konkrétnej ekonomickej výhody účtovnej jednotke alebo skupine účtovných jednotiek spĺňajúcich určité kritériá. Štátna pomoc na účely tohto štandardu nezahŕňa požitky poskytované len nepriamo prostredníctvom činnosti ovplyvňujúcej všeobecné obchodné podmienky, ako je zabezpečenie infraštruktúry v rozvojových oblastiach alebo zavedenie obchodných obmedzení voči konkurentom.

Štátne dotácie sú pomoc štátu vo forme prevodu prostriedkov účtovnej jednotke ako odplata za minulé alebo budúce splnenie určitých podmienok týkajúcich sa prevádzkových činností účtovnej jednotky. Sú z nich vylúčené tie formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú primerane ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky [2].

---

[1] Ako súčasť *Vylepšení IFRS* vydaných v máji 2008 rada zmenila a doplnila terminológiu použitú v tomto štandarde v záujme jednotnosti s ostatnými IFRS takto:
   a) „zdaniteľný príjem“ bol zmenený a doplnený na „zdaniteľný zisk alebo daňová strata“,
   b) „vykázaný ako výnosy/náklady“ bol zmenený a doplnený na „vykázaný v hospodárskom výsledku“,
   c) „pripísaný priamo v prospech podielov/vlastného imania akcionárov“ bol zmenený a doplnený na „vykázaný mimo hospodárskeho výsledku“, a
   d) „oprava účtovného odhadu“ bola zmenená a doplnená na „zmena účtovného odhadu“.

[2] Pozri aj SIC-10 *Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam.*

▼B

Dotácie vzťahujúce sa na majetok sú štátne dotácie, ktorých hlavnou podmienkou je, že účtovná jednotka oprávnená na ich získanie by mala kúpiť, zhotoviť alebo inak nadobudnúť dlhodobý majetok. Môžu byť takisto určené doplňujúce podmienky obmedzujúce typ alebo umiestnenie majetku alebo obdobia, počas ktorých má byť majetok nadobudnutý alebo držaný.

Dotácie vzťahujúce sa na výnos sú štátne dotácie iné ako tie, ktoré sa vzťahujú na majetok.

Odpustiteľné pôžičky sú pôžičky, pri ktorých sa poskytovateľ pôžičky zaviaže vzdať sa nároku na splatenie za určitých predpísaných podmienok.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼B

4. Štátna pomoc má veľa foriem, ktoré sa líšia druhom poskytovanej pomoci, ako aj podmienkami, ktoré sú s ňou zvyčajne spojené. Účelom pomoci môže byť motivovať účtovnú jednotku, aby začala činnosť, ktorú by za bežných okolností nevykonávala, ak by sa jej pomoc neposkytla.

5. Príjem štátnej pomoci účtovnou jednotkou môže byť pri zostavení účtovnej závierky významný z dvoch dôvodov. Po prvé, ak boli prostriedky prevedené, musí sa nájsť primeraná metóda účtovania prevodu. Po druhé, je žiaduce uviesť, v akom rozsahu mala účtovná jednotka z tejto pomoci počas vykazovaného obdobia úžitok. Tým sa zjednoduší porovnanie účtovnej závierky účtovnej jednotky s účtovnými závierkami za predchádzajúce obdobia a s účtovnými závierkami iných účtovných jednotiek.

6. Štátne dotácie majú niekedy iný názov, ako napríklad príspevky, subvencie alebo prémie.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

7. Štátne dotácie, vrátane nepeňažných dotácií v reálnej hodnote, sa nevykazujú, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že:

a) účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené, a

b) dotácie budú prijaté.

8. Štátna dotácia sa nevykazuje dovtedy, kým neexistuje primeraná istota, že účtovná jednotka bude spĺňať podmienky, ktoré sú s dotáciou spojené, a že dotácia bude prijatá. Prijatie dotácie samo osebe neposkytuje presvedčivý dôkaz o tom, že podmienky spojené s dotáciou boli alebo budú splnené.

9. Spôsob, ktorým je dotácia prijatá, nemá vplyv na účtovnú metódu uplatňovanú v súvislosti s dotáciou. Preto sa dotácia účtuje rovnakým spôsobom, či už je prijatá v hotovosti alebo v podobe zníženia záväzku voči štátu.

10. S odpustiteľnou pôžičkou od štátu sa zaobchádza ako so štátnou dotáciou, ak existuje primeraná istota, že účtovná jednotka splní podmienky na odpustenie pôžičky.

▼**M53**

10A. Prínos zo štátneho úveru za nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu sa účtuje ako štátna dotácia. Úver sa vykazuje a oceňuje v súlade s IFRS 9 *Finančné nástroje*. Prínos zo štátneho úveru za nižšiu ako trhovú úrokovú sadzbu sa oceňuje ako rozdiel medzi pôvodnou účtovnou hodnotou úveru určenou v súlade s IFRS 9 a prijatými príjmami. Prínos sa účtuje v súlade s týmto štandardom. Účtovná jednotka skúma podmienky a povinnosti, ktoré sa splnili alebo sa musia splniť pri zistení nákladov, na kompenzáciu ktorých je prínos z úveru určený.

▼**B**

11. Len čo sa štátna dotácia vykáže, s akýmkoľvek súvisiacim podmieneným záväzkom alebo podmieneným aktívom sa zaobchádza v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

▼**M8**

12. Štátne dotácie sa vykazujú na systematickej báze v hospodárskom výsledku počas období, v ktorých účtovná jednotka vykazuje ako náklady súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sú dotácie určené.

13. Existujú dva všeobecné prístupy účtovného riešenia štátnych dotácií: kapitálový prístup, podľa ktorého sa dotácia vykazuje mimo hospodárskeho výsledku, a výnosový prístup, podľa ktorého sa dotácia vykazuje v hospodárskom výsledku počas jedného alebo viacerých účtovných období.

14. Zástancovia kapitálového prístupu argumentujú takto:

a) štátne dotácie sú finančným prostriedkom a ako také by mali byť skôr zachytené vo výkaze o finančnej situácii, ako byť vykázané v hospodárskom výsledku, kde by kompenzovali položky nákladov, ktoré financujú. Pretože sa neočakáva žiadne splatenie, takéto dotácie by sa mali vykazovať mimo hospodárskeho výsledku.

b) nie je vhodné vykazovať štátne dotácie v hospodárskom výsledku, pretože nie sú výsledkom činností, ale predstavujú štátom poskytnutý stimul bez súvisiacich nákladov.

15. Argumenty na podporu výnosového prístupu sú tieto:

a) pretože štátne dotácie sú prijaté z iného zdroja ako od akcionárov, nemali by sa priamo vykazovať vo vlastnom imaní, ale mali by sa vykazovať v hospodárskom výsledku v príslušných účtovných obdobiach,

b) štátne dotácie sa zriedkavo poskytujú zadarmo. Účtovná jednotka ich získa splnením podmienok na ich poskytnutie a dodržaním stanovených povinností. Mali by sa preto vykazovať v hospodárskom výsledku počas účtovných období, v ktorých účtovná jednotka vykazuje ako náklady súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sa dotácia poskytla, a

c) keďže daň z príjmov a iné dane sú náklady, je logické zachytávať štátne dotácie, ktoré sú rozšírením fiškálnych politík, v hospodárskom výsledku.

▼M8

16. Pre výnosový prístup je zásadné, aby sa štátne dotácie vykazovali v hospodárskom výsledku na systematickej báze počas účtovných období, v ktorých účtovná jednotka vykazuje ako náklady súvisiace náklady, na kompenzáciu ktorých sa dotácia poskytla. Vykázanie štátnych dotácií v hospodárskom výsledku na základe ich prijatia nie je v súlade so základným akruálnym predpokladom (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*), a bolo by to prijateľné len vtedy, ak by neexistovala základňa na priradenie dotácie k účtovným obdobiam iným, ako je obdobie, v ktorom bola dotácia prijatá.

17. Vo väčšine prípadov sú obdobia, počas ktorých účtovná jednotka vykazuje náklady súvisiace so štátnou dotáciou, ľahko zistiteľné. Dotácie sú preto v uznaní špecifických nákladov vykázané v hospodárskom výsledku v tom istom účtovnom období ako príslušné náklady. Podobne sa dotácie súvisiace s odpisovateľným majetkom zvyčajne vykazujú v hospodárskom výsledku počas období a v podieloch, v ktorých sa odpisy týchto aktív účtujú.

18. Dotácie týkajúce sa neodpisovateľného majetku môžu takisto vyžadovať splnenie určitých povinností a mali by sa potom vykázať v hospodárskom výsledku počas účtovných období, v ktorých sa znášajú náklady na splnenie týchto povinností. Príkladom je dotácia v podobe pozemku s podmienkou postaviť na tomto mieste budovu, pričom môže byť vhodné vykazovať dotáciu v hospodárskom výsledku počas životnosti budovy.

▼B

19. Dotácie sú niekedy prijaté ako súčasť balíka finančnej alebo fiškálnej pomoci, s čím je spojené niekoľko podmienok. V takých prípadoch je potrebné postupovať opatrne pri identifikovaní podmienok spôsobujúcich nárast nákladov a iných nákladov, ktoré určujú obdobia, počas ktorých sa dotácia bude prijímať. Môže byť primerané prideliť časť dotácie na jednom základe a časť na druhom.

▼M8

20. Štátna dotácia, ktorá sa stane pohľadávkou ako kompenzácia za už vzniknuté náklady alebo straty, alebo štátna dotácia poskytnutá s cieľom ihneď finančne pomôcť účtovnej jednotke bez budúcich súvisiacich nákladov, sa vykazuje v hospodárskom výsledku v období, v ktorom sa stala pohľadávkou.

21. Za určitých okolností sa štátna dotácia môže udeliť s cieľom poskytnúť okamžitú finančnú pomoc účtovnej jednotke, a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie sa môžu vzťahovať na individuálnu účtovnú jednotku a nemusia byť dostupné celej skupine príjemcov. Tieto okolnosti môžu viesť k vykázaniu dotácie v hospodárskom výsledku v účtovnom období, v ktorom účtovná jednotka spĺňa podmienky na prijatie dotácie, a so zverejnením zaisťujúcim jasné pochopenie jej účinku.

22. Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou účtovnej jednotky ako náhrada za náklady alebo straty, ktoré vznikli v predchádzajúcom období. Takáto dotácia sa vykazuje v hospodárskom výsledku účtovného obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, a so zverejnením zaisťujúcim jasné pochopenie jej účinku.

▼B

Nepeňažné štátne dotácie

23. Štátna dotácia môže mať formu prevodu nepeňažného majetku, ako pozemkov alebo iných prostriedkov, ktoré má účtovná jednotka využívať. Za týchto okolností je bežné stanoviť reálnu hodnotu nepeňažného majetku a účtovať tak dotáciu, ako aj majetok v tejto reálnej hodnote. Niekedy sa používa alternatívny postup, ktorým je zaúčtovanie majetku aj dotácie v menovitej hodnote.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na majetok

24. Štátne dotácie vzťahujúce sa na majetok, vrátane nepeňažných dotácií v reálnej hodnote, sa prezentujú v súvahe buď vykázaním dotácie ako výnosov budúcich období, alebo odpočítaním dotácie pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku.

25. Obe metódy, ako prezentovať v účtovných závierkach dotácie (alebo príslušné časti dotácií), vzťahujúce sa na majetok, sa považujú za prijateľné alternatívy.

▼M8

26. Podľa prvej metódy sa dotácia vykazuje ako výnos budúcich období, ktorý sa na systematickom základe vykazuje v hospodárskom výsledku počas doby použiteľnosti majetku.

27. Podľa druhej metódy sa dotácia odpočítava pri výpočte účtovnej hodnoty majetku. Dotácia sa vykazuje v hospodárskom výsledku počas doby použiteľnosti odpisovateľného majetku ako znížený odpis.

▼B

28. Nákupmi majetku a prijatím súvisiacich dotácií sa môžu spôsobiť hlavné pohyby v peňažných tokoch účtovnej jednotky. Z tohto dôvodu a takisto preto, aby sa zobrazila hrubá investícia do majetku, sa takéto pohyby často zverejňujú ako samostatné položky vo výkaze peňažných tokov bez ohľadu na to, či dotácia je alebo nie je odpočítaná od hodnoty súvisiaceho majetku ►M5 na účely prezentácie vo výkaze o finančnej situácii ◄.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos

▼M31

29. Dotácie vzťahujúce sa na výnosy sa prezentujú ako časť ziskov alebo strát, buď samostatne alebo pod všeobecným názvom, napr. „ostatné výnosy“; alebo sa alternatívne odpočítavajú pri vykazovaní súvisiacich nákladov.

———————

▼B

30. Zástancovia prvej metódy tvrdia, že nie je vhodné kompenzovať čisté výnosové a nákladové položky a že oddelením dotácie od nákladov sa uľahčuje porovnanie s inými nákladmi neovplyvnenými dotáciou. Zástancovia druhej metódy argumentujú, že keby nebola dostupná dotácia, účtovnej jednotke by náklady nevznikli a že prezentácia nákladov bez kompenzácie dotácie môže byť preto zavádzajúca.

▼B

31. Obe metódy sa v prípade prezentácie dotácií vzťahujúcich sa na výnos považujú za prijateľné. Zverejňovanie dotácie môže byť nevyhnutné na správne pochopenie účtovnej závierky. Je zvyčajne vhodné zverejňovať účinok dotácií na každú položku výnosu alebo nákladu, pričom sa vyžaduje samostatné zverejňovanie.

Vrátenie štátnych dotácií

▼M8

32. Štátna dotácia, ktorá sa stane splatnou, sa zaúčtuje ako zmena účtovného odhadu (pozri IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*). Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na výnos sa najprv uplatní oproti akémukoľvek nerozpustenému výnosu budúcich období vykázanému v súvislosti s dotáciou. V rozsahu, v akom návratná suma prevýši tieto výnosy budúcich období, alebo v prípadoch, keď neexistujú výnosy budúcich období, vrátenie sa zaúčtuje ihneď v hospodárskom výsledku. Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok sa zaúčtuje ako zvýšenie účtovnej hodnoty majetku alebo zníženie zostatku výnosov budúcich období o splatnú sumu. Ďalšie kumulované dodatočné odpisy, ktoré by boli bývali vykázané v hospodárskom výsledku k danému dňu pri neexistencii dotácie, sa ihneď vykážu v hospodárskom výsledku.

▼B

33. Okolnosti, ktoré spôsobili vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok, môžu vyžadovať posúdenie možného zníženia novej účtovnej hodnoty majetku.

ŠTÁTNA POMOC

34. Z definície štátnych dotácií uvedenej v odseku 3 sú vylúčené určité formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú celkom dobre ohodnotiť, a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky.

35. Príkladmi pomoci, ktoré sa nedajú celkom dobre ohodnotiť, sú bezplatné technické alebo marketingové poradenstvo a poskytnutie záruk. Príkladom pomoci, ktorú nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií účtovnej jednotky, je štátna politika verejného obstarávania, ktorá zabezpečuje časť odbytu účtovnej jednotky. Existencia úžitku môže byť nesporná, ale akýkoľvek pokus oddeliť obchodné činnosti od štátnej pomoci môže byt' vlastne svojvoľný.

36. Význam úžitku v prv uvedených príkladoch môže byt' taký, že zverejňovanie druhu, rozsahu a trvania pomoci je potrebné na to, aby účtovné závierky neboli zavádzajúce.

▼M8

_____

▼B

38. V tomto štandarde štátna pomoc nezahŕňa zabezpečenie infraštruktúry zlepšením všeobecnej dopravnej a komunikačnej siete a zabezpečenie zlepšených zariadení, ako sú systémy zavlažovania alebo vodovodná sieť, ktoré sú dostupné na pretrvávajúcom neurčenom základe v prospech celej miestnej komunity.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

39. Zverejňujú sa tieto skutočnosti:

a) účtovné zásady prijaté pre štátne dotácie vrátane metód prezentácie uplatnených v účtovnej závierke;

b) druh a rozsah štátnych dotácií vykazovaných v účtovnej závierke a označenie ostatných foriem štátnej pomoci, z ktorých má účtovná jednotka priamy úžitok, a

c) nesplnené podmienky a iné skutočnosti spojené so štátnou pomocou, ktoré sa zistili.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Účtovná jednotka, ktorá tento štandard uplatňuje prvýkrát, je povinná:

a) splniť požiadavky na zverejnenie, kde je to vhodné, a

b) buď:

i) upraviť svoju účtovnú závierku o zmeny v účtovných zásadách v súlade s IAS 8, alebo

ii) uplatniť účtovné ustanovenia štandardu len na dotácie alebo časti dotácií, ktoré sa stávajú pohľadávkou alebo splatnou dotáciou po dátume účinnosti tohto štandardu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky za účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1984 alebo neskôr.

▼M5

42. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním pridal odsek 29A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M8

43. Odsek 37 bol zrušený a odsek 10A bol pridaný *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na štátne úvery prijaté v obdobiach, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

45. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 3. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M31

46. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 29 a zrušil odsek 29A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼M53

48. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 10A a vypustili sa odseky 44 a 47. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 21

Vplyvy zmien kurzov cudzích mien

CIEĽ

1. Účtovná jednotka môže vykonávať zahraničné činnosti dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo môže mať zahraničné prevádzky. Okrem toho účtovná jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v cudzej mene. Cieľom tohto štandardu je predpísať, ako zahrnúť transakcie v cudzích menách a zahraničné prevádzky do účtovnej závierky jednotky a ako prepočítať účtovné závierky do prezentačnej meny.

2. Hlavné otázky sú, ktorý výmenný kurz (ktoré výmenné kurzy) používať a ako vykazovať vplyvy zmien vo výmenných kurzoch v účtovnej závierke.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

3. Tento štandard sa uplatňuje:

a) pri účtovaní transakcií a zostatkov v cudzích menách, s výnimkou tých derivátových transakcií a zostatkov, ktoré sú v rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje*;

▼B

b) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničných prevádzok, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke účtovnej jednotky úplnou konsolidáciou ►M32 ——————— ◄ alebo metódou vlastného imania, a

c) pri prepočte výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky do prezentačnej meny.

▼M53

4. IFRS 9 sa uplatňuje na mnohé deriváty v cudzej mene, a tieto sú teda vyňaté z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Tie deriváty v cudzej mene, ktoré nie sú v rozsahu pôsobnosti IFRS 9 (napríklad niektoré deriváty v cudzej mene, ktoré sú vložené do iných zmlúv), však patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard uplatňuje vtedy, keď účtovná jednotka prepočítava sumy týkajúce sa derivátov z ich funkčnej meny do prezentačnej meny.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na účtovanie zabezpečenia pre položky v cudzej mene vrátane zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky. Na účtovanie zabezpečenia sa uplatňuje IFRS 9.

▼B

6. Tento štandard sa uplatňuje na prezentáciu účtovnej závierky účtovnej jednotky v cudzej mene a ustanovuje požiadavky na výslednú účtovnú závierku, ktorá má byť v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Pre prepočty finančných informácií do cudzej meny, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky, špecifikuje tento štandard informácie, ktoré sa majú zverejniť.

7. Tento štandard sa neuplatňuje pri prezentácii peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze o peňažných tokoch ani na transakcie peňažných tokov zahraničnej prevádzky (pozri IAS 7 *Výkazy peňažných tokov*).

▼B

DEFINÍCIE

8. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

Záverečný kurz je aktuálny výmenný kurz k súvahovému dňu.

Kurzový rozdiel je rozdiel vznikajúci pri prepočte daného počtu jednotiek jednej meny do inej meny pri rozdielnych výmenných kurzoch.

Výmenný kurz je výmenný pomer dvoch mien.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼B

Cudzia mena je iná mena, ako je funkčná mena účtovnej jednotky.

Zahraničná prevádzka je účtovná jednotka, ktorá je dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, ►M32 spoločnou dohodou ◄ alebo pobočkou vykazujúcej účtovnej jednotky, a ktorej činnosti sú založené alebo uskutočňované v inej krajine alebo mene, ako je krajina alebo mena vykazujúcej účtovnej jednotky.

Funkčná mena je mena hlavného ekonomického prostredia, v ktorom účtovná jednotka uskutočňuje svoju činnosť.

Skupina je materská spoločnosť so všetkými svojimi dcérskymi spoločnosťami.

Peňažné položky sú držané jednotky meny, majetok a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevnom alebo stanoviteľnom počte menových jednotiek.

Čistá investícia do zahraničnej prevádzky je suma podielu vykazujúcej účtovnej jednotky na čistom majetku tejto prevádzky.

Prezentačná mena je mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka.

Aktuálny výmenný kurz je výmenný kurz pre okamžitú dodávku.

Spresnenie definícií

Funkčná mena

9. Primárne ekonomické prostredie, v ktorom účtovná jednotka uskutočňuje svoju činnosť, je zvyčajne to, v ktorom primárne vytvára a vynakladá peniaze. Pri stanovení svojej funkčnej meny zvažuje účtovná jednotka tieto faktory:

a) mena:

   i) ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú predajné ceny za jej tovary a služby vyjadrené a vysporiadané); a

   ii) tej krajiny, ktorej konkurenčné sily a predpisy najviac ovplyvňujú predajné ceny jej tovarov a služieb;

b) mena, ktorá najviac ovplyvňuje náklady na prácu, materiál a ostatné náklady na dodávku tovarov a poskytovanie služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú náklady vyjadrené a vysporiadané).

▼B

10. Ďalej uvedené faktory môžu takisto poskytnúť dôkaz o funkčnej mene účtovnej jednotky:

a) mena, v ktorej sú generované finančné prostriedky z finančných činností (t. j. vydávanie úverových a kapitálových nástrojov);

b) mena, v ktorej sú zvyčajne kumulované príjmy z prevádzkových činností.

11. Pri stanovení funkčnej meny zahraničnej prevádzky a toho, či jej funkčná mena je rovnaká ako funkčná mena vykazujúcej účtovnej jednotky (vykazujúca účtovná jednotka je v tomto kontexte tá účtovná jednotka, ktorá má zahraničnú prevádzku ako svoju dcérsku spoločnosť, pobočku, pridružený podnik ►**M32** alebo spoločnú dohodu ◄) sa zvažujú ďalšie faktory:

a) či sa činnosť zahraničnej prevádzky vykonáva ako rozšírenie činnosti vykazujúcej účtovnej jednotky, alebo sa skôr vykonáva s významným stupňom autonómie. Príkladom prvého variantu je, keď zahraničná prevádzka iba predáva tovary dovezené od vykazujúcej účtovnej jednotky a odvádza jej výnosy. Príkladom druhého variantu je, keď prevádzka kumuluje peniaze a iné peňažné položky, vytvára náklady, tvorí výnosy a zabezpečuje pôžičky, všetko v podstate vo svojej miestnej mene;

b) či transakcie s vykazujúcou účtovnou jednotkou tvoria veľký alebo malý podiel činností zahraničnej prevádzky;

c) či peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky majú priamy vplyv na peňažné toky vykazujúcej účtovnej jednotky a sú ihneď k dispozícii, aby sa jej odviedli;

d) či sú peňažné toky z činností zahraničnej prevádzky dostatočné na to, aby pokryli existujúce a bežne očakávané dlhové záväzky bez toho, aby vykazujúca účtovná jednotka poskytla finančné prostriedky na ich pokrytie.

12. Ak sa skombinujú uvedené indikátory a funkčná mena nie je zrejmá, manažment použije svoj úsudok na určenie tej funkčnej meny, ktorá najvernejšie zobrazuje ekonomické účinky základných transakcií, udalostí a podmienok. V rámci tohto prístupu manažment uprednostní primárne indikátory uvedené v odseku 9 pred zvažovaním indikátorov v odsekoch 10 a 11, ktoré sú určené ako ďalší podporný prostriedok na stanovenie funkčnej meny účtovnej jednotky.

13. Funkčná mena účtovnej jednotky odzrkadľuje základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre ňu relevantné. Preto v prípade, keď je funkčná mena už stanovená, nemení sa, pokiaľ nenastane zmena v týchto základných transakciách, udalostiach a podmienkach.

14. Ak je funkčná mena menou hyperinflačnej ekonomiky, účtovná závierka účtovnej jednotky sa prepočíta v súlade s IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*. Účtovná jednotka sa nemôže vyhnúť prepočtu v súlade s IAS 29 napríklad tým, že si za svoju funkčnú menu stanoví inú menu, ako je funkčná mena stanovená v súlade s týmto štandardom (ako napríklad funkčná mena materskej spoločnosti).

▼B

Čistá investícia v zahraničnej prevádzke

15. Účtovná jednotka môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke. Položka, pre ktorú nie je vysporiadanie ani plánované, ani nie je pravdepodobné, že nastane v blízkej budúcnosti, je v podstate súčasťou čistej investície účtovnej jednotky v danej zahraničnej prevádzke a účtuje sa v súlade s odsekmi 32 a 33. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo pôžičky. Nezahŕňajú pohľadávky alebo záväzky z obchodného styku.

15A. Účtovnou jednotkou, ktorá má peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnej prevádzke, opísanú v odseku 15, môže byť hocijaká dcérska spoločnosť v skupine. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka má dve dcérske spoločnosti, A a B. Dcérska spoločnosť B je zahraničnou prevádzkou. Dcérska spoločnosť A poskytne úver dcérskej spoločnosti B. Pohľadávka z úveru poskytnutého dcérskou spoločnosťou A voči dcérskej spoločnosti B by bola súčasťou čistej investície účtovnej jednotky v dcérskej spoločnosti B, ak sa vysporiadanie tohto úveru ani neplánuje ani nie je pravdepodobné, že nastane v blízkej budúcnosti. Toto by tak isto platilo, ak by dcérska spoločnosť A bola sama zahraničnou prevádzkou.

Peňažné položky

16. Základnou črtou peňažnej položky je právo prijať (alebo povinnosť dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Patria sem napríklad: penzijné a iné zamestnanecké požitky vyplácané peniazmi v hotovosti; rezervy, ktoré sa majú uhradiť v hotovosti; a peňažné dividendy vykázané ako záväzok. Podobne, zmluva o prijatí (alebo dodaní) premenlivého množstva vlastných kapitálových nástrojov účtovnej jednotky alebo premenlivého množstva majetku, ktorého reálna hodnota, ktorá má byť získaná (alebo dodaná), sa rovná pevnému alebo stanoviteľnému množstvu menových jednotiek, je peňažná položka. Naopak, základnou črtou nepeňažnej položky je absencia práva prijať (alebo povinnosti dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Patria sem napríklad: sumy predplatené za tovary a služby (napríklad predplatené nájomné); goodwill; nehmotný majetok; zásoby; nehnuteľnosti, stroje a zariadenia; a rezervy, ktoré sa majú vysporiadať dodaním nepeňažného majetku.

ZHRNUTIE PRÍSTUPU VYŽADOVANÉHO TÝMTO ŠTANDARDOM

17. Pri príprave účtovnej závierky si každá účtovná jednotka – či už samostatná účtovná jednotka, účtovná jednotka so zahraničnými prevádzkami (akou je materská spoločnosť) alebo zahraničná prevádzka (akou je dcérska spoločnosť alebo pobočka) – určí svoju funkčnú menu v súlade s odsekmi 9 až 14. Účtovná jednotka prepočíta položky cudzej meny do svojej funkčnej meny a vykáže vplyvy takejto transakcie v súlade s odsekmi 20 až 37 a 50.

▼B

18. Mnohé vykazujúce účtovné jednotky sú zložené z viacerých samostatných účtovných jednotiek (napríklad skupinu tvorí materská spoločnosť a jedna alebo viaceré dcérske spoločnosti). Rôzne typy účtovných jednotiek, či už sú členovia skupiny alebo nie, môžu mať investície v pridružených podnikoch ►M32 alebo spoločných dohodách. ◄ Môžu mať aj pobočky. Preto je nevyhnutné, aby sa výsledky a finančná situácia jednotlivých účtovných jednotiek patriacich do vykazujúcej účtovnej jednotky prepočítali do meny, v ktorej vykazujúca účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku. Tento štandard umožňuje, aby prezentačnou menou vykazujúcej účtovnej jednotky bola akákoľvek mena (alebo meny). Výsledky a finančná situácia ktorejkoľvek jednotlivej účtovnej jednotky v rámci vykazujúcej účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena sa líši od prezentačnej meny, sú prepočítané v súlade s odsekmi 38 až 50.

►M32 19. Tento štandard takisto povoľuje samostatnej účtovnej jednotke pripravujúcej účtovnú závierku alebo účtovnej jednotke pripravujúcej individuálnu účtovnú závierku v súlade s IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*, aby prezentovali svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). ◄ Ak sa prezentačná mena účtovnej jednotky líši od jej funkčnej meny, jej výsledky a finančná situácia sa tiež prepočítajú do prezentačnej meny v súlade s odsekmi 38 až 50.

VYKAZOVANIE TRANSAKCIÍ V CUDZÍCH MENÁCH VYKONÁVANÉ VO FUNKČNEJ MENE

Prvotné vykázanie

20. Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vysporiadanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď účtovná jednotka:

a) kúpi alebo predá tovar alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;

b) požičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak sú záväzky alebo pohľadávky uvedené v cudzej mene, alebo

c) inak nadobudne alebo vyradí majetok alebo jej vzniknú alebo vysporiada záväzky uvedené v cudzej mene.

21. Transakcia v cudzej mene sa má pri prvotnom vykázaní zaznamenať vo funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu transakcie.

22. Dátum transakcie je dátum, keď sa transakcia prvýkrát kvalifikuje, aby bola vykázaná v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje skutočnému kurzu dátumu transakcie, napríklad priemerný kurz za týždeň alebo mesiac sa môže použiť pri všetkých transakciách v každej cudzej mene vyskytujúcej sa počas účtovného obdobia. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

▼M5

Vykazovanie ku koncu následných období vykazovania

▼M33

23. **Na konci každého obdobia vykazovania:**

▼B

a) peňažné položky v cudzej mene sa prepočítajú záverečným kurzom;

b) nepeňažné položky, ktoré sú ocenené v historickej obstarávacej cene vyjadrenej v cudzej mene, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie a

▼M33

c) **nepeňažné položky, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou v cudzej mene, sa prepočítajú výmennými kurzami k dátumu, keď bola reálna hodnota ocenená.**

▼B

24. Účtovná hodnota položky sa určí v nadväznosti na ostatné relevantné štandardy. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť ocenené v reálnej hodnote alebo v historickej obstarávacej cene v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Či je účtovná hodnota určená na základe historickej obstarávacej ceny alebo na základe reálnej hodnoty, ak je suma určená v cudzej mene, prepočíta sa potom do funkčnej meny v súlade s týmto štandardom.

25. Účtovná hodnota niektorých položiek sa určí porovnaním dvoch alebo viacerých hodnôt. Napríklad účtovná hodnota zásob je vyjadrená buď v obstarávacej cene, alebo v čistej realizovateľnej hodnote podľa toho, ktorá z nich je nižšia, v súlade s IAS 2 *Zásoby*. Podobne v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* je účtovná hodnota majetku, pri ktorom sú zistené znaky zníženia hodnoty vyjadrená buď v účtovnej hodnote pred započítaním možných strát zo zníženej hodnoty, alebo v spätne získateľnej sume podľa toho, ktorá je nižšia. Keď je takýto majetok nepeňažný a je ocenený v cudzej mene, účtovná hodnota sa určí porovnaním:

a) obstarávacej ceny alebo prípadne účtovnej hodnoty prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (t. j. kurzom k dátumu transakcie pre položku ocenenú s ohľadom na historickú obstarávaciu cenu), a

b) čistej realizovateľnej hodnoty alebo prípadne spätne získateľnej sumy prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, keď sa táto hodnota stanovila (t. j. záverečným kurzom k súvahovému dňu).

Účinkom tohto porovnania môže byť, že zistená strata zo zníženej hodnoty vo funkčnej mene by sa v cudzej mene nezistila, alebo naopak.

26. Keď je k dispozícii niekoľko výmenných kurzov, použije sa ten kurz, pri ktorom by boli budúce peňažné toky reprezentované transakciou alebo zostatkom vyrovnane, ak by tieto peňažné toky nastali k dátumu ocenenia. Ak dve meny nie sú dočasne medzi sebou vymeniteľné, použije sa prvý následný kurz, pri ktorom by sa mohli výmeny uskutočniť.

Vykazovanie kurzových rozdielov

▼M53

27. Ako sa uvádza v odseku 3 písm. a) a v odseku 5, IFRS 9 sa uplatňuje na účtovanie zabezpečenia pre položky cudzích mien. Uplatňovanie účtovania zabezpečenia si vyžaduje, aby účtovná jednotka účtovala niektoré kurzové rozdiely odlišne od postupov pre kurzové rozdiely vyžadovaných týmto štandardom. Napríklad IFRS 9 vyžaduje, aby kurzové rozdiely boli pri peňažných položkách, ktoré sa kvalifikujú ako zabezpečovacie nástroje pri zabezpečení peňažných tokov, prvotne vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom je zabezpečenie efektívne.

▼B

28. Kurzové rozdiely vznikajúce pri vysporiadaní peňažných položiek alebo pri prepočte peňažných položiek v kurzoch odlišných, ako sú tie, v ktorých boli prepočítané pri prvotnom vykázaní počas účtovného obdobia alebo v predchádzajúcich účtovných závierkach, sa vykážu výsledkovo v účtovnom období, v ktorom vzniknú, s výnimkou opísanou v odseku 32.

29. Keď vznikne peňažná položka z transakcie v cudzej mene a nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vysporiadania, vzniká kurzový rozdiel. V prípade, že transakcia je vysporiadaná v rámci toho účtovného obdobia, v ktorom sa uskutočnila, je však celý kurzový rozdiel vykázaný v tomto účtovnom období. V prípade, že transakcia je vysporiadaná v nasledujúcom účtovnom období, kurzový rozdiel vykázaný v každom účtovnom období až do dátumu vysporiadania je určený zmenou vo výmenných kurzoch počas každého obdobia.

30. Keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke ►M5 vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄, každý kurzový zisk alebo kurzová strata sa ►M5 vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄. Naopak, keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje výsledkovo, potom sa každý kurzový zisk alebo kurzová strata vykazujú výsledkovo.

31. Iné štandardy vyžadujú, aby sa niektoré zisky a straty ►M5 vykazovali v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄. Napríklad IAS 16 vyžaduje, aby sa niektoré zisky a straty vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení ►M5 vykazovali v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄. Keď sa takýto majetok oceňuje v cudzej mene, odsekom 23 písm. c) tohto štandardu sa vyžaduje, aby sa precenená hodnota prepočítala použitím kurzu ku dňu stanovenia hodnoty, výsledkom čoho bude kurzový rozdiel, ktorý sa vykáže takisto vo vlastnom imaní.

32. Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke (pozri odsek 15) sa vykážu výsledkovo v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky alebo prípadne v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky. V účtovnej závierke, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (t. j. konsolidovaná účtovná závierka, keď je zahraničná prevádzka dcérskou spoločnosťou), sa takéto kurzové rozdiely vykážu prvotne v samostatnej zložke vlastného imania a vykážu sa výsledkovo pri vyradení čistej investície v súlade s odsekom 48.

33. Keď peňažná položka tvorí časť čistej investície vykazujúcej účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke a je vyjadrená vo funkčnej mene vykazujúcej účtovnej jednotky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Ak je takáto položka vyjadrená v inej mene, ako je funkčná mena buď vykazujúcej účtovnej jednotky, alebo zahraničnej prevádzky, vznikne v individuálnej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky a v individuálnej účtovnej závierke zahraničnej prevádzky kurzový rozdiel v súlade s odsekom 28. Takéto kurzové rozdiely sa ►M5 vykážu v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄, ktorý zahŕňa zahraničnú prevádzku a vykazujúcu účtovnú jednotku (t. j. účtovná závierka, v ktorej je zahraničná prevádzka úplne konsolidovaná ►M32 ————— ◄ alebo účtovaná metódou vlastného imania).

▼B

34. Keď účtovná jednotka vedie svoje účtovné knihy a záznamy v mene inej, ako je jej funkčná mena, všetky údaje sú v čase, keď účtovná jednotka pripravuje svoju účtovnú závierku, prepočítané do funkčnej meny v súlade s odsekmi 20 až 26. Takto sa získajú rovnaké sumy vo funkčnej mene, ako by boli vznikli, ak by sa položky prvotne zaznamenali vo funkčnej mene. Napríklad peňažné položky sa prepočítajú do funkčnej meny záverečným kurzom a nepeňažné položky, ktoré sú ocenené na základe historickej obstarávacej ceny, sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumu transakcie, z ktorej vyplynulo ich vykázanie.

Zmena funkčnej meny

35. Pri zmene funkčnej meny účtovnej jednotky táto jednotka uplatní postupy prepočtu použiteľné pre novú funkčnú menu perspektívne od dátumu zmeny.

36. Ako sa uvádza v odseku 13, funkčná mena účtovnej jednotky odráža príslušné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre účtovnú jednotku relevantné. Preto, ak je funkčná mena už stanovená, môže sa meniť iba vtedy, keď nastane zmena týchto základných transakcií, udalostí a podmienok. Napríklad zmena v mene, ktorá najviac ovplyvňuje predajné ceny tovarov a služieb, môže viesť k zmene funkčnej meny účtovnej jednotky.

37. Vplyv zmeny vo funkčnej mene sa účtuje prospektívne. Inými slovami, účtovná jednotka prepočíta všetky položky na novú funkčnú menu, pričom sa použije výmenný kurz ku dňu zmeny. Výsledné prepočítané sumy nepeňažných položiek sa berú ako ich historické ceny. ►M5 Kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu prevádzky v zahraničí predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekmi 32 a 39 písm. c) sa nereklasifikujú z vlastného imania na zisk alebo stratu až do vyradenia prevádzky. ◄

POUŽITIE PREZENTAČNEJ MENY INEJ, AKO JE FUNKČNÁ MENA

Prepočet na prezentačnú menu

38. Účtovná jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa prezentačná mena líši od funkčnej meny účtovnej jednotky, táto jednotka prepočíta výsledky a finančnú situáciu na prezentačnú menu. Napríklad, keď skupina obsahuje individuálne účtovné jednotky s rôznymi funkčnými menami, sú výsledky a finančná situácia každej účtovnej jednotky vyjadrené v spoločnej mene, aby sa mohla prezentovať konsolidovaná účtovná závierka.

▼M31

39. Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítavajú do inej prezentačnej meny, pričom sa použijú tieto postupy:

▼B

a) majetok a záväzky pre každú prezentovanú súvahu (t. j. vrátane porovnateľných údajov) sa prepočítajú ►M5 záverečným kurzom platným ku dňu, ku ktorému bol zostavený tento výkaz o finančnej situácii ◄;

▼M31

b) výnosy a náklady pre každý výkaz predstavujúci zisky alebo straty a ostatné súčasti komplexného výsledku (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prevedú výmennými kurzami k dátumu transakcie; a

▼B

c) všetky vyplývajúce kurzové rozdiely sa vykážu ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄.

40. Z praktických dôvodov sa pri prepočte výnosových a nákladových položiek často používa kurz, ktorý sa približuje výmenným kurzom k dátumom transakcií, napríklad priemerný kurz v období. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

41. Kurzové rozdiely uvedené v odseku 39 písm. c) vyplývajú z týchto skutočností:

▼M5

a) prepočtu výnosov a nákladov účtovaných výmenným kurzom k dátumom transakcií a majetku a záväzkov záverečným kurzom;

▼B

b) prepočet začiatočného čistého majetku záverečným kurzom, ktorý sa líši od predchádzajúceho záverečného kurzu.

►M5 Tieto kurzové rozdiely sa nevykazujú v zisku alebo strate, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo žiadny priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z prevádzok. Kumulovaná suma kurzových rozdielov sa prezentuje v samostatnej zložke vlastného imania až do vyradenia prevádzky v zahraničí. Keď sa kurzové rozdiely vzťahujú na prevádzku v zahraničí, ktorá je konsolidovaná, ale nie je úplne vlastnená, ◄ sú kumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné menšinovým podielom pridelené a vykazované ako časť ►M11 nekontrolného ◄ podielu v konsolidovanej súvahe.

42. Výsledky a finančná situácia účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky, sa prepočítajú do inej prezentačnej meny, pričom sa použijú tieto postupy:

a) všetky sumy (t. j. majetok, záväzky, položky vlastného imania, výnosy a náklady, vrátane porovnateľných údajov) sa prepočítajú záverečným kurzom platným v deň najnovšej súvahy, s výnimkou prípadov

b) keď sú sumy prepočítané do meny nehyperinflačnej ekonomiky, sú porovnateľné údaje tie, ktoré boli prezentované ako údaje bežného roka v príslušnej účtovnej závierke predchádzajúceho roka (t. j. neupravené o následné zmeny cenovej hladiny alebo následné zmeny výmenných kurzov).

43. Keď je funkčná mena účtovnej jednotky menou hyperinflačnej ekonomiky, táto jednotka prepracuje svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29 pred uplatnením metódy prepočtu ustanovenej v odseku 42, s výnimkou porovnateľných údajov, ktoré sa prepočítajú do meny nehyperinflačnej ekonomiky [pozri odsek 42 písm. b)]. Keď ekonomika prestane byť hyperinflačná a účtovná jednotka už neprepracováva svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29, na prepočet do prezentačnej meny musí použiť ako historické ceny údaje prepočítané na cenovú hladinu k dátumu, keď účtovná jednotka prestala prepracovávať svoju účtovnú závierku.

▼B

Prepočet zahraničnej prevádzky

44. Odseky 45 až 47, popri odsekoch 38 až 43, sa uplatnia, keď sa výsledky a finančná situácia zahraničnej prevádzky prepočítavajú do prezentačnej meny tak, aby zahraničnú prevádzku bolo možné zahrnúť do účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky pri úplnej konsolidácii ►M32 ——————— ◄ alebo metódou vlastného imania.

►M32 45. Zahrnutie výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky do výsledkov a finančnej situácie vykazujúcej účtovnej jednotky sa riadi bežnými konsolidačnými postupmi, ako je eliminácia vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinových transakcií dcérskej spoločnosti (pozri štandard IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná jednotka*). ◄ Vnútroskupinový peňažný majetok (alebo záväzok), či už krátkodobý alebo dlhodobý, nemôže však byť eliminovaný oproti zodpovedajúcemu vnútroskupinovému záväzku (alebo majetku) bez zobrazenia výsledkov výkyvov meny v konsolidovanej účtovnej závierke. Je to preto, že peňažná položka predstavuje záväzok konvertovať jednu menu na inú a vystavuje vykazujúcu účtovnú jednotku zisku alebo strate z výkyvov meny. ►M5 V súlade s tým sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej účtovnej jednotky takýto kurzový rozdiel vykazuje v zisku alebo strate, alebo ak vzniká z okolností opísaných v odseku 32, vykazuje sa v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania účtovnej jednotky až do vyradenia prevádzky v zahraničí. ◄

►M32 46. Ak je účtovná závierka zahraničnej prevádzky zostavená k odlišnému dátumu vykazovania, ako je dátum vykazujúcej účtovnej jednotky, zahraničná prevádzka často zostavuje dodatočné výkazy k rovnakému dátumu, ako je dátum účtovnej závierky vykazujúcej účtovnej jednotky. Keď sa tak nestane, štandard IFRS 10 umožňuje použiť iný dátum, pokiaľ nie je rozdiel väčší ako tri mesiace a vykonajú sa úpravy zohľadňujúce účinky všetkých významných transakcií alebo iných udalostí, ku ktorým dôjde medzi jednotlivými dátumami. V takom prípade sa aktíva a záväzky zahraničnej prevádzky prepočítajú výmenným kurzom k dátumu konca obdobia vykazovania zahraničnej prevádzky. Úpravy so zreteľom na podstatné zmeny výmenných kurzov sa vykonajú až do konca obdobia vykazovania vykazujúcej účtovnej jednotky v súlade so štandardom IFRS 10. ◄ ►M32 Rovnaký prístup sa použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania na pridružené podniky a spoločné podniky v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011). ◄

47. Akýkoľvek goodwill vznikajúci pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky a akékoľvek úpravy reálnej hodnoty na účtovné hodnoty majetku a záväzkov pri nadobudnutí tejto zahraničnej prevádzky sa považujú za majetok a záväzky tejto zahraničnej prevádzky. Preto sa vyjadrujú vo funkčnej mene zahraničnej prevádzky a prepočítajú sa záverečným kurzom v súlade s odsekmi 39 a 42.

▼M11

Vyradenie alebo čiastočné vyradenie zahraničnej prevádzky

▼M5

48. Pri vyradení prevádzky v zahraničí sa kumulovaná suma kurzových rozdielov vzťahujúcich sa na danú prevádzku v zahraničí vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania reklasifikovaná z vlastného imania na zisk alebo stratu (ako reklasifikačná úprava) [pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)].

▼M32

48A. Popri vyradení celého podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke sa ďalej uvedené čiastočné vyradenia účtujú ako vyradenia:

a) keď je s čiastočným vyradením spojená strata ovládania dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, bez ohľadu na to, či si účtovná jednotka po čiastočnom vyradení ponechá nekontrolný podiel vo svojej bývalej dcérskej spoločnosti a

b) keď ponechaný podiel po čiastočnom vyradení podielu v spoločnej dohode alebo čiastočné vyradenie podielu v pridruženom podniku, ktorý zahŕňa zahraničnú prevádzku, je finančným aktívom, ktoré zahŕňa zahraničnú prevádzku.

c) [vypúšťa sa]

▼M11

48B. Pri vyradení dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, sa kumulovaná suma kurzových rozdielov, ktorá sa vzťahuje na túto zahraničnú prevádzku a ktorá bola priradená nekontrolným podielom, prestane vykazovať, ale sa nereklasifikuje do hospodárskeho výsledku.

48C. Pri čiastočnom vyradení dcérskej spoločnosti, ktorá zahŕňa zahraničnú prevádzku, účtovná jednotka znova určí pomerný podiel kumulovanej sumy kurzových rozdielov, ktorá sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku, nekontrolným podielom v tejto zahraničnej prevádzke. Pri akomkoľvek inom čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky účtovná jednotka reklasifikuje do hospodárskeho výsledku len pomerný podiel kumulovanej sumy kurzových rozdielov, ktorá sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

48D. Čiastočné vyradenie podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke predstavuje akékoľvek zníženie vlastníckeho podielu účtovnej jednotky v zahraničnej prevádzke, s výnimkou tých znížení v odseku 48A, ktoré sa zaúčtujú ako vyradenia.

▼M7

49. Účtovná jednotka môže vyradiť alebo čiastočne vyradiť svoj podiel v zahraničnej prevádzke predajom, likvidáciou, vyplatením akciového kapitálu alebo vzdaním sa celej tejto účtovnej jednotky alebo jej časti. Zníženie účtovnej hodnoty zahraničnej prevádzky, buď z dôvodu jej vlastných strát alebo z dôvodu zníženia hodnoty vykázaného investorom, nie je čiastočné vyradenie. Preto sa v čase zníženia hodnoty nepreklasifikuje do hospodárskeho výsledku žiadna časť kurzového zisku alebo straty vykázaná v ostatných súhrnných príjmoch.

▼B

DAŇOVÉ VPLYVY VŠETKÝCH KURZOVÝCH ROZDIELOV

50. Zisky a straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu výsledkov a finančnej situácie účtovnej jednotky (vrátane zahraničnej prevádzky) do inej meny môžu mať daňové účinky. Na tieto daňové účinky sa uplatňuje IAS 12 *Dane z príjmov*.

ZVEREJŇOVANIE

51. V odsekoch 53 a 55 až 57 odkazy na „funkčnú menu“ v prípade skupiny zodpovedajú funkčnej mene materskej spoločnosti.

▼M53

52. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) sumu kurzových rozdielov vykázaných vo výsledku hospodárenia okrem tých, ktoré vznikajú z finančných nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s IFRS 9, a

▼M5

b) čisté kurzové rozdiely vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumulované v samostatnej zložke vlastného imania a zosúhlasenie sumy takýchto kurzových rozdielov k začiatku a ku koncu obdobia.

▼B

53. Keď je prezentačná mena odlišná od funkčnej meny, uvedie sa táto skutočnosť spolu so zverejnením funkčnej meny a dôvodom na používanie inej prezentačnej meny.

54. Keď dôjde k zmene funkčnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky alebo významnej zahraničnej prevádzky, zverejní sa táto skutočnosť spolu s dôvodom zmeny funkčnej meny.

55. Keď účtovná jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny, uvedie, že účtovná závierka je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, iba ak je v súlade so všetkými požiadavkami každého príslušného štandardu a každej príslušnej interpretácie týchto štandardov, vrátane metódy prepočtu ustanovenej v odsekoch 39 a 42.

56. Účtovná jednotka niekedy prezentuje svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá nie je jej funkčnou menou bez splnenia požiadaviek odseku 55. Napríklad účtovná jednotka môže na inú menu konvertovať iba vybrané položky zo svojej účtovnej závierky. Alebo účtovná jednotka, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačnej ekonomiky, môže konvertovať svoju účtovnú závierku na inú menu prepočtom všetkých položiek použitím posledného záverečného kurzu. Takéto konverzie nie sú v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva a vyžadujú sa zverejnenia ustanovené v odseku 57.

57. Keď účtovná jednotka uvádza svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá je odlišná buď od jej funkčnej alebo prezentačnej meny, a nie sú splnené požiadavky v odseku 55, účtovná jednotka je povinná:

a) jasne označiť informáciu ako doplnkovú informáciu, aby ju odlíšila od informácie, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva;

b) zverejniť menu, v ktorej je uvedená doplnková informácia, a

c) zverejniť funkčnú menu účtovnej jednotky a metódu prepočtu použitú na určenie doplnkovej informácie.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

58. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼B

58A. *Čistá investícia v zahraničnej prevádzke* (zmena IAS 21), ktorá bola vydaná v decembri 2005, pridala odsek 15A a zmenila a doplnila odsek 33. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča.

59. Účtovná jednotka uplatní odsek 47 prospektívne na všetky nadobudnutia, ku ktorým dôjde po začiatku obdobia finančného vykazovania, v ktorom je tento štandard prvýkrát uplatnený. Spätne uplatňovanie odseku 47 na skoršie nadobudnutia je povolená. Pri nadobudnutí zahraničnej prevádzky, ku ktorej sa pristupuje prospektívne, ale ktorá nastala pred dátumom, keď bol tento štandard prvýkrát uplatnený, účtovná jednotka neprepočíta predchádzajúce roky, a preto môže, keď je to vhodné, považovať goodwill a úpravy reálnej hodnoty vznikajúce pri nadobudnutí skôr za majetok a záväzky účtovnej jednotky ako za majetok a záväzky zahraničnej prevádzky. Preto sú goodwill a úpravy reálnych hodnôt buď už vyjadrené vo funkčnej mene účtovnej jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sú vykázané použitím výmenného kurzu k dátumu akvizície.

60. Všetky ostatné zmeny vyplývajúce z uplatňovania tohto štandardu sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

▼M5

60A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 27, 30 až 33, 37, 39, 41, 45, 48 a 52. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M29

60B. V štandarde IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2008) sa doplnili odseky 48A – 48D a zmenil a doplnil sa odsek 49. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2009 alebo po tomto dátume. Ak účtovná jednotka uplatňuje IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatnia na toto skoršie obdobie.

60D. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenil a doplnil odsek 60B. Účtovná jednotka túto zmenu a doplnenie uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2010 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼M32

60F. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odsek 3 písm. b a odseky 8, 11, 18, 19, 33, 44 až 46 a 48A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

60G. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 8 a mení a dopĺňa sa odsek 23. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M31

60H. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 39. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼M53

60J. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 3, 4, 5, 27 a 52 a vypustili sa odseky 60C, 60E a 60I. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

61. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (revidovaný v roku 1993).

62. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-11 *Kurzy cudzích mien – kapitalizácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií meny*;

b) SIC-19 *Mena vykazovania – oceňovanie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29* a

c) SIC-30 *Mena vykazovania – prepočet z oceňovacej meny na prezentačnú menu.*

▼M1

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 23

Náklady na prijaté úvery a pôžičky

ZÁKLADNÁ ZÁSADA

1 Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, sa kapitalizujú ako súčasť nákladov na toto aktívum. Ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykazujú ako výdavok.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard v účtovníctve pri nákladoch na prijaté úvery a pôžičky.

3 Tento štandard sa nezaoberá skutočnými ani vyvolanými nákladmi vynaloženými v súvislosti s vlastným imaním, vrátane preferenčného kapitálu, ktorý sa neklasifikuje ako záväzok.

▼M45

4 Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje uplatňovanie štandardu na tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe:

a) kvalifikovateľného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou, napríklad biologického majetku v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*; alebo

▼M1

b) zásob, ktoré sa priemyselne vyrábajú alebo inak vyrábajú opakovane vo veľkých množstvách.

DEFINÍCIE

5 V tomto štandarde sa používajú tieto termíny so spresneným významom:

Náklady na prijaté úvery a pôžičky znamenajú úrok a ostatné náklady, ktoré účtovná jednotka vynaloží v spojení s požičaním si finančných prostriedkov.

Kvalifikovateľné aktívum znamená aktívum, ktoré si nevyhnutne vyžaduje veľa času na to, aby bolo pripravené na zamýšľané použitie alebo na predaj.

▼M53

6 Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:

a) úrokové výdavky vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery opísanej v IFRS 9;

▼M8

b) [Vypúšťa sa]

c) [Vypúšťa sa]

d) finančné náklady týkajúce sa finančného lízingu vykázané v súlade s IAS 17 *Lízingy* a

e) kurzové rozdiely vznikajúce z prijatých úverov a pôžičiek v cudzej mene, do rozsahu, v akom sa považujú za úpravu úrokových nákladov.

▼M45

7 Kvalifikovateľnými aktívami môžu v závislosti od okolností byť všetky tieto aktíva:

▼M1

a) zásoby,

b) výrobné závody,

▼M1

c) vybavenosť na výrobu energie,

d) nehmotné aktíva,

▼M45

e) investičné nehnuteľné majetky,

f) plodiace rastliny.

▼M1

Finančné aktíva a zásoby, ktoré sa priemyselne alebo inak vyrábajú počas krátkeho časového obdobia, nie sú kvalifikovateľné aktíva. Aktíva, ktoré sú pripravené na svoje zamýšľané použitie alebo na predaj, keď boli nadobudnuté, nie sú kvalifikovateľné aktíva.

VYKAZOVANIE

8 Účtovná jednotka kapitalizuje náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, ako súčasť nákladov na toto aktívum. Účtovná jednotka vykazuje ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky ako náklad v čase, kedy ich vynakladá.

9 Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné akvizícii, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, sú zahrnuté v nákladoch na toto aktívum. Tieto náklady na prijaté úvery a pôžičky sú kapitalizované ako súčasť nákladov na aktívum, keď je pravdepodobné, že účtovnej jednotke budú plynúť budúce ekonomické úžitky, a keď tieto náklady je možné spoľahlivo zistiť. Keď účtovná jednotka uplatňuje IAS 29 *Účtovné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*, vykazuje ako náklad tú časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorou sa kompenzuje inflácia počas rovnakého obdobia podľa odseku 21 tohto štandardu.

Náklady na prijaté úvery a pôžičky spôsobilé na kapitalizáciu

10 Nákladmi na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné kúpe, zhotoveniu alebo výrobe kvalifikovateľného aktíva, sú tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré by nevznikli, ak by neboli vynaložené výdavky na kvalifikovateľné aktívum. Ak si účtovná jednotka požičia finančné prostriedky konkrétne s cieľom obstarať si konkrétne kvalifikovateľné aktívum, tie náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa priamo vzťahujú na toto kvalifikovateľné aktívum, je možné ľahko identifikovať.

11 Môže byť zložité zistiť priamy vzťah medzi konkrétnymi úvermi a pôžičkami a kvalifikovateľným aktívom a určiť úvery a pôžičky, ktorým by sa inak bolo možné vyhnúť. Takéto ťažkosti vznikajú napríklad vtedy, keď sa finančná činnosť účtovnej jednotky centrálne koordinuje. Ťažkosti vznikajú aj vtedy, keď nejaká skupina používa rôzne dlhové nástroje na požičanie si finančných prostriedkov za rozdielne úrokové miery a požičiava tieto finančné prostriedky rozličným spôsobom iným účtovných jednotkám v tejto skupine. Iné komplikácie vznikajú pri používaní úverov a pôžičiek denominovaných v cudzích menách alebo spojených s nimi, keď skupina uskutočňuje svoju činnosť v krajinách s vysokou mierou inflácie, a pri kolísaní výmenných kurzov. Výsledkom je, že stanovenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú priamo priraditeľné akvizícii kvalifikovateľného aktíva, je náročné a vyžaduje vykonanie odhadu.

12 V rozsahu, v akom si účtovná jednotka požičia finančné prostriedky, konkrétne s cieľom obstarať určité kvalifikovateľné aktívum, táto účtovná jednotka určí sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky spôsobilých na kapitalizáciu pre toto aktívum, ako skutočné náklady na prijaté úvery a pôžičky spôsobené týmito úvermi a pôžičkami počas nejakého obdobia znížené o všetok investičný výnos z dočasného investovania týchto úverov a pôžičiek.

▼M1

13 Finančné dohody pre kvalifikovateľné aktívum môžu mať za následok, že účtovná jednotka získa vypožičané finančné prostriedky a vzniknú jej súvisiace náklady na prijaté úvery a pôžičky skôr ako sa finančné prostriedky čiastočne alebo úplne vynaložia na kvalifikovateľné aktívum. Za takýchto okolností sa finančné prostriedky často dočasne investujú, až pokiaľ sa nevynaložia na kvalifikovateľné aktívum. Pri určení sumy tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú spôsobilé na kapitalizáciu počas nejakého obdobia, sa každý investičný výnos získaný z týchto finančných prostriedkov odpočíta od vzniknutých nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

14 V rozsahu, v akom si účtovná jednotka finančné prostriedky všeobecne požičia a použije s cieľom získať kvalifikovateľné aktívum, táto účtovná jednotka určí sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú spôsobilé na kapitalizáciu, pomocou miery kapitalizácie na výdavky na toto aktívum. Miera kapitalizácie predstavuje vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky súvisiaci s úvermi a pôžičkami, ktoré účtovná jednotka v priebehu nejakého obdobia nesplatila, iné ako pôžičky a úvery prijaté konkrétne s cieľom získať kvalifikovateľné aktívum. Suma tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré účtovná jednotka kapitalizuje v priebehu nejakého obdobia, by nemala presiahnuť sumu tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré jej vznikli počas tohto obdobia.

15 V niektorých prípadoch je vhodné pri výpočte váženého aritmetického priemeru nákladov na prijaté úvery a pôžičky zahrnúť všetky úvery a pôžičky materského podniku a jeho dcérskych podnikov; v iných prípadoch je vhodnejšie použiť pre každý dcérsky podnik vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky súvisiacich s jeho vlastnými úvermi a pôžičkami.

Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného aktíva nad spätne získateľnou sumou

16 Ak účtovná hodnota alebo očakávaný konečný náklad na kvalifikovateľné aktívum prevýši jeho spätne získateľnú sumu alebo čistú realizovateľnú hodnotu, daná účtovná hodnota sa zníži alebo odpíše v súlade s požiadavkami iných štandardov. Za určitých okolností sa suma zníženia hodnoty alebo odpísania stornuje v súlade s týmito inými štandardmi.

Začatie kapitalizácie

17 Účtovná jednotka začne kapitalizovať náklady na prijaté úvery a pôžičky ako súčasti nákladov na kvalifikovateľné aktívum v deň začatia. Deň začatia kapitalizácie je deň, keď účtovná jednotka po prvýkrát splní všetky tieto podmienky:

a) vynakladá výdavky za aktívum,

b) vynakladá náklady na prijaté úvery a pôžičky, a

c) uskutočňuje činnosti, ktoré sú nevyhnutné na prípravu aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

▼M1

18 Výdavky na kvalifikovateľné aktívum zahŕňajú len tie výdavky, ktorých výsledkom boli platby peniazmi, prevody iného majetku alebo prevzatie úročených záväzkov. Výdavky sú znížené o všetky postupné platby a dotácie prijaté v súvislosti s aktívom (pozri IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*). Priemerná účtovná hodnota aktíva počas obdobia, vrátane predtým kapitalizovaných nákladov na prijaté úvery a pôžičky, je spravidla primeranou aproximáciou výdavkov, na ktoré sa v danom období používa miera kapitalizácie.

19 Činnosti nevyhnutné na prípravu aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj obsahujú viac ako fyzické zhotovenie aktíva. Zahŕňajú technické a administratívne práce uskutočnené pred začiatkom fyzického zhotovenia, ako napr. činnosti spojené so získaním povolenia pred začatím fyzického zhotovenia. Takéto činnosti však vylučujú držbu majetku, keď sa neuskutočňuje žiadna výroba alebo vývoj, ktoré menia stav aktíva. Napríklad náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené v priebehu úpravy pozemku sú kapitalizované v tom období, v ktorom sa uskutočnili činnosti súvisiace s úpravou. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vzniknú, pokiaľ je pozemok, ktorý sa získal na stavebné účely, v držbe bez akejkoľvek súvisiacej prípravnej činnosti, však nespĺňajú podmienky na kapitalizáciu.

Prerušenie kapitalizácie

20 Účtovná jednotka preruší kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky počas predĺžených období, v ktorých preruší aktívnu prípravu kvalifikovaných aktív.

21 Účtovnej jednotke môžu vzniknúť náklady na prijaté úvery a pôžičky počas predĺženého obdobia, počas ktorého preruší aktivity nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Takéto náklady sú nákladmi na držbu čiastočne dokončených aktív a nekvalifikujú sa na kapitalizáciu. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa však účtovnou jednotkou zvyčajne nepreruší počas obdobia, keď sa vykonávajú podstatné technické a administratívne práce. Kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky účtovná jednotka takisto nepreruší, ak je dočasné omeškanie prác nevyhnutnou súčasťou procesu prípravy aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj. Napríklad kapitalizácia pokračuje v priebehu predĺženého obdobia, počas ktorého vysoká hladina vody bráni výstavbe mosta, pokiaľ je takáto vysoká hladina vody bežná počas obdobia výstavby v príslušnej zemepisnej oblasti.

Skončenie kapitalizácie

22 Účtovná jednotka ukončí kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, keď sú v podstate skončené všetky činnosti nevyhnutné na prípravu kvalifikovaného aktíva na jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

23 Aktívum je spravidla pripravené na svoje zamýšľané použitie alebo predaj, keď je fyzické zhotovenie aktíva skončené, aj keď bežná administratívna práca môže ešte pokračovať. Ak nie sú dokončené len menšie úpravy, ako je výzdoba majetku podľa požiadavky kupujúceho alebo používateľa, naznačuje to, že všetky činnosti sú v podstate dokončené.

▼M1

24 Ak účtovná jednotka dokončuje zhotovenie kvalifikovateľného aktíva po častiach a každá časť sa môže používať, zatiaľ čo zhotovovanie ostatných častí pokračuje, účtovná jednotka ukončí kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, keď v podstate dokončí všetky činnosti nevyhnutné na prípravu príslušnej časti na jej zamýšľané použitie alebo predaj.

25 Podnikateľský park zahŕňajúci niekoľko budov, z ktorých každá sa môže používať samostatne, je príkladom kvalifikovateľného aktíva, ktorého každá časť je spôsobilá na používanie, kým zhotovovanie ostatných častí pokračuje. Príkladom kvalifikovateľného aktíva, ktoré sa musí dokončiť skôr ako sa akákoľvek jeho časť môže používať samostatne, je priemyselné zariadenie, v ktorom sa niekoľko procesov vykonáva postupne v rôznych častiach toho istého areálu priemyselného zariadenia, ako napríklad oceliareň.

ZVEREJNENIE

26 Účtovná jednotka zverejní:

a) sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky kapitalizovanú v priebehu obdobia, a

b) mieru kapitalizácie použitú na určenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky spôsobilých na kapitalizáciu.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

27 Ak uplatňovanie tohto štandardu spôsobí zmenu v účtovných zásadách, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na náklady na prijaté úvery a pôžičky vzťahujúce sa na kvalifikovateľné aktíva, pre ktoré je deň začatia kapitalizácie deň účinnosti alebo neskorší dátum.

28 Účtovná jednotka si však môže určiť akýkoľvek dátum pred dátumom účinnosti a uplatňovať štandard na náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa vzťahujú na všetky kvalifikované aktíva, pre ktoré je dátum začatia kapitalizácie v ten deň alebo po ňom.

DÁTUM ÚČINNOSTI

29 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard počas ročných období, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard pred 1. januárom 2009, zverejní túto skutočnosť.

▼M8

29A Odsek 6 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M53

29B Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M1

UKONČENIE IAS 23 (REVIDOVANÝ V ROKU 1993)

30 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* revidovaný v roku 1993.

▼M26

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 24

Zverejnenia o spriaznených osobách

CIEĽ

1 Cieľom tohto štandardu je zaistiť, aby účtovná závierka účtovnej jednotky obsahovala zverejnenia nevyhnutné na zameranie pozornosti na možnosť, že jej finančná pozícia a hospodársky výsledok mohli byť ovplyvnené existenciou spriaznených osôb, transakciami a neuhradenými zostatkami, vrátane záväzkov, súvisiacimi s týmito osobami.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 **Tento štandard sa uplatňuje pri:**

a) identifikácii vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami;

b) identifikácii neuhradených zostatkov, vrátane záväzkov, medzi účtovnou jednotkou a jej spriaznenými osobami;

c) identifikácii okolností, za ktorých sa vyžaduje zverejnenie položiek podľa písm. a) alebo b); a

d) rozhodovaní o zverejnení týchto položiek.

▼M32

3 Tento štandard vyžaduje zverejnenie vzťahov, transakcií a neuhradených zostatkov so spriaznenými osobami, vrátane záväzkov, v konsolidovanej a individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoločne ovládajú alebo majú podstatný vplyv nad subjektom, do ktorého investujú, prezentovanej v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*. Tento štandard sa uplatňuje aj na individuálne účtovné závierky.

▼M38

4 Transakcie so spriaznenými osobami a neuhradené zostatky účtov s ostatnými účtovnými jednotkami v skupine sú zverejnené v účtovnej závierke účtovnej jednotky. Vnútroskupinové transakcie a neuhradené zostatky účtov so spriaznenými osobami sú eliminované pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky skupiny s výnimkou tých, ktoré sú medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok.

▼M26

ÚČEL ZVEREJNENÍ O SPRIAZNENÝCH OSOBÁCH

5 Vzťahy spriaznených osôb sú bežnou črtou obchodu a podnikania. Účtovné jednotky napríklad často vykonávajú časť svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov. Za týchto okolností má účtovná jednotka možnosť ovplyvňovať finančné a prevádzkové zámery podniku, do ktorého sa investuje, prostredníctvom ovládania, spoluovládania alebo podstatného vplyvu.

6 Vzťahy spriaznených osôb by mohli mať vplyv na hospodársky výsledok a finančnú pozíciu účtovnej jednotky. Spriaznené osoby sa môžu zapájať do transakcií, do ktorých by sa nespriaznené osoby nezapojili. Účtovná jednotka, ktorá napríklad predáva tovar svojej materskej spoločnosti za obstarávaciu cenu, by ho nemohla predávať za takýchto podmienok inému zákazníkovi. Takisto transakcie medzi spriaznenými osobami sa nesmú uskutočňovať za rovnaké sumy ako medzi nespriaznenými osobami.

▼M26

7 Hospodársky výsledok a finančná pozícia účtovnej jednotky môžu byť ovplyvnené vzťahom so spriaznenou osobou, aj keď k transakciám so spriaznenými osobami nedôjde. Samotná existencia tohto vzťahu môže byť dostatočná na to, aby ovplyvnila transakcie účtovnej jednotky s inými stranami. Dcérska spoločnosť napríklad môže ukončiť vzťahy s obchodným partnerom, ak materská spoločnosť nadobudne sesterskú spoločnosť vykonávajúcu rovnakú činnosť ako predchádzajúci obchodný partner. Podobne sa môže jedna strana zdržať konania z dôvodu podstatného vplyvu inej osoby – napríklad materská spoločnosť môže dať dcérskej spoločnosti pokyn, aby sa nezaoberala výskumom a vývojom.

8 Z týchto dôvodov môže mať vedomosť o transakciách, neuhradených zostatkoch vrátane záväzkov a vzťahov so spriaznenými osobami vplyv na posúdenie činností účtovnej jednotky používateľmi účtovnej závierky vrátane posúdenia rizík a príležitostí, ktorým účtovná jednotka čelí.

VYMEDZENIE POJMOV

▼M43

9 **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

Spriaznená osoba **je osoba alebo subjekt, ktoré sú spriaznené s účtovnou jednotkou, ktorá zostavuje svoju účtovnú závierku (a ktorá sa v tomto štandarde označuje ako „vykazujúca účtovná jednotka“).**

▼M26

a) Osoba alebo blízky rodinný príslušník tejto osoby sú spriaznené vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke, ak táto osoba:

i) ovláda alebo spoluovláda vykazujúcu účtovnú jednotku;

ii) má podstatný vplyv na vykazujúcu účtovnú jednotku; alebo

iii) je členom kľúčového riadiaceho personálu vykazujúcej účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti.

▼M43

b) Účtovná jednotka je spriaznená s vykazujúcou účtovnou jednotkou, ak platí ktorákoľvek z týchto podmienok:

▼M26

i) Účtovná jednotka a vykazujúca účtovná jednotka sú členmi tej istej skupiny (to znamená, že každá materská spoločnosť, dcérska spoločnosť a sesterská spoločnosť sú navzájom spriaznené).

ii) Jedna účtovná jednotka je pridruženou spoločnosťou alebo spoločným podnikom druhej účtovnej jednotky (alebo pridruženou spoločnosťou alebo spoločným podnikom člena skupiny, ktorej členom je druhá účtovná jednotka).

iii) Obe účtovné jednotky sú spoločnými podnikmi tej istej tretej strany.

iv) Jedna účtovná jednotka je spoločným podnikom tretej účtovnej jednotky a druhá účtovná jednotka je pridruženou spoločnosťou tretej účtovnej jednotky.

v) Účtovná jednotka je programom požitkov po skončení zamestnania pre zamestnancov buď vykazujúcej účtovnej jednotky alebo účtovnej jednotky, ktorá je spriaznená s vykazujúcou účtovnou jednotkou. Ak je vykazujúca účtovná jednotka sama takýmto programom, sponzorujúci zamestnávatelia sú takisto spriaznení s vykazujúcou účtovnou jednotkou.

▼M26

vi) **Účtovnú jednotku ovláda alebo spoluovláda osoba uvedená v písm. a).**

vii) **Osoba uvedená v písm. a) bode i) má podstatný vplyv na účtovnú jednotku alebo je členom kľúčového riadiaceho personálu účtovnej jednotky (alebo materskej spoločnosti tejto účtovnej jednotky).**

▼M43

viii) **účtovná jednotka, alebo ktorýkoľvek člen skupiny, ktorej je súčasťou, poskytuje služby kľúčových členov manažmentu vykazujúcej účtovnej jednotke alebo materskej spoločnosti vykazujúcej účtovnej jednotky.**

▼M26

Transakcia medzi spriaznenými osobami **je prevod zdrojov, služieb alebo záväzkov medzi vykazujúcou účtovnou jednotkou a spriaznenou osobou bez ohľadu na to, či sa účtuje cena.**

Blízki rodinní príslušníci osoby **sú tí členovia rodiny, od ktorých sa môže očakávať, že ovplyvnia alebo budú ovplyvnení touto osobou pri svojich aktivitách s účtovnou jednotkou, pričom k nim patria:**

a) deti tejto osoby a jej manžel/manželka alebo druh/družka;

b) deti manžela/manželky alebo druha/družky tejto osoby; a

c) závislé osoby tejto osoby alebo manžela/manželky alebo druha/družky tejto osoby.

Kompenzácia **zahŕňa všetky zamestnanecké požitky (ako sú definované v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vrátane zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*. Zamestnaneckými požitkami sú všetky formy protihodnoty platené, splatné alebo poskytnuté účtovnou jednotkou, alebo v mene účtovnej jednotky, výmenou za služby poskytnuté účtovnej jednotke. Zahŕňa aj takúto protihodnotu platenú v mene materskej spoločnosti účtovnej jednotky vo vzťahu k účtovnej jednotke. Kompenzácia zahŕňa:**

a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platená ročná dovolenka a poskytovanie náhrady príjmu počas práceneschopnosti, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ako napríklad zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, služobných áut a bezplatných alebo dotovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;

b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad dôchodky, iné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky vrátane dovolenky pre dlhodobých zamestnancov a študijnej dovolenky, požitky z dôvodu výročia alebo za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti a, ak nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení daného obdobia, podiely na zisku, prémie a odložené plnenia;

d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru; a

e) platby na základe podielov.

▼M32

_____

▼M26

Kľúčový riadiaci personál **sú tie osoby, ktoré majú právomoc a zodpovednosť za plánovanie, riadenie a kontrolovanie činností účtovnej jednotky, priamo alebo nepriamo, vrátane každého riaditeľa (či výkonného alebo iného) tejto účtovnej jednotky.**

▼M32

_____

▼M26

Vláda **znamená vládu, vládne inštitúcie a podobné orgány bez ohľadu na to, či sú miestne, národné alebo medzinárodné.**

Účtovná jednotka blízka vláde **je účtovná jednotka, ktorú ovláda, spoluovláda alebo podstatne ovplyvňuje vláda.**

▼M32

Pojmy „ovládanie“, „spoločné ovládanie“ a „podstatný vplyv“ sú vymedzené v štandarde IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné dohody* a IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch* a v tomto štandarde sa používajú v zmysle vymedzenom v uvedených štandardoch IFRS.

▼M26

10 Pri posudzovaní každého možného vzťahu spriaznenej osoby sa pozornosť upriamuje na podstatu vzťahu a nie len na jeho právnu formu.

11 V kontexte tohto štandardu nie sú spriaznenými osobami:

a) dve účtovné jednotky len preto, že majú spoločného riaditeľa alebo iného člena kľúčového riadiaceho personálu alebo len preto, že člen kľúčového riadiaceho personálu jednej účtovnej jednotky má podstatný vplyv na druhú účtovnú jednotku;

b) ►M32 spoločník (spoločníci) ◄ iba preto, že spoluovládajú spoločný podnik;

c) i) poskytovatelia finančných prostriedkov;

ii) odborové zväzy;

iii) verejnoprospešné podniky a

iv) vládne ministerstvá a inštitúcie, ktoré neovládajú, nespoluovládajú alebo podstatne neovplyvňujú vykazujúcu účtovnú jednotku,

iba na základe svojich bežných kontaktov s účtovnou jednotkou (hoci môžu ovplyvňovať slobodu konania účtovnej jednotky alebo sa zúčastňovať na jej rozhodovacom procese);

d) jednotlivý zákazník, dodávateľ, franšízor, distribútor alebo obchodný zástupca, s ktorým účtovná jednotka realizuje významný objem obchodov, len na základe výslednej hospodárskej závislosti.

12 Vo vymedzení spriaznenej osoby patria k pridruženej spoločnosti aj dcérske spoločnosti tejto pridruženej spoločnosti a k spoločnému podniku patria aj jeho dcérskej spoločnosti. Preto napríklad dcérska spoločnosť pridruženej spoločnosti a investor, ktorý má podstatný vplyv na pridruženú spoločnosť, sú navzájom spriaznené.

▼M26

ZVEREJNENIA

Všetky účtovné jednotky

13 **Vzťahy medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami sa zverejňujú bez ohľadu na to, či medzi nimi došlo k transakciám. Účtovná jednotka zverejní názov svojej materskej spoločnosti a názov najvyššej ovládajúcej strany, ak je odlišný. Ak materská spoločnosť účtovnej jednotky ani najvyššia ovládajúca strana nezostavujú konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti, zverejní sa aj názov v poradí ďalšej najvyššej materskej spoločnosti, ktorá zverejňuje účtovnú závierku.**

14 Aby používatelia účtovnej závierky mali možnosť vytvoriť si názor na vplyv vzťahov spriaznených osôb na účtovnú jednotku, je vhodné v prípade existencie ovládania zverejniť vzťah spriaznených osôb bez ohľadu na to, či medzi spriaznenými osobami došlo k transakciám.

▼M32

15 Požiadavka zverejniť vzťahy spriaznených osôb medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami je dodatočnou požiadavkou popri požiadavkách na zverejnenia uvedených v štandardoch IAS 27 a IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.

▼M26

16 Odsek 13 odkazuje na v poradí ďalšiu najvyššiu materskú spoločnosť. Touto je prvá materská spoločnosť v skupine nad bezprostrednou materskou spoločnosťou, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti.

17 **Účtovná jednotka zverejní odmeny kľúčovému riadiacemu personálu v súhrne a osobitne pre každú z týchto kategórií:**

a) krátkodobé zamestnanecké požitky;

b) požitky po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé požitky;

d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru; a

e) platby na základe podielov.

▼M43

17A Ak účtovná jednotka získava služby kľúčových členov manažmentu od inej účtovnej jednotky (ďalej len „riadiaca účtovná jednotka“), nemusí na náhradu, ktorú riadiaca účtovná jednotka vyplatila alebo má vyplatiť svojim zamestnancom alebo riadiacim pracovníkom, uplatňovať požiadavky stanovené v odseku 17.

▼M26

18 **Ak v účtovnej jednotke došlo počas období, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, k transakciám medzi spriaznenými osobami, účtovná jednotka zverejní povahu vzťahu medzi spriaznenými osobami, ako aj informácie o týchto transakciách a neuhradených zostatkoch, vrátane záväzkov, ktoré sú nevyhnutné pre používateľov, aby pochopili potenciálny vplyv tohto vzťahu na účtovnú závierku. Tieto požiadavky na zverejnenia sú dodatočnými požiadavkami popri požiadavkách odseku 17. Zverejnenia obsahujú minimálne:**

a) sumu transakcií;

b) sumu neuhradených zostatkov vrátane záväzkov a:

i) ich zmluvné podmienky vrátane informácie o tom, či sú zabezpečené, a o povahe odmeny poskytovanej pri vysporiadaní a

ii) podrobnosti o všetkých poskytnutých a prijatých zárukách;

▼M26

c) rezervy na pochybné pohľadávky súvisiace so sumou neuhradených zostatkov a

d) náklady vykázané za dané obdobie vo vzťahu k nevymožiteľným alebo pochybným pohľadávkam splatným od spriaznených osôb.

▼M43

18A **Sumy vzniknuté účtovnej jednotke v súvislosti s poskytovaním služieb kľúčových členov manažmentu, ktoré jej poskytuje samostatná riadiaca účtovná jednotka, sa zverejnia.**

▼M32

19 **Zverejnenia požadované v odseku 18 sa vykonajú osobitne pri každej z týchto kategórií:**

a) materská spoločnosť;

b) účtovné jednotky spoluovládajúce účtovnú jednotku alebo účtovné jednotky s podstatným vplyvom na účtovnú jednotku;

c) dcérske spoločnosti;

▼M26

d) pridružené spoločnosti;

e) spoločné podniky, v ktorých je účtovná jednotka spoločníkom ►M32 (spoločníkmi) ◄;

f) kľúčový riadiaci personál účtovnej jednotky alebo jej materskej spoločnosti a

g) iné spriaznené osoby.

20 Klasifikácia súm záväzkov a pohľadávok voči spriazneným osobám v jednotlivých kategóriách podľa požiadaviek uvedených v odseku 19 je rozšírením požiadaviek na zverejňovanie v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* o informácie prezentované buď vo výkaze finančnej pozície alebo v poznámkach. Kategórie sú rozšírené, aby umožnili ucelenejšiu analýzu zostatkov účtov spriaznených osôb a platia pre transakcie medzi spriaznenými osobami.

21 Ďalej sú uvedené príklady transakcií, ktoré sa zverejnia, ak k nim dochádza so spriaznenými osobami:

a) nákupy alebo predaje tovaru (dokončeného alebo nedokončeného);

b) nákupy alebo predaje nehnuteľností a iného majetku;

c) poskytovanie alebo prijímanie služieb;

d) lízingy;

e) prevody výskumu a vývoja;

f) prevody podľa licenčných zmlúv;

g) prevody podľa finančných dohôd (vrátane úverov a vkladov do vlastného imania v peniazoch alebo v naturáliách);

h) poskytovanie záruk alebo zábezpeky;

i) záväzky vykonať niečo, ak v budúcnosti dôjde k určitej udalosti alebo k určitej udalosti nedôjde, vrátane vykonávateľských zmlúv (*) (vykázané i nevykázané) a

(*) *V štandarde IAS 37* Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva *sú nesplnené zmluvy definované ako zmluvy, v rámci ktorých žiadna zo zmluvných strán nesplnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne splnili svoje povinnosti v rovnakom rozsahu*.

▼M26

j) vysporiadanie záväzkov v mene účtovnej jednotky alebo účtovnou jednotkou v mene tejto spriaznenej osoby.

▼M31

22 Účasť materskej alebo dcérskej spoločnosti na programe so stanovenými požitkami s rozložením rizika medzi účtovné jednotky v skupine sa považuje za transakciu medzi spriaznenými osobami [pozri odsek 42 štandardu IAS 19 (v znení zmien a doplnení z roku 2011)].

▼M26

23 Zverejnenia, že transakcie medzi spriaznenými osobami sa uskutočnili za rovnakých podmienok, ako prevládajú pri nezávislých transakciách, sa vykonajú iba vtedy, ak je možné takéto podmienky dokázať.

24 **Položky podobnej povahy sa môžu zverejniť súhrnne s výnimkou prípadu, keď je potrebné oddelené zverejnenie na pochopenie účinkov transakcií so spriaznenými osobami na účtovnú závierku účtovnej jednotky.**

Účtovná jednotka blízka vláde

▼M32

25 Vykazujúca účtovná jednotka je oslobodená od požiadaviek na zverejňovanie podľa odseku 18 vo vzťahu k transakciám a neuhradeným zostatkom so spriaznenou osobou, vrátane záväzkov, pri:

a) vláde, ktorá ovláda~~,~~ alebo spoluovláda alebo má podstatný vplyv na vykazujúcu účtovnú jednotku a

b) inej účtovnej jednotke, ktorá je spriaznenou osobou, pretože tá istá vláda ovláda~~,~~ alebo spoluovláda alebo má podstatný vplyv tak na vykazujúcu účtovnú jednotku, ako aj na túto inú účtovnú jednotku.

▼M26

26 **Ak vykazujúca účtovná jednotka uplatní oslobodenie podľa odseku 25, zverejní o transakciách a súvisiacich neuhradených zostatkoch uvedených v odseku 25 tieto skutočnosti:**

a) názov vládneho orgánu a povahu jeho vzťahu s vykazujúcou účtovnou jednotkou (t. j. ovládanie, spoluovládanie alebo podstatný vplyv);

b) ďalej uvedené informácie v dostatočne podrobnej miere na to, aby umožnili používateľom účtovnej závierky účtovnej jednotky pochopiť vplyv transakcií so spriaznenou osobou na jej účtovnú závierku:

i) povahu a sumu každej jednotlivo významnej transakcie; a

ii) kvalitatívny alebo kvantitatívny opis rozsahu pri iných transakciách, ktoré sú významné úhrnne, ale nie jednotlivo. Medzi druhy transakcií patria tie, ktoré sú uvedené v odseku 21.

27 Pri uplatňovaní svojho úsudku s cieľom stanoviť úroveň podrobností, ktorá sa má zverejniť v súlade s požiadavkami v odseku 26 písm. b), vykazujúca účtovná jednotka zvažuje blízkosť vzťahu so spriaznenou osobou a iné faktory relevantné pre stanovenie úrovne závažnosti transakcie, ako napr. to, či:

a) je významná, čo do veľkosti;

b) k nej dochádza za netrhových podmienok;

▼M26

c) k nej dochádza mimo obvyklej každodennej obchodnej prevádzky, ako napr. nákup alebo predaj podnikov;

d) sa o nej informujú regulačné orgány alebo orgány dohľadu;

e) sa oznamuje vyššiemu manažmentu;

f) podlieha schvaľovaniu akcionárov.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIE

28 Účtovná jednotka uplatní tento štandard spätne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa povoľuje, a to buď celého štandardu alebo čiastočného oslobodenia podľa odsekov 25 až 27 pre účtovné jednotky blízke vláde. Ak účtovná jednotka uplatní buď celý štandard alebo toto čiastočné oslobodenie na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2011, túto skutočnosť zverejní.

▼M32

28A Štandardmi IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné dohody* a IFRS 12, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 3, 9, 11 písm. b), 15, 19 písm. b) a e) a 25. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12.

▼M38

28B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili a doplnili odseky 4 a 9. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼M43

28C Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenil odsek 9 a vložili sa odseky 17A a 18A. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M26

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 24 (2003)

29 Týmto štandardom sa nahrádza IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (v znení revízie z roku 2003).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 26

Účtovanie a vykazovanie penzijných programov

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard sa uplatňuje v účtovných závierkach penzijných programov, ak sa takéto účtovné závierky zostavujú.

2. Penzijné programy sa niekedy označujú rozličnými inými názvami, ako sú „penzijné schémy“, „programy doplnkového dôchodkového zabezpečenia“ alebo „schémy podpory v starobe“. Tento štandard považuje penzijný program za vykazujúcu účtovnú jednotku oddelenú od zamestnávateľov účastníkov programu. Všetky ostatné štandardy platia na účtovné závierky penzijných programov s výnimkou prípadov, ak ich tento štandard nahrádza.

3. Tento štandard sa zaoberá účtovaním a vykazovaním programu pre všetkých účastníkov ako skupiny. Nezaoberá sa vykazovaním pre jednotlivých účastníkov, pokiaľ ide o ich penzijné práva.

4. IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa týka určenia nákladov penzijných požitkov v účtovných závierkach zamestnávateľov, ktorí majú takéto programy. Teda týmto štandardom sa dopĺňa IAS 19.

5. Penzijné programy môžu byť programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami. Mnohé požadujú vytvoriť oddelené fondy, ktoré môžu alebo nemusia mať samostatnú právnu subjektivitu a môžu alebo nemusia mať správcov, ktorým sa platia príspevky, a z ktorých sa penzijné programy vyplácajú. Tento štandard sa používa bez ohľadu na to, či takýto fond je vytvorený, a bez ohľadu na to, či tam správcovia sú.

6. Na penzijné programy, ktoré majú majetok investovaný v poisťovniach, platia rovnaké požiadavky na účtovníctvo a financovanie ako na investície, ktoré investujú na základe vlastných dohôd. Preto sa na ne vzťahuje tento štandard, pokiaľ zmluva s poistnou spoločnosťou nie je na meno konkrétneho účastníka, alebo skupiny účastníkov a penzijný záväzok nie je výhradne zodpovednosťou poisťovne.

7. Tento štandard sa nezaoberá inými formami zamestnaneckých požitkov, ako je odstupné pri ukončení zamestnania, dohody o odloženom odmeňovaní, dovolenky pre stálych zamestnancov, špeciálne programy skoršieho odchodu do dôchodku alebo pri znižovaní stavu zamestnancov, zdravotné a sociálne programy alebo programy odmien. Zmluvy typu štátneho dôchodkového zabezpečenia sú takisto vylúčené z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

▼B

DEFINÍCIE

8. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Penzijné programy sú dohody, pomocou ktorých účtovná jednotka poskytuje požitky svojim zamestnancom pri alebo po ukončení služby (buď vo forme ročného príjmu, alebo ako jednorazovú sumu), keď takéto požitky alebo príspevky na ne možno určiť alebo odhadnúť pred odchodom do dôchodku na základe ustanovení dokumentu alebo zaužívanej praxe účtovnej jednotky.

Programy so stanovenými príspevkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplácať ako penzijné požitky, sú určené príspevkami do fondu spolu s investičnými výnosmi z nich.

Programy so stanovenými požitkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplatiť ako penzijné požitky, sú určené odkazom na vzorec, ktorého základ tvorí zvyčajne na zárobok zamestnanca a/alebo počet odpracovaných rokov.

Financovanie je prevod majetku do účtovnej jednotky (*fondu*), oddelenej od účtovnej jednotky zamestnávateľa, na splnenie budúcich povinností úhrady penzijných požitkov.

Na účely tohto štandardu sa takisto používajú tieto termíny:

Účastníci sú členovia penzijného programu a ostatné osoby, ktoré podľa programu majú nárok na požitky.

Čistý majetok k dispozícii pre požitky je majetok programu mínus záväzky iné ako aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov.

Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov je súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom súčasným a minulým zamestnancom priraditeľná k už poskytnutej službe.

Nárokovateľné požitky sú požitky, na ktoré práva nie sú podmienené pokračujúcim zamestnaním podľa podmienok penzijného programu.

9. Niektoré penzijné programy majú prispievateľov iných ako zamestnávateľov; tento štandard sa uplatňuje aj na účtovné závierky takýchto programov.

10. Väčšina penzijných programov je založená na formálnych dohodách. Niektoré programy sú neformálne, ale nadobudli úroveň povinnosti ako výsledok praxe zavedenej zamestnávateľom. Hoci niektoré programy povoľujú zamestnávateľom obmedziť ich povinnosti podľa programov, pre zamestnávateľa je zvyčajne zložité program zrušiť, ak si chce udržať zamestnancov. Rovnaký základ účtovania a vykazovania platí tak pre neformálny program, ako aj pre formálny program.

▼B

11. Mnohé penzijné programy zabezpečujú vytvorenie oddelených fondov, do ktorých sa príspevky platia a z ktorých sa vyplácajú požitky. Takéto fondy môžu spravovať strany, ktoré sú nezávislé pri riadení majetku fondu. Tieto strany sú v niektorých krajinách nazývané správcami. Termín správca sa v tomto štandarde používa na opis takýchto strán bez ohľadu na to, či správa majetku bola ustanovená.

12. Penzijné programy majú bežne podobu programov so stanovenými príspevkami alebo programov so stanovenými požitkami, pričom každý z nich má svoje vlastné odlišujúce charakteristiky. Príležitostne existujú programy, ktoré majú charakteristiky obidvoch. Takéto hybridné programy sa na účely tohto štandardu považujú za programy so stanovenými požitkami.

PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

13. Účtovná závierka programu so stanovenými príspevkami obsahuje výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a opis zásad financovania.

14. Podľa programu so stanovenými príspevkami je suma budúcich požitkov účastníkov určená príspevkami, ktoré platí zamestnávateľ, účastník alebo obaja, prevádzkovou účinnosťou a investičnými výnosmi fondu. Povinnosť zamestnávateľa sa zvyčajne vyrovná príspevkami do fondu. Bežne sa nevyžaduje rada aktuára, hoci sa takáto rada niekedy využíva pri odhade budúcich požitkov, ktoré sa môžu dosiahnuť na základe súčasných príspevkov a meniacich sa hladín budúcich príspevkov a investičných výnosov.

15. Účastníci sa zaujímajú o činnosti programu, pretože tieto činnosti majú priamy vplyv na úroveň ich budúcich požitkov. Účastníci majú záujem vedieť, či príspevky boli prijaté a či sa vykonala vhodná kontrola na ochranu práv príjemcov. Zamestnávateľ má záujem o účinné a objektívne fungovanie programu.

16. Cieľom vykazovania programom so stanovenými príspevkami je pravidelne poskytovať informácie o programe a výkonnosti jeho investícií. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne poskytovaním účtovných závierok, ktoré obsahujú tieto informácie:

a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, jeho členstva a podmienok, ktoré treba splniť;

b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výkonnosť za obdobie a finančnú situáciu programu na konci tohto obdobia a

c) opis investičných zásad.

PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

17. Účtovná závierka programu so stanovenými požitkami obsahuje buď:

a) výkaz, v ktorom sa uvádza:

i) čistý majetok k dispozícii pre požitky;

▼B

ii) aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov rozlišujúca medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami a

iii) výsledný prebytok alebo deficit, alebo

b) výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky zahrňujúci buď:

i) poznámku, v ktorej sa zverejňuje aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov rozlišujúca medzi nárokovateľnými požitkami a nenárokovateľnými požitkami, alebo

ii) odkaz na tieto informácie v sprievodnej aktuárskej správe.

Ak sa aktuárske ocenenie neuskutočnilo k dátumu účtovnej závierky, ako východisko sa použije posledné ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

18. Na účely odseku 17 základom pre aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov sú požitky prisľúbené podľa podmienok programu na doposiaľ poskytnutú službu s použitím buď súčasnej platovej úrovne, alebo projektovanej platovej úrovne so zverejnením použitého východiska. Vplyv každej zmeny v aktuárskych predpokladoch, ktorá mala významný účinok na aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov, sa takisto zverejní.

19. Účtovná závierka musí vysvetliť vzťah medzi aktuárskou súčasnou hodnotou prisľúbených penzijných požitkov a čistým majetkom k dispozícii pre požitky a postupy pre financovanie prisľúbených požitkov.

20. Podľa programu so stanovenými požitkami platba prisľúbených penzijných požitkov závisí od finančnej situácie programu a schopnosti prispievateľov platiť budúce príspevky do programu, ako aj od investičnej výkonnosti a prevádzkovej účinnosti programu.

21. Program so stanovenými požitkami vyžaduje pravidelnú radu aktuára, aby posúdil finančný stav programu, preveril predpoklady a odporučil budúcu úroveň príspevkov.

22. Cieľom vykazovania programu so stanovenými požitkami je pravidelne poskytovať informácie o finančných zdrojoch a činnostiach programu, ktoré sú užitočné pri posudzovaní vzťahov medzi akumuláciou zdrojov a plánovanými požitkami počas obdobia. Tento cieľ sa zvyčajne dosiahne poskytovaním účtovnej závierky, ktorá obsahuje tieto informácie:

a) opis významných činností za obdobie a vplyv všetkých zmien týkajúcich sa programu, jeho členstva podmienok, ktoré treba splniť;

b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výkonnosť za obdobie a finančnú situáciu programu na konci tohto obdobia;

c) aktuárske informácie, buď ako časť výkazov, alebo vo forme oddelenej správy, a

d) opis investičných zásad.

▼B

Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov

23. Súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom sa môže vypočítať a vykazovať použitím súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní až do času odchodu účastníkov do dôchodku.

24. Dôvody na prijatie metódy súčasného platu zahŕňajú tieto skutočnosti:

a) aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov, čo je súhrn súm v súčasnosti priraditeľných každému účastníkovi v programe, sa môže vypočítať objektívnejšie ako projektované platové úrovne, pretože vyžaduje menej predpokladov;

b) zvýšenia v požitkoch priraditeľných k zvýšeniu platu sa stanú povinnosťou programu v čase zvýšenia platu a

c) suma aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov použitím súčasnej platovej úrovne je vo všeobecnosti v užšom vzťahu so splatnou sumou v prípade ukončenia alebo prerušenia programu.

25. Dôvody na prijatie metódy projektovaného platu zahŕňajú tieto skutočnosti:

a) finančné informácie by sa mali zostaviť na základe nepretržitosti činnosti bez ohľadu na predpoklady a odhady, ktoré sa musia urobiť;

b) v prípade programov posledných výplat sú požitky určené v závislosti od platov v čase alebo blízko dátumu odchodu do dôchodku; preto sa musia projektovať platy, hladiny príspevkov a miery návratnosti;

c) zanedbanie zohľadnenia projekcií platov, keď je väčšina financovania založená na projekciách platov, môže mať za následok vykazovanie zdanlivého nadbytočného financovania, keď program je primerane financovaný, alebo vykazovanie adekvátneho financovania, keď je program nedostatočne financovaný.

26. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov založená na súčasných platoch je zverejnená v účtovnej závierke programu s cieľom naznačiť povinnosť týkajúcu sa zarobený požitkov k dátumu účtovnej závierky. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov založená na projektovaných platoch sa zverejní s cieľom naznačiť veľkosť potenciálnej povinnosti na základe nepretržitosti činnosti, čo je vo všeobecnosti aj základom pre financovanie. Okrem zverejnenia aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov je potrebné poskytnúť dostatočné vysvetlenie tak, aby jasne naznačilo kontext, v ktorom by sa mala aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov chápať. Takéto vysvetlenie môže byť vo forme informácií o adekvátnosti plánovaného budúceho financovania a postupu financovania založeného na projekciách platov. Toto môže byť zahrnuté v účtovnej závierke alebo v správe aktuára.

▼B

Frekvencia aktuárskych ocenení

27. V mnohých krajinách sa aktuárske ocenenia nerobia častejšie ako každé tri roky. Ak aktuárske ocenenie nebolo pripravené k dátumu zostavenia účtovnej závierky, ako východisko sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

Obsah účtovnej závierky

28. Pre programy so stanovenými požitkami sa informácie prezentujú v jednom z týchto formátov, ktoré odzrkadľujú rozdielne zaužívané postupy v zverejnení a prezentácii aktuárskych informácií:

a) do účtovnej závierky je zahrnutý výkaz, v ktorom sa uvádza čistý majetok k dispozícii pre požitky, aktuárska súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov a výsledný prebytok alebo deficit. Účtovná závierka programu obsahuje aj výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v aktuárskej súčasnej hodnote prisľúbených penzijných požitkov. K účtovnej závierke môže byť pripojená samostatná správa aktuára, z ktorej vychádza aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov;

b) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky. Aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov sa zverejňuje v poznámkach k výkazom. K účtovnej závierke sa môže pripojiť správa aktuára, z ktorej vychádza aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov, a

c) účtovná závierka, ktorá zahŕňa výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky s aktuárskou súčasnou hodnotou prisľúbených penzijných požitkov, ktorá je obsiahnutá v samostatnej správe aktuára.

V každom uvedenom formáte môže byť k účtovnej závierke pripojená aj správa správcov, ktorá má povahu správy manažmentu alebo predstavenstva, a správa o investičnej činnosti.

29. Zástancovia formátov opísaných v odseku 28 písm. a) a b) sa domnievajú, že kvantifikácia prisľúbených penzijných požitkov a iné informácie poskytnuté podľa týchto prístupov pomáhajú používateľom posúdiť súčasný stav programu a pravdepodobnosť, že povinnosti sa budú plniť. Takisto sa domnievajú, že účtovné závierky by mali byť úplné samy osebe a nespoliehajú sa na sprievodné výkazy. Niektorí však veria, že formát opísaný v odseku 28 písm. a) by mohol budiť dojem, že existuje záväzok, zatiaľ čo aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov nemá podľa ich názoru všetky charakteristiky záväzku.

▼B

30. Zástancovia formátu opísaného v odseku 28 písm. c) sa domnievajú, že aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov by nemala byť zahrnutá do výkazu čistého majetku k dispozícii pre požitky, ako pri formáte opísanom v odseku 28 písm. a), alebo dokonca by nemala byť zverejnená v poznámke, ako pri odseku 28 písm. b), pretože sa bude priamo porovnávať s majetkom programu, a takéto porovnanie nemusí byť platné. Tvrdia, že aktuári neporovnávajú nutne aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov s trhovými hodnotami investícií, ale môžu namiesto toho stanoviť súčasnú hodnotu peňažných tokov očakávaných z investícií. Zástancovia tohto formátu sa domnievajú, že je nepravdepodobné, aby takéto porovnanie odzrkadľovalo celkové posúdenie programu aktuárom a že posúdenie sa môže zle pochopiť. Niektorí sa takisto domnievajú, že bez ohľadu na to, či informácie o prisľúbených penzijných požitkoch sú kvantifikované, mali by byť obsiahnuté výhradne v oddelenej aktuárskej správe, kde je možné poskytnúť riadne vysvetlenie.

31. Tento štandard akceptuje názory v prospech povolenia zverejnenia informácií týkajúcich sa prisľúbených penzijných požitkov v samostatnej správe aktuára. Odmieta argumenty proti kvantifikácii aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov. Formáty opísané v odseku 28 písm. a) a b) sa podľa tohto štandardu považujú za prijateľné, ako aj formát opísaný v odseku 28 písm. c), v prípade, keď účtovná závierka obsahuje odkaz na aktuársku správu, ktorá je k závierke pripojená, a táto správa zahŕňa aktuársku súčasnú hodnotu prisľúbených penzijných požitkov.

VŠETKY PROGRAMY

Ocenenie majetku programu

32. Investície penzijného programu sa uvádzajú v reálnej hodnote. V prípade obchodovateľných cenných papierov sa reálna hodnota rovná trhovej hodnote. Ak sú držané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota.

33. V prípade obchodovateľných cenných papierov je reálna hodnota trhovou hodnotou, pretože sa to považuje za najužitočnejšie oceňovanie cenných papierov k dátumu správy a investičnej výkonnosti za obdobie. Tie cenné papiere, ktoré majú pevnú výkupnú hodnotu a ktoré sa nadobudli s cieľom pokryť povinnosti programu alebo jeho špecifických častí, môžu byť uvedené v sumách založených na ich konečnej výkupnej hodnote za predpokladu konštantnej miery návratnosti do splatnosti. Ak sú držané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad reálnej hodnoty, napríklad celkové vlastníctvo účtovnej jednotky, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila reálna hodnota. Do rozsahu, v ktorom sú investície uvedené v sumách iných, ako je trhová hodnota alebo reálna hodnota, sa vo všeobecnosti zverejní aj reálna hodnota. Majetok použitý pri aktivitách fondu sa zaúčtuje v súlade s platnými štandardmi.

Zverejňovanie

34. Účtovná závierka penzijného programu, či už so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, musí takisto obsahovať:

a) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky;

▼B

b) súhrn významných účtovných zásad a

c) opis programu a vplyv všetkých zmien v programe počas obdobia.

35. Ak je to vhodné, účtovné závierky poskytnuté penzijnými programami zahŕňajú aj tieto informácie:

a) výkaz čistého majetku k dispozícii pre požitky, ktorý uvádza:

i) vhodne klasifikovaný majetok ku koncu obdobia;

ii) spôsob ocenenia majetku;

iii) podrobnosti o každej jednotlivej investícii presahujúcej buď 5 % čistého majetku k dispozícii pre požitky, alebo 5 % každej triedy alebo typu cenného papiera;

iv) podrobnosti o každej investícii do zamestnávateľa a

v) záväzky iné ako aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov;

b) výkaz zmien v čistom majetku k dispozícii pre požitky s uvedením týchto informácií:

i) príspevky zamestnávateľa;

ii) príspevky zamestnancov;

iii) investičný výnos, ako sú úroky a dividendy;

iv) iné výnosy;

v) požitky zaplatené alebo splatné (analyzované napríklad ako penzijné požitky, dávky pri úmrtí a pri zdravotnom postihnutí a jednorazové platby);

vi) administratívne náklady;

vii) iné náklady;

viii) dane z príjmov;

ix) zisky a straty z vyradenia investícií a zmeny v hodnote investícií a

x) prevody z alebo do iných programov;

c) opis zásad financovania;

d) v prípade programov so stanovenými požitkami aktuárska súčasná hodnota prisľúbených penzijných požitkov (prípadne v rozlíšení medzi nárokovateľnými a nenárokovateľnými požitkami) založená na požitkoch prisľúbených podľa podmienok programu, na doposiaľ poskytnutej službe a s použitím buď súčasných platových úrovní, alebo projektovaných platových úrovní; tieto informácie môžu byť zahrnuté v pripojenej aktuárskej správe, ktorá sa vykladá v spojení so súvisiacou účtovnou závierkou, a

e) v prípade programov so stanovenými požitkami opis podstatných použitých aktuárskych predpokladov a metóda použitá na výpočet aktuárskej súčasnej hodnoty prisľúbených penzijných požitkov.

36. Správa penzijného programu obsahuje opis programu buď ako súčasť účtovnej závierky, alebo v samostatnej správe. Môže obsahovať:

a) mená zúčastnených zamestnávateľov a skupiny zamestnancov zaradených do programu;

▼B

b) počet účastníkov, ktorí prijímajú požitky a počet iných účastníkov, a to vhodne klasifikovaných;

c) typ programu – program so stanovenými príspevkami alebo so stanovenými požitkami;

d) oznámenie, či účastníci prispievajú do programu;

e) opis penzijných požitkov prisľúbených účastníkom;

f) opis všetkých podmienok ukončenia programu a

g) zmeny v položkách písmen a) až f) počas obdobia, na ktoré sa táto správa vzťahuje.

Nie je nezvyčajné odvolávať sa na iné dokumenty, ktoré sú používateľom bežne k dispozícii a v ktorých je program opísaný, ako aj zahrnúť len informácie o následných zmenách.

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky penzijných programov zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1988 alebo neskôr.

▼M32

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 27

Individuálna účtovná závierka

ÚČEL

1 Účelom tohto štandardu je predpísať požiadavky na účtovanie a zverejňovanie investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, keď sa účtovná jednotka rozhodne, alebo je podľa miestnych právnych predpisov povinná, predkladať individuálnu účtovnú závierku.

3 V tomto štandarde sa neurčuje, ktoré účtovné jednotky zostavujú individuálnu účtovnú závierku. Tento štandard sa uplatňuje, keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, ktorá je v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva.

VYMEDZENIA POJMOV

▼M50

4 Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

▼M32

***Konsolidovaná účtovná závierka* je účtovná závierka skupiny, v ktorej sú aktíva, pasíva, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností vykazované ako aktíva, pasíva, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky jednej hospodárskej jednotky.**

▼M50

***Individuálna účtovná závierka* je účtovná závierka, ktorú predkladá účtovná jednotka, v ktorej sa účtovná jednotka môže v súlade s požiadavkami tohto štandardu rozhodnúť účtovať svoje investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov, a to buď v obstarávacej cene v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje* alebo s použitím metódy vlastného imania, ako je opísaná v štandarde IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*.**

5 V dodatku A štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, dodatku A štandardu IFRS 11 *Spoločné dohody* a odseku 3 štandardu IAS 28 sa vymedzujú tieto pojmy:

— pridružený podnik

— metóda vlastného imania

▼M38

— skupina

— investičná spoločnosť

— spoluovládanie

▼M32

— spoločný podnik

— spoločník v rámci spoločného podniku

— materská spoločnosť

— podstatný vplyv

— dcérska spoločnosť.

▼M50

6 Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka, ktorá sa predkladá popri konsolidovanej účtovnej závierke alebo popri účtovnej závierke investora, ktorý neinvestuje do dcérskych podnikov, ale investuje do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov, v ktorých sa podľa štandardu IAS 28 vyžaduje, aby sa investície do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov účtovali s použitím metódy vlastného imania s výnimkou okolností stanovených v odsekoch 8 až 8A.

▼M50

7 Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoločnom podniku, nie je individuálnou účtovnou závierkou.

▼M32

8 Účtovná jednotka, ktorá je v súlade s odsekom 4 písm. a) štandardu IFRS 10 vyňatá z konsolidácie alebo ktorá je v súlade s odsekom 17 štandardu IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011) vyňatá z uplatňovania metódy vlastného imania, môže individuálnu účtovnú závierku predložiť ako svoju jedinú účtovnú závierku.

▼M38

8A Investičná spoločnosť, ktorá musí počas celého bežného obdobia a všetkých prezentovaných porovnávacích období uplatňovať výnimku z konsolidácie pre všetky svoje dcérske spoločnosti podľa odseku 31 štandardu IFRS 10, prezentuje individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

▼M32

ZOSTAVENIE INDIVIDUÁLNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

9 Individuálna účtovná závierka sa zostavuje v súlade so všetkými uplatniteľnými štandardmi IFRS s výnimkou ustanovení odseku 10.

▼M50

10 Keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, investície do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov účtuje buď:

a) v obstarávacej cene;

b) v súlade so štandardom IFRS 9; alebo

c) s použitím metódy vlastného imania, ako je opísaná v štandarde IAS 28.

Účtovná jednotka uplatňuje rovnaké účtovanie pri každej kategórii investícií. Investície účtované v obstarávacej cene alebo s použitím metódy vlastného imania sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*, keď sú klasifikované ako držané na predaj alebo na rozdelenie (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj alebo na rozdelenie). Oceňovanie investícií účtovaných v súlade so štandardom IFRS 9 nie je za týchto okolností zmenené.

▼M32

11 Ak sa účtovná jednotka rozhodne v súlade s odsekom 18 štandardu IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011) oceňovať svoje investície do pridružených podnikov alebo spoločných podnikov reálnou hodnotou prostredníctvom hospodárskeho výsledku v súlade so štandardom IFRS 9, rovnakým spôsobom takéto investície zaúčtuje aj v individuálnej účtovnej závierke.

▼M38

11A Ak musí materská spoločnosť podľa odseku 31 štandardu IFRS 10 oceňovať svoju investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok podľa IFRS 9, vykazuje aj svoju investíciu do dcérskej spoločnosti rovnakým spôsobom vo svojej individuálnej účtovnej závierke.

▼M50

11B Keď materská spoločnosť prestane byť investičnou spoločnosťou alebo keď sa stane investičnou spoločnosťou, účtuje zmenu od dátumu, keď došlo k zmene štatútu, takto:

a) keď účtovná jednotka prestane byť investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka účtuje investíciu do dcérskej spoločnosti v súlade s odsekom 10. Za dátum zmeny štatútu sa považuje predpokladaný dátum nadobudnutia. Reálna hodnota dcérskej spoločnosti k predpokladanému dátumu nadobudnutia predstavuje prevedené predpokladané protiplnenie pri účtovaní investície v súlade s odsekom 10.

▼**M50**

i) [vypúšťa sa]

ii) [vypúšťa sa]

b) keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, účtuje investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade so štandardom IFRS 9. Rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou dcérskej spoločnosti a jej reálnou hodnotou k dátumu zmeny štatútu investora sa vykáže ako zisk alebo strata vo výsledku hospodárenia. Kumulatívna výška akéhokoľvek zisku alebo straty predtým vykázanej v ostatných súčastiach komplexného výsledku, pokiaľ ide o uvedené dcérske spoločnosti, sa posudzuje tak, ako keby investičná spoločnosť predala uvedené dcérske spoločnosti k dátumu zmeny štatútu.

12 Dividendy z dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku sa vykazujú v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky, keď je ustanovené jej právo dostávať tieto dividendy. Dividenda sa vykazuje vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka zvolí použitie metódy vlastného imania – v takom prípade sa dividenda vykazuje ako zníženie z účtovnej hodnoty investície.

▼**M32**

13 Keď materská spoločnosť reorganizuje štruktúru svojej skupiny ustanovením novej účtovnej jednotky za svoju materskú spoločnosť spôsobom, ktorý spĺňa tieto kritéria:

a) nová materská spoločnosť získa kontrolu nad pôvodnou materskou spoločnosťou vydaním nástrojov vlastného imania výmenou za existujúce nástroje vlastného imania pôvodnej materskej spoločnosti;

b) aktíva a pasíva novej skupiny a pôvodnej skupiny sú tie isté bezprostredne pred reorganizáciou a po nej; a

c) vlastníci pôvodnej materskej spoločnosti pred reorganizáciou majú tie isté absolútne a relatívne podiely na čistom majetku pôvodnej skupiny a novej skupiny bezprostredne pred reorganizáciou a po nej;

a nová materská spoločnosť účtuje svoju investíciu do pôvodnej materskej spoločnosti v súlade s odsekom 10 písm. a) vo svojej individuálnej účtovnej závierke, nová materská spoločnosť stanoví obstarávaciu cenu v účtovnej hodnote svojho podielu na položkách vlastného imania vykázaných v individuálnej účtovnej závierke pôvodnej materskej spoločnosti k dátumu reorganizácie.

14 Podobne platí, že účtovná jednotka, ktorá nie je materskou spoločnosťou, môže ustanoviť novú účtovnú jednotku za svoju materskú spoločnosť spôsobom, ktorý spĺňa kritériá uvedené v odseku 13. Požiadavky stanovené v odseku 13 sa rovnakým spôsobom uplatňujú na takéto reorganizácie. V takýchto prípadoch sú odkazy na „pôvodnú materskú spoločnosť“ a „pôvodnú skupinu“ odkazmi na „pôvodnú účtovnú jednotku“.

ZVEREJŇOVANIE

15 Účtovná jednotka uplatňuje pri zverejňovaní vo svojej individuálnej účtovnej závierke všetky uplatniteľné štandardy IFRS vrátane požiadaviek stanovených v odsekoch 16 a 17.

▼M32

16 **Keď sa materská spoločnosť v súlade s odsekom 4 písm. a) štandardu IFRS 10 rozhodne nezostavovať konsolidovanú účtovnú závierku a namiesto toho zostaví individuálnu účtovnú závierku, v tejto individuálnej účtovnej závierke zverejní:**

a) **skutočnosť, že táto účtovná závierka je individuálnou účtovnou závierkou; skutočnosť, že bola použitá výnimka z konsolidácie; názov a hlavné miesto výkonu podnikateľskej činnosti (a krajinu založenia, ak sa odlišuje od hlavného miesta výkonu podnikateľskej činnosti) účtovnej jednotky, ktorej konsolidovaná účtovná závierka zostavená v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva je k dispozícii na verejné použitie; a adresu, kde možno túto konsolidovanú účtovnú závierku získať;**

b) **zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov vrátane:**

(i) **názvov daných podnikov, do ktorých sa investuje;**

(ii) **hlavného miesta výkonu podnikateľskej činnosti (a krajiny založenia, ak sa odlišuje od hlavného miesta výkonu podnikateľskej činnosti) daných podnikov, do ktorých sa investuje;**

(iii) **pomer svojho vlastníckeho podielu (a pomer na hlasovacích právach, ak sa odlišuje od pomeru vlastníckeho podielu) držaného v daných podnikoch, do ktorých sa investuje;**

c) **opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b).**

▼M38

16A **Keď investičná spoločnosť, ktorá je materskou spoločnosťou (inou než materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje odsek 16), vypracúva podľa odseku 8A individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku, zverejní uvedenú skutočnosť. Investičná spoločnosť prezentuje aj údaje týkajúce sa investičných spoločností vyžadované v IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*.**

17 **Keď materská spoločnosť (iná než materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahujú odseky 16 až 16A) alebo investor so spoluovládaním alebo podstatným vplyvom na subjekt, do ktorého sa investuje, vypracuje individuálnu účtovnú závierku, materská spoločnosť alebo investor identifikuje účtovnú závierku vypracovanú v súlade s IFRS 10, IFRS 11 alebo IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), na ktorú sa vzťahuje. Materská spoločnosť alebo investor tiež zverejnia vo svojej individuálnej účtovnej závierke:**

▼M32

a) **skutočnosť, že daná účtovná závierka je individuálnou účtovnou závierkou a dôvod, prečo sa zostavuje, ak to nevyžadujú právne predpisy;**

b) **zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov vrátane:**

(i) **názvov daných podnikov, do ktorých sa investuje;**

(ii) **hlavného miesta výkonu podnikateľskej činnosti (a krajiny založenia, ak sa odlišuje od hlavného miesta výkonu podnikateľskej činnosti) daných podnikov, do ktorých sa investuje;**

▼**M32**

(iii) **pomer svojho vlastníckeho podielu (a pomer na hlasovacích právach, ak sa odlišuje od pomeru vlastníckeho podielu) držaného v daných podnikoch, do ktorých sa investuje;**

c) **opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v písmene b).**

Materská spoločnosť alebo investor takisto identifikuje účtovnú závierku zostavenú v súlade so štandardmi IFRS 10, IFRS 11 alebo IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), na ktorú sa daná individuálna účtovná závierka vzťahuje.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

18 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. ►**M38** Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard skôr, zverejní uvedenú skutočnosť a uplatní zároveň IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 a IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011). ◄

▼**M38**

18A Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012n sa zmenili a doplnili odseky 5, 6, 17 a 18 a vložili sa odseky 8A, 11A až 11B, 16A a 18B až 18I. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, zverejní uvedenú skutočnosť a uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

18B Ak k dátumu prvotného uplatnenia zmien a doplnení *Investičných spoločností* (ktorým je na účely tohto IFRS začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom sa uvedené zmeny a doplnenia uplatňujú po prvý raz), materská spoločnosť dospeje k záveru, že je investičnou spoločnosťou, uplatňuje na investíciu do dcérskej spoločnosti odseky 18C až 18I.

18C K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť, ktorá predtým oceňovala svoju investíciu do dcérskej spoločnosti obstarávacou cenou, namiesto toho ocení uvedenú investíciu reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok, ako keby boli vždy účinné požiadavky tohto IFRS. Investičná spoločnosť retrospektívne upraví ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia a upraví nerozdelený zisk na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou investície; a

b) reálnou hodnotou investície investora v dcérskej spoločnosti.

18D K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť, ktorá predtým oceňovala svoju investíciu do dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, naďalej oceňuje uvedenú investíciu reálnou hodnotou. Kumulatívna výška akejkoľvek úpravy reálnej hodnoty predtým zaznamenanej v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa presunie do nerozdeleného zisku na začiatku ročného obdobia bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia.

18E K dátumu prvotného uplatnenia investičná spoločnosť nevykoná úpravy predchádzajúceho účtovania podielu v dcérskej spoločnosti, pre ktorý si predtým zvolila oceňovanie reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok v súlade s IFRS 9, ako to je povolené odsekom 10.

▼M38

18F Pred dátumom prijatia IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* investičná spoločnosť používa sumy reálnej hodnoty predtým vykázané investorom alebo manažmentu, ak uvedené sumy predstavujú sumu, za ktorú by sa investícia mohla vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami k dátumu ocenenia.

18G Ak ocenenie investície v dcérskej spoločnosti podľa odsekov 18C až 18F nie je realizovateľné (ako je vymedzené v IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*), investičná spoločnosť uplatní požiadavky tohto IFRS na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré je realizovateľné uplatňovanie odsekov 18C až 18F, ktorým môže byť bežné obdobie. Investor retrospektívne upraví ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia, pokiaľ začiatkom najskoršieho obdobia, pre ktoré je realizovateľné uplatnenie tohto odseku, nie je bežné obdobie. Keď dátum, ktorý je realizovateľný na to, aby investičná spoločnosť ocenila reálnu hodnotu dcérskej spoločnosti, je skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho obdobia, investor upraví vlastné imanie na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou investície; a

b) reálnou hodnotou investície investora v dcérskej spoločnosti.

Ak je najskorším obdobím, pre ktoré je realizovateľné uplatnenie tohto odseku, bežné obdobie, úprava vlastného imania sa vykazuje k začiatku bežného obdobia.

18H Ak investičná spoločnosť predala investíciu alebo stratila kontrolu nad investíciou v dcérskej spoločnosti pred dátumom prvotného uplatnenia zmien a doplnení *Investičných spoločností*, investičná spoločnosť nemusí vykonať úpravy predchádzajúceho účtovania danej investície.

18I Bez toho, aby boli dotknuté odkazy na ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“) v odsekoch 18C až 18G, účtovná jednotka môže tiež predložiť upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich predložiť. Ak účtovná jednotka prezentovala upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch 18C až 18G sa chápu ako „najskoršie upravené prezentované porovnávacie obdobie“. Ak účtovná jednotka predloží neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli vypracované na odlišnom základe a vysvetlí uvedený základ.

▼M50

18J Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenili odseky 4 až 7, 10, 11B a 12. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny so spätnou platnosťou na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, a to v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M32

Odkazy na štandard IFRS 9

19 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa bude chápať ako odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 27 (2008)

20 Tento štandard sa vydáva súčasne so štandardom IFRS 10. Tieto dva štandardy spolu nahrádzajú štandard IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* (v znení zmien a doplnení z roku 2008).

▼M32

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 28

Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov

ÚČEL

1 **Účelom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania investícií do pridružených podnikov a stanoviť požiadavky na uplatňovanie metódy vlastného imania pri účtovaní investícií do pridružených podnikov a spoločných podnikov.**

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 **Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky, ktoré sú investormi so spoločnou kontrolou nad podnikom, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto podnik.**

VYMEDZENIA POJMOV

3 **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:**

Pridružený podnik **je účtovná jednotka, na ktorú má investor podstatný vplyv.**

Konsolidovaná účtovná závierka **je účtovná závierka skupiny, v ktorej sú aktíva, pasíva, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností vykazované ako aktíva, pasíva, vlastné imanie, príjmy, výdavky a peňažné toky jednej hospodárskej jednotky.**

Metóda vlastného imania **je metóda účtovania, pomocou ktorej sa investícia prvotne vykazuje v obstarávacej cene a následne sa upraví o investorov podiel na zmene čistých aktív podniku, do ktorého sa investuje, po dátume jeho nadobudnutia. Hospodársky výsledok investora zahŕňa jeho podiel na hospodárskom výsledku podniku, do ktorého sa investuje, a ostatné súčasti komplexného výsledku investora zahŕňajú jeho podiel na ostatných súčastiach komplexného výsledku podniku, do ktorého sa investuje.**

Spoločná organizácia **je organizácia, v rámci ktorej majú dve strany alebo viac strán spoločnú kontrolu.**

Spoločná kontrola **je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad organizáciou, ktorá existuje len vtedy, keď si rozhodnutia o dôležitých činnostiach vyžadujú jednohlasný súhlas strán zdieľajúcich kontrolu.**

Spoločný podnik **je spoločná organizácia, v rámci ktorej strany, ktoré majú spoločnú kontrolu nad organizáciou, majú nároky na čistý majetok organizácie.**

Spoločník v rámci spoločného podniku **je stranou v spoločnom podniku, ktorá má spoločnú kontrolu nad daným spoločným podnikom.**

Podstatný vplyv **je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch podniku, do ktorého sa investuje, ale nie je to kontrola alebo spoločná kontrola nad danými zámermi.**

▼**M32**

4 V odseku 4 štandardu IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a dodatku A k štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa vymedzujú tieto pojmy, ktoré sa v tomto štandarde používajú vo význame špecifikovanom v štandardoch IFRS, v ktorých sa vymedzujú:

— kontrola nad podnikom, do ktorého sa investuje

— skupina

— materská spoločnosť

— individuálna účtovná závierka

— dcérska spoločnosť.

PODSTATNÝ VPLYV

5 Ak účtovná jednotka priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností) vlastní 20 percent alebo viac hlasovacích práv podniku, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že účtovná jednotka má podstatný vplyv, s výnimkou prípadov, keď môže byť jasne preukázané, že tomu tak nie je. Naopak, ak účtovná jednotka priamo alebo nepriamo (napríklad prostredníctvom dcérskych spoločností) vlastní menej ako 20 percent hlasovacích práv podniku, do ktorého sa investuje, predpokladá sa, že účtovná jednotka nemá podstatný vplyv, s výnimkou prípadov, keď takýto vplyv môže byť jasne preukázaný. Podstatné alebo väčšinové vlastníctvo iným investorom nutne neznemožňuje účtovnej jednotke mať podstatný vplyv.

6 Existencia podstatného vplyvu účtovnej jednotky sa obvykle dokazuje jedným alebo viacerými z týchto spôsobov:

a) zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne podniku, do ktorého sa investuje;

b) účasťou na rozhodovacích procesoch vrátane účasti na rozhodnutiach o dividendách a iných rozdeleniach;

c) významnými transakciami medzi účtovnou jednotkou a podnikom, do ktorého sa investuje;

d) výmenou manažérskeho personálu; alebo

e) poskytovaním dôležitých technických informácií.

7 Účtovná jednotka môže vlastniť varanty, kúpne opcie na akcie, dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie, alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, pokiaľ sú uplatnené alebo konvertované, dať účtovnej jednotke ďalšiu právomoc hlasovať alebo obmedziť právomoc inej strany hlasovať o finančných a prevádzkových zámeroch inej účtovnej jednotky (t. j. potenciálne hlasovacie práva). Existencia a vplyv potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú aktuálne uplatniteľné alebo konvertibilné, vrátane potenciálnych hlasovacích práv iných účtovných jednotiek, sa zvažuje pri posudzovaní toho, či účtovná jednotka má podstatný vplyv. Potenciálne hlasovacie práva nie sú aktuálne uplatniteľné alebo konvertibilné, ak sa napríklad nemôžu uplatniť alebo konvertovať až do nejakého budúceho dátumu, alebo až do okamihu, keď nastane nejaká budúca udalosť.

8 Pri posudzovaní toho, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú k podstatnému vplyvu, účtovná jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dohôd posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), ktoré ovplyvňujú potenciálne práva, s výnimkou zámerov manažmentu a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať dané potenciálne práva.

▼**M32**

9 Účtovná jednotka stratí podstatný vplyv na podnik, do ktorého sa investuje, ak stratí právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch daného podniku. Strata podstatného vplyvu môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže k nej dôjsť napríklad vtedy, keď sa pridružený podnik dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu. Môže byť aj výsledkom zmluvnej dohody.

METÓDA VLASTNÉHO IMANIA

10 Podľa metódy vlastného imania sa investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku prvotne vykáže v obstarávacej cene a účtovná hodnota sa zvýši alebo zníži o vykázaný podiel investora na hospodárskom výsledku podniku, do ktorého sa investuje, po dátume jeho nadobudnutia. Podiel investora na hospodárskom výsledku podniku, do ktorého investuje, sa vykazuje v rámci hospodárskeho výsledku investora. Prijaté rozdelenia prostriedkov z podniku, do ktorého sa investuje, znižujú účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť nevyhnutné aj pri zmenách v pomernom podiele investora v podniku, do ktorého sa investuje, ktoré vznikli v dôsledku zmien v ostatných súčastiach komplexného výsledku podniku, do ktorého sa investuje. Medzi tieto zmeny patria zmeny vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení a z rozdielov z prepočtu cudzích mien. Podiel investora na týchto zmenách sa vykazuje v jeho ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*).

11 Vykazovanie výnosu na základe prijatých rozdelení nemusí byť adekvátnym ocenením výnosu investora z investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, pretože prijaté rozdelenia môžu nedostatočne vyjadrovať výkonnosť pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Keďže investor má nad podnikom, do ktorého sa investuje, spoločnú kontrolu, alebo má naň podstatný vplyv, má podiel na výkonnosti pridruženého podniku alebo spoločného podniku a v dôsledku toho na návratnosti svojej investície. Investor účtuje tento podiel tak, že rozšíri rozsah svojej účtovnej závierky, aby obsahovala jeho podiel na hospodárskom výsledku takéhoto podniku, do ktorého sa investuje. Výsledkom je, že uplatnením metódy vlastného imania sa pri vykazovaní čistých aktív a hospodárskeho výsledku investora poskytuje viac informácií.

12 Ak existujú potenciálne hlasovacie práva alebo iné deriváty obsahujúce potenciálne hlasovacie práva, podiel účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku sa určuje výlučne na základe existujúcich vlastníckych podielov a neodzrkadľuje sa v ňom možné uplatnenie alebo konverzia potenciálnych hlasovacích práv alebo derivátových nástrojov, s výnimkou prípadov, keď sa uplatňuje ods. 13.

13 Účtovná jednotka má za určitých okolností v podstate existujúce vlastníctvo, a to v dôsledku transakcie, ktorá jej aktuálne umožňuje prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom. Za týchto okolností sa pomer pridelený účtovnej jednotke určuje zohľadnením prípadného uplatnenia daných potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátových nástrojov, ktoré účtovnej jednotke aktuálne umožňujú prístup k výnosom.

▼M32

14 Štandard IFRS 9 *Finančné nástroje* sa neuplatňuje na podiely v pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú použitím metódy vlastného imania. Keď nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v podstate aktuálne umožňujú prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, tieto nástroje nepodliehajú štandardu IFRS 9. Nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v pridružených podnikoch alebo spoločných podnikoch sa vo všetkých ostatných prípadoch účtujú v súlade so štandardom IFRS 9.

15 Pokiaľ investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku alebo časť takejto investície nie je klasifikovaná ako držaná na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti,* investícia neklasifikovaná ako držaná na predaj alebo akýkoľvek ponechaný podiel v rámci takejto investície sa klasifikuje ako dlhodobý majetok.

UPLATŇOVANIE METÓDY VLASTNÉHO IMANIA

16 Účtovná jednotka so spoločnou kontrolu nad podnikom, do ktorého sa investuje, alebo s podstatným vplyvom na takýto podnik účtuje svoje investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku použitím metódy vlastného imania s výnimkou prípadov, keď investícia spĺňa podmienky na udelenie výnimky v súlade s odsekmi 17 – 19.

Výnimky z uplatňovania metódy vlastného imania

▼M51

17 Účtovná jednotka nemusí na svoju investíciu do pridruženého podniku alebo spoločného podniku uplatňovať metódu vlastného imania, ak je materskou spoločnosťou, ktorá je oslobodená od zostavovania konsolidovanej účtovnej závierky na základe rozsahovej výnimky podľa odseku 4 písm. a) štandardu IFRS 10 alebo ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) účtovná jednotka je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom, že účtovná jednotka neuplatňuje metódu vlastného imania, a nemajú proti tomu žiadne námietky;

b) s dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky sa neobchoduje na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov);

c) účtovná jednotka nepredložila a ani práve nepredkladá svoju účtovnú závierku komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu;

d) najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť účtovnej jednotky zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, v ktorých sú dcérske spoločnosti konsolidované alebo oceňované reálnou hodnotou prostredníctvom hospodárskeho výsledku v súlade so štandardom IFRS 10.

▼M58

18 Keď investíciu do pridruženého podniku alebo spoločného podniku drží alebo nepriamo drží účtovná jednotka, ktorá je organizáciou rizikového kapitálu alebo spoločným fondom, podielovým fondom a podobnou účtovnou jednotkou vrátane poistných fondov viazaných na investície, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť oceňovať uvedené investície reálnou hodnotou v rámci hospodárskeho výsledku v súlade so štandardom IFRS 9. Účtovná jednotka prijme toto rozhodnutie samostatne pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik pri prvotnom vykázaní pridruženého podniku alebo spoločného podniku.

▼M32

19 Keď má účtovná jednotka investíciu v pridruženom podniku, ktorej časť je držaná nepriamo prostredníctvom organizácie rizikového kapitálu alebo spoločným fondom, podielovým fondom, alebo podobnou účtovnou jednotkou vrátane poistných fondov viazaných na investície, účtovná jednotka sa môže rozhodnúť oceňovať danú časť investície do pridruženého podniku reálnou hodnotou v rámci hospodárskeho výsledku v súlade so štandardom IFRS 9 nezávisle od toho, či má organizácia rizikového kapitálu alebo spoločný fond, podielový fond a podobné účtovné jednotky vrátane poistných fondov viazaných na investície podstatný vplyv na danú časť investície. Ak sa účtovná jednotka rozhodne takto postupovať, metódu vlastného imania uplatní na akúkoľvek zostávajúcu časť investície do pridruženého podniku, ktorá nie je držaná prostredníctvom organizácie rizikového kapitálu alebo spoločného fondu, podielového fondu alebo podobných účtovných jednotiek vrátane poistných fondov viazaných na investície.

Klasifikácia ako majetok držaný na predaj

20 Účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 5 na investíciu alebo časť investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá spĺňa kritériá na klasifikovanie ako majetok držaný na predaj. Akákoľvek ponechaná časť investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá nebola klasifikovaná ako majetok držaný na predaj, sa účtuje použitím metódy vlastného imania, až pokiaľ sa neuskutoční vyradenie časti, ktorá je klasifikovaná ako majetok držaný na predaj. Po vyradení účtovná jednotka účtuje akékoľvek ponechané podiely v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v súlade so štandardom IFRS 9, s výnimkou prípadov, keď ponechaný podiel naďalej zostáva pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, pričom v danom prípade účtovná jednotka používa metódu vlastného imania.

21 Keď investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktorá bola predtým klasifikovaná ale držaná na predaj, alebo časť takejto investície už ďalej nespĺňa kritériá takejto klasifikácie, účtuje sa použitím metódy vlastného imania, a to so spätnou platnosťou odo dňa, keď bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovná závierka za obdobie od klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upraví.

Ukončenie používania metódy vlastného imania

22 Účtovná jednotka ukončí používanie metódy vlastného imania odo dňa, keď jej investícia prestane byť pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, a to takto:

a) **Ak sa investícia stane dcérskou spoločnosťou, účtovná jednotka účtuje svoju investíciu v súlade so štandardmi IFRS 3 *Podnikové kombinácie* a IFRS 10.**

b) **Ak je ponechaný podiel v rámci bývalého pridruženého podniku alebo spoločného podniku finančným aktívom, účtovná jednotka tento ponechaný podiel oceňuje reálnou hodnotou. Reálna hodnota ponechaného podielu sa považuje za jeho reálnu hodnotu pri prvom vykázaní ako finančného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9. Účtovná jednotka vykáže v hospodárskom výsledku akýkoľvek rozdiel medzi:**

(i) **reálnou hodnotou akejkoľvek ponechanej investície a akýmikoľvek príjmami z vyradenia časti podielu v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku; a**

(ii) **účtovnou hodnotou investície ku dňu ukončenia používania metódy vlastného imania.**

▼M32

c) **Keď účtovná jednotka prestane používať metódu vlastného imania, zaúčtuje všetky sumy predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo vzťahu k tejto investícii na rovnakom základe, ako by sa požadovalo, ak by podnik, do ktorého sa investuje, priamo vyradil súvisiace aktíva alebo pasíva.**

23 Preto ak by zisk alebo strata, ktoré podnik, do ktorého sa investuje, predtým vykázal v ostatných súčastiach komplexného výsledku, boli reklasifikované do hospodárskeho výsledku z vyradenia súvisiacich aktív alebo pasív, účtovná jednotka by reklasifikovala zisk alebo stratu z vlastného imania do hospodárskeho výsledku (ako reklasifikačnú úpravu), keď prestane používať metódu vlastného imania. Napríklad ak má pridružený podnik alebo spoločný podnik kumulatívne kurzové rozdiely vzťahujúce sa na operáciu v cudzej mene a účtovná jednotka prestane používať metódu vlastného imania, účtovná jednotka reklasifikuje zisk alebo stratu, ktoré sa predtým vykázali v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo vzťahu k danej operácii v cudzej mene, do hospodárskeho výsledku.

24 Ak sa investícia do pridruženého podniku stane investíciou do spoločného podniku alebo investícia do spoločného podniku stane investíciou do pridruženého podniku, účtovná jednotka bude naďalej používať metódu vlastného imania a neprecení ponechaný podiel.

Zmeny vlastníckeho podielu

▼M50

25 Ak sa zmenší vlastnícky podiel účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ale investícia sa aj naďalej klasifikuje buď ako pridružený podnik alebo ako spoločný podnik, účtovná jednotka reklasifikuje vo výsledku hospodárenia časť zisku alebo straty, ktorá sa predtým vykázala v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo vzťahu k danému zmenšeniu vlastníckeho podielu, ak by sa v prípade vyradenia súvisiacich aktív alebo pasív vyžadovalo, aby sa daný zisk alebo strata reklasifikovali vo výsledku hospodárenia.

▼M32

Postupy metódy vlastného imania

26 Mnohé postupy vhodné pri uplatňovaní metódy vlastného imania sú podobné postupom konsolidácie opísaným v štandarde IFRS 10. Okrem toho sa základné koncepcie postupov použitých pri účtovaní nadobudnutia dcérskej spoločnosti takisto uplatňujú pri účtovaní nadobudnutia investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku.

▼M51

27 Podiel skupiny v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku je súhrnom držaných podielov materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností v tomto pridruženom podniku alebo spoločnom podniku. Držané podiely ostatných pridružených podnikov alebo spoločných podnikov patriacich do skupiny sa na tento účel neberú do úvahy. Keď má pridružený podnik alebo spoločný podnik dcérske spoločnosti, pridružené podniky alebo spoločné podniky, pri uplatňovaní metódy vlastného imania sa berú do úvahy hospodárske výsledky, ostatné súčasti komplexného výsledku a čistý majetok, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku (vrátane podielu tohto pridruženého podniku alebo spoločného podniku na hospodárskom výsledku, ostatných súčastiach komplexného výsledku a čistom majetku jeho pridružených podnikov a spoločných podnikov) po všetkých úpravách nevyhnutných na zjednotenie účtovných postupov (pozri odseky 35 až 36A).

▼M32

28 Zisky a straty vyplývajúce z transakcií „po vlastníckej osi nahor“ a „po vlastníckej osi nadol“ medzi účtovnou jednotkou (vrátane jej konsolidovaných dcérskych spoločností) a jej pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom sa vykazujú v účtovnej závierke účtovnej jednotky iba v rozsahu nesúvisiacich podielov investora v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku. Transakciou „po vlastníckej osi nahor“ je napríklad predaj aktív pridruženého podniku alebo spoločného podniku investorovi. Transakciou „po vlastníckej osi nadol“ je napríklad predaj aktív investora jeho pridruženému podniku alebo spoločnému podniku alebo vklad aktív investora do takéhoto podniku. Podiel investora na ziskoch alebo stratách pridruženého podniku alebo spoločného podniku, ktoré sú výsledkom týchto transakcií, sa odúčtuje.

29 Keď transakcie „po vlastníckej osi nadol“ poskytujú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré sa majú predať alebo vložiť, alebo straty hodnoty týchto aktív zo znehodnotenia, investor tieto straty vykáže v plnej miere. Keď transakcie „po vlastníckej osi nahor“ poskytujú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré sa majú kúpiť, alebo straty hodnoty týchto aktív zo znehodnotenia, investor vykáže svoj podiel na týchto stratách.

30 Vklad nepeňažného aktíva do pridruženého podniku alebo spoločného podniku výmenou za podiel na vlastnom imaní pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa účtuje v súlade s odsekom 28 s výnimkou prípadov, keď takémuto vkladu chýba komerčná podstata v súlade s vymedzením tohto pojmu v štandarde IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.* Ak takémuto vkladu chýba komerčná podstata, zisk alebo strata sa považujú za nerealizované a nevykazujú sa, s výnimkou prípadov, keď sa uplatňuje aj odsek 31. Takéto nerealizované zisky alebo straty sa odúčtujú proti investícii zaúčtovanej použitím metódy vlastného imania a nevykazujú sa ako odložené zisky alebo straty v konsolidovanom výkaze finančnej situácie účtovnej jednotky alebo vo výkaze finančnej situácie účtovnej jednotky, v ktorej sa investície účtujú použitím metódy vlastného imania.

31 Ak účtovná jednotka okrem podielu na vlastnom imaní pridruženého podniku alebo spoločného podniku dostane aj peňažné alebo nepeňažné aktíva, v hospodárskom výsledku v plnej miere vykáže časť zisku alebo straty z nepeňažného vkladu vzťahujúcu sa na prijaté peňažné alebo nepeňažné aktíva.

32 Investícia sa účtuje použitím metódy vlastného imania odo dňa, od ktorého sa stáva pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom. Pri nadobudnutí investície sa každý rozdiel medzi obstarávacou cenou investície a podielom účtovnej jednotky na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív a pasív podniku, do ktorého sa investuje, účtuje takto:

a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa zahŕňa do účtovnej hodnoty investície. Amortizácia tohto goodwillu nie je povolená;

b) každý prebytok podielu účtovnej jednotky na čistej reálnej hodnote identifikovateľných aktív a pasív podniku, do ktorého sa investuje, nad obstarávacou cenou investície sa zahrnie ako výnos pri určovaní podielu účtovnej jednotky na hospodárskom výsledku pridruženého podniku alebo spoločného podniku za obdobie, v ktorom sa investícia nadobudla.

Príslušné úpravy podielu účtovnej jednotky na hospodárskom výsledku pridruženého podniku alebo spoločného podniku po nadobudnutí sa vykonávajú s cieľom zohľadniť napríklad odpisovanie odpisovateľných aktív vychádzajúce z ich reálnej hodnoty ku dňu nadobudnutia. Podobne platí, že príslušné úpravy podielu účtovnej jednotky na hospodárskom výsledku pridruženého podniku alebo spoločného podniku po nadobudnutí sa vykonajú vzhľadom na straty zo znehodnotenia, napríklad pokiaľ ide o goodwill alebo nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

▼M32

33 **Pri metóde vlastného imania účtovná jednotka používa posledné dostupné účtovné závierky pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Ak je koniec obdobia vykazovania účtovnej jednotky odlišný od konca obdobia vykazovania pridruženého podniku alebo spoločného podniku, pridružený podnik alebo spoločný podnik zostaví na účely použitia účtovnou jednotkou účtovnú závierku k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka účtovnej jednotky, s výnimkou prípadov, keď je to nevykonateľné.**

34 **Keď je v súlade s odsekom 33 pri uplatňovaní metódy vlastného imania použitá účtovná závierka pridruženého podniku alebo spoločného podniku zostavená k inému dátumu, ako je dátum, ktorý použila účtovná jednotka, vykonajú sa úpravy účinkov podstatných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky účtovnej jednotky. V každom prípade nesmie byť rozdiel medzi koncom obdobia vykazovania pridruženého podniku alebo spoločného podniku a koncom obdobia vykazovania účtovnej jednotky dlhší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel medzi koncami období vykazovania musia byť v jednotlivých obdobiach rovnaké.**

35 **Pri zostavovaní účtovnej závierky účtovnej jednotky sa na podobné transakcie a udalosti za podobných okolností použijú rovnaké účtovné postupy.**

▼M51

36 S výnimkou situácie opísanej v odseku 36A, ak pridružený podnik alebo spoločný podnik používa na podobné transakcie a udalosti za podobných okolností iné účtovné postupy ako účtovná jednotka, vykonajú sa vhodné úpravy, aby účtovné postupy pridruženého podniku alebo spoločného podniku boli v súlade s účtovnými postupmi účtovnej jednotky vtedy, keď účtovná jednotka použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania účtovnú závierku pridruženého podniku alebo spoločného podniku.

▼M58

36A Bez ohľadu na požiadavku uvedenú v odseku 36, ak má účtovná jednotka, ktorá sama nie je investičnou spoločnosťou, podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ktorý je investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka sa pri uplatňovaní metódy vlastného imania môže rozhodnúť, že zachová oceňovanie reálnou hodnotou, ktorú tento investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňuje na podiely investičného pridruženého podniku alebo spoločného podniku v dcérskych spoločnostiach. Toto rozhodnutie sa prijíma samostatne pre každý investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik k neskoršiemu z týchto dátumov: a) dátumu, ku ktorému je tento investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik prvotne vykázaný; b) dátumu, ku ktorému sa pridružený podnik alebo spoločný podnik stane investičnou spoločnosťou; a c) dátumu, ku ktorému sa investičný pridružený podnik alebo spoločný podnik po prvýkrát stane materskou spoločnosťou.

▼M32

37 Ak má pridružený podnik alebo spoločný podnik nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané tretími stranami inými ako účtovná jednotka a klasifikované ako vlastné imanie, účtovná jednotka vypočíta svoj podiel na hospodárskom výsledku po úprave o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované.

38 Ak sa podiel účtovnej jednotky na stratách pridruženého podniku alebo spoločného podniku rovná jeho podielu v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku alebo ho prevyšuje, účtovná jednotka prestane vykazovať svoj podiel na ďalších stratách. Podiel v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku je účtovnou hodnotou investície v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku určenou podľa metódy vlastného imania spolu s akýmikoľvek dlhodobými podielmi, ktoré v podstate tvoria časť čistej investície účtovnej jednotky do pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Napríklad položka, ktorej vysporiadanie nie je ani plánované ani pravdepodobné v blízkej budúcnosti, je v podstate zvýšením investície účtovnej jednotky do tohto pridruženého podniku alebo spoločného

▼M32

podniku. Takéto položky môžu zahŕňať prioritné akcie a dlhodobé pohľadávky alebo úvery, ale nezahŕňajú pohľadávky z obchodného styku, záväzky z obchodného styku alebo akékoľvek dlhodobé pohľadávky, pre ktoré existuje primerané zabezpečenie, ako napr. zabezpečené úvery. Straty vykázané podľa metódy vlastného imania, ktoré prevyšujú investíciu účtovnej jednotky do kmeňových akcií, sa uplatnia voči iným zložkám podielu účtovnej jednotky v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v opačnom poradí doby ich trvania (t. j. priority pri likvidácii).

39 Po znížení podielu účtovnej jednotky na nulu sú ďalšie straty zabezpečené a záväzok sa vykazuje iba v takom rozsahu, v akom účtovnej jednotke vznikli právne alebo mimozmluvné povinnosti, alebo boli vykonané platby v mene pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Ak pridružený podnik alebo spoločný podnik následne vykazuje zisky, účtovná jednotka znova začne vykazovať svoj podiel na týchto ziskoch až vtedy, keď sa jej podiel na týchto ziskoch vyrovná jej nevykázanému podielu na stratách.

Straty zo znehodnotenia

▼M53

40 Po uplatnení metódy vlastného imania vrátane vykázania strát pridruženého podniku alebo spoločného podniku v súlade s odsekom 38 účtovná jednotka uplatňuje na určenie toho, či existuje nejaký objektívny dôkaz o tom, že došlo k zníženiu hodnoty jej čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, odseky 41A až 41C.

41 Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uvedené v IFRS 9 na svoje ďalšie podiely v pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 a ktoré netvoria časť čistej investície.

41A K zníženiu hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku a ku stratám zo zníženia hodnoty dochádza výlučne v prípade, keď existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty v dôsledku jednej alebo viacerých udalostí, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní čistej investície („stratová udalosť“), a táto stratová udalosť (alebo udalosti) má vplyv na odhadované budúce peňažné toky z čistej investície, ktoré možno spoľahlivo odhadnúť. Jednotlivú diskrétnu udalosť, ktorá spôsobila zníženie hodnoty, nemusí byť možné identifikovať. Zníženie hodnoty mohlo byť spôsobené skôr kombináciou vplyvov viacerých udalostí. Straty očakávané v dôsledku budúcich udalostí, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nevykazujú. Objektívny dôkaz, že došlo k zníženiu hodnoty čistej investície, zahŕňa pozorovateľné údaje, ktoré sa dostanú do pozornosti účtovnej jednotky o nasledujúcich stratových udalostiach:

a) významné finančné ťažkosti pridruženého podniku alebo spoločného podniku;

b) porušenie zmluvy, akým je zlyhanie (default) alebo neplatenie platieb zo strany pridruženého podniku alebo spoločného podniku;

c) účtovná jednotka z ekonomických alebo právnych dôvodov, ktoré sa týkajú finančných ťažkostí jej pridruženého podniku alebo spoločného podniku, poskytne pridruženému alebo spoločnému podniku úľavu, o ktorej by účtovná jednotka za iných okolností neuvažovala;

d) začína byť pravdepodobné, že pridružený podnik alebo spoločný podnik vyhlási bankrot alebo inú formu finančnej reorganizácie; alebo

e) zánik aktívneho trhu pre čistú investíciu v dôsledku finančných ťažkostí pridruženého podniku alebo spoločného podniku.

▼M53

41B Zánik aktívneho trhu v dôsledku toho, že nástroje vlastného imania alebo finančné nástroje spoločného podniku alebo pridruženého podniku už nie sú predmetom verejného obchodovania, nie je dôkazom o znížení hodnoty. Zníženie úverového ratingu pridruženého podniku alebo spoločného podniku alebo pokles reálnej hodnoty pridruženého podniku alebo spoločného podniku ako také nie sú dôkazom o znížení hodnoty, hoci môžu byť dôkazom o znížení hodnoty, ak sa posudzujú s ďalšími dostupnými informáciami.

41C Popri typoch udalostí uvedených v odseku 41A zahŕňajú objektívne dôkazy o znížení hodnoty pre čistú investíciu do nástrojov vlastného imania pridruženého podniku alebo spoločného podniku informácie o významných zmenách s nepriaznivým vplyvom, ku ktorým došlo v rámci technologického, trhového, ekonomického alebo právneho prostredia, v ktorom pridružený podnik alebo spoločný podnik pôsobí, a naznačujú, že nemusí dôjsť k spätnému získaniu obstarávacej ceny investície do nástroja vlastného imania. Významný alebo dlhotrvajúci pokles reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania pod jej obstarávaciu cenu takisto predstavuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty.

42 Keďže goodwill, ktorý je súčasťou účtovnej hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku, sa nevykazuje samostatne, nevykonáva sa osobitne ani jeho testovanie na zníženie hodnoty podľa požiadaviek na testovanie na zníženie hodnoty goodwillu podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade so štandardom IAS 36 ako jedno aktívum, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (vyššia hodnota z hodnoty z používania a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj) s jej účtovnou hodnotou, a to vždy, keď uplatňovanie odsekov 41A až 41C naznačí, že by mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty čistej investície. Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za takýchto okolností nie je priradená k žiadnemu aktívu (vrátane goodwillu), ktoré je súčasťou účtovnej hodnoty čistej investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku. Akékoľvek zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty sa preto vykazuje v súlade s IAS 36 v rozsahu, v akom sa následne zvýši spätne získateľná suma čistej investície. Pri určovaní hodnoty z používania čistej investície účtovná jednotka odhaduje:

a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, pri ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom alebo spoločným podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku alebo spoločného podniku a tržieb z konečného vyradenia investície; alebo

b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov očakávaných z prijatých dividend z tejto investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch vedú obe metódy k rovnakému výsledku.

▼M32

43 Spätne získateľná suma investície do pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa posudzuje pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik, s výnimkou prípadov, keď pridružený podnik alebo spoločný podnik nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú viac-menej nezávislé od príjmov z iných aktív účtovnej jednotky.

INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

44 Investícia do pridruženého podniku alebo spoločného podniku sa účtuje v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky v súlade s ods. 10 štandardu IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2011).

▼M32

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

45 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní a zároveň uplatňuje aj štandardy IFRS 10, IFRS 11 *Spoločné organizácie* IFRS 12 *Zverejnenie podielov na iných účtovných jednotkách* a IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2011).

▼M53

45A Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 40 až 42 a doplnili sa odseky 41A až 41C. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M50

45B Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenil odsek 25 Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu so spätnou platnosťou na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, a to v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M51

45D Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 17, 27 a 36 a vložil sa odsek 36A. Účtovná jednotka tieto zmeny uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M58

45E Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS 2014 – 2016* vydaným v decembri 2016 sa zmenili odseky 18 a 36A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade s IAS 8 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M32

Odkazy na štandard IFRS 9

46 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa bude chápať ako odkaz na štandard IAS 39.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 28 (2003)

47 Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* (v znení revízie z roku 2003).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 29

Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách

ROZSAH PÔSOBNOSTI ►M8 [1] ◄

1. Tento štandard sa uplatňuje na účtovnú závierku, vrátane konsolidovanej účtovnej závierky, každej účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky.

2. V hyperinflačnej ekonomike nie je užitočné bez prehodnotenia vykazovať prevádzkové výsledky a finančnú pozíciu v miestnej mene. Peniaze strácajú kúpnu silu v takom pomere, že porovnanie súm z transakcií a iných udalostí, ktoré sa stali v rozdielnych obdobiach, dokonca v rovnakom účtovnom období, je zavádzajúce.

3. Tento štandard neustanovuje absolútny pomer, pri ktorom sa usudzuje, že hyperinflácia vzniká. Je vecou úsudku, kedy sa prehodnotenie účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom stáva potrebným. Medzi charakteristiky hospodárskeho prostredia krajiny, ktoré naznačujú hyperinfláciu, patria tieto, ale nielen tieto, faktory:

   a) verejnosť uprednostňuje ukladanie majetku do nepeňažných aktív alebo relatívne stabilnej cudzej meny. Držané sumy miestnej meny sú okamžite investované s cieľom udržať kúpnu silu;

   b) verejnosť neporovnáva peňažné sumy s miestnou menou, ale s relatívne stabilnou cudzou menou. Ceny môžu byť stanovené v tejto mene;

   c) predaje a nákupy na úver sa uskutočňujú v cenách, ktoré vyrovnávajú očakávanú stratu kúpnej sily počas obdobia úveru, dokonca aj vtedy, ak je to obdobie krátke;

   d) úrokové sadzby, ceny a mzdy sú spojené s cenovým indexom a

   e) kumulatívna miera inflácie počas troch rokov sa približuje k 100 % alebo túto hodnotu presahuje.

4. Uprednostňuje sa, aby všetky účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej hyperinflačnej ekonomiky, používali tento štandard od rovnakého dátumu. Napriek tomu tento štandard platí pre účtovnú závierku každej účtovnej jednotky od začiatku obdobia vykazovania, v ktorom sa identifikuje existencia hyperinflácie v krajine, ktorej mena sa na vykazovanie použije.

PREHODNOTENIE ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

5. Ceny sa časom menia v dôsledku rôznych špecifických alebo všeobecných politických, hospodárskych a sociálnych tlakov. Špecifické príčiny, akými sú napríklad zmeny v ponuke a dopyte a zmeny v technológiách, môžu spôsobiť podstatný a navzájom od seba nezávislý rast alebo pokles jednotlivých cien. Okrem toho všeobecné príčiny môžu mať za následok zmeny vo všeobecnej hladine cien, a teda aj vo všeobecnej kúpnej sile peňazí.

[1] Ako súčasť *Vylepšení IFRS* vydaných v máji 2008 rada zmenila a doplnila termíny použité v IAS 29 v záujme jednotnosti s ostatnými IFRS takto: a) „trhová hodnota“ bola zmenená a doplnená na „reálna hodnota“ a b) „výsledky činností“ a „čistý príjem“ boli zmenené a doplnené na „hospodársky výsledok“.

▼M8

6. Účtovné jednotky, ktoré zostavujú účtovné závierky na základe historických obstarávacích cien, toto zostavovanie robia bez ohľadu na zmeny všeobecnej cenovej hladiny alebo na zvýšenie špecifických cien vykazovaných aktív alebo záväzkov. Výnimkou z toho sú tie aktíva a záväzky, ktoré je účtovná jednotka povinná oceňovať, alebo sa rozhodne oceňovať, v reálnej hodnote. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sa môžu preceňovať podľa reálnej hodnoty a vo všeobecnosti sa požaduje, aby sa biologické aktíva oceňovali v reálnej hodnote. Niektoré účtovné jednotky však prezentujú účtovné závierky zostavené metódou bežných cien, ktorá odzrkadľuje účinky zmien špecifických cien držaných aktív.

▼B

7. V hyperinflačnej ekonomike sú účtovné závierky, či už sú zostavené na základe historických obstarávacích cien, alebo na základe metódy bežných cien, užitočné len vtedy, ak sa vyjadria v podmienkach merných jednotiek bežných k súvahovému dňu. Výsledkom toho je, že tento štandard sa používa pre účtovné závierky účtovných jednotiek, ktoré na vykazovanie používajú menu hyperinflačnej ekonomiky. Prezentácia informácií požadovaných týmto štandardom ako dodatku k neupraveným účtovným závierkam nie je povolená. Okrem toho sa neodporúča oddelená prezentácia účtovnej závierky pred jej prehodnotením.

▼M8

8. Účtovná závierka účtovnej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačnej ekonomiky, či už je zostavená na základe historických obstarávacích cien, alebo na základe metódy bežných cien, sa zostaví v podmienkach mernej jednotky bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie, požadované v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, sa takisto uvádzajú v podmienkach mernej jednotky bežnej ku koncu obdobia vykazovania. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatní odsek 42 písm. b) a odsek 43 IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*.

▼B

9. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahŕňajú do zisku alebo straty a zverejňujú sa oddelene.

10. Pri prehodnotení účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa požaduje použiť určité postupy, ako aj úsudok. Konzistentné použitie týchto postupov a úsudkov na jednotlivé obdobia je dôležitejšie, ako precízna správnosť výsledných súm zahrnutých v upravenej účtovnej závierke.

Účtovná závierka zostavená v historických obstarávacích cenách

▼M5

Výkaz o finančnej situácii

▼B

11. Súvahové údaje, ktoré už nie sú vyjadrené v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu, sa upravia s použitím všeobecného cenového indexu.

12. Peňažné položky neupravujú, pretože už sú vyjadrené v peňažnej jednotke bežnej k súvahovému dňu. Peňažné položky sú peniaze v držbe a položky, ktoré sa majú prijať alebo platiť peniazmi.

▼B

13. Aktíva a záväzky zmluvne závislé od zmien cien, ako sú indexované dlhopisy a úvery, sa upravia podľa zmluvy tak, aby sa zistila nezaplatená suma k súvahovému dňu. V upravenej súvahe sa tieto položky vykážu v upravenej sume.

▼M8

14. Všetky ostatné aktíva a záväzky sú nepeňažné. Niektoré nepeňažné položky sa vykážu v sumách bežných ku koncu obdobia vykazovania, ako je čistá realizovateľná hodnota a reálna hodnota, takže nie sú upravené. Všetky ostatné nepeňažné aktíva a záväzky sa upravia.

15. Väčšina nepeňažných položiek je zaúčtovaná v obstarávacej cene alebo v obstarávacej cene zníženej o odpisy; preto sa vyjadria v sumách bežných k dátumu ich nadobudnutia. Upravená obstarávacia cena alebo obstarávacia cena znížená o odpisy sa pri každej položke určí uplatnením zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumu nadobudnutia ku koncu vykazovaného obdobia na historickú obstarávaciu cenu a akumulované oprávky. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, zásoby surovín a tovaru, goodwill, patenty, ochranné známky a podobné aktíva sa upravia od dátumu ich nákupu. Zásoby nedokončenej výroby a hotovej výroby sa upravia od dátumov, ku ktorým sa náklady na nákup a zmenu vynaložili.

▼B

16. Podrobné záznamy o dátumoch nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení nemusia byť dostupné alebo je nemožné ich odhadnúť. Za týchto výnimočných okolností môže byť v prvom období uplatňovania tohto štandardu nutné stanoviť základ na prehodnotenie týchto položiek na základe nezávislého odborného posudku.

17. Všeobecný cenový index nemusí byť k dispozícii za obdobia, za ktoré sa v súlade s týmto štandardom požaduje prehodnotenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Za týchto okolností môže byť nutné použiť odhad založený napríklad na pohyboch výmenného kurzu medzi funkčnou a relatívne stabilnou cudzou menou.

18. Niektoré nepeňažné položky sa vykážu v sumách bežných k iným dátumom, ako k dátumu nadobudnutia, alebo k tomuto súvahovému dňu, napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré boli precenené k určitému skoršiemu dátumu. V týchto prípadoch sa účtovné hodnoty upravia od dátumu precenenia.

▼M8

19. Upravená suma nepeňažnej položky sa v súlade s príslušnými IFRS zníži, ak prevýši jej spätne získateľnú sumu. Napríklad upravené sumy nehnuteľností, strojov a zariadení, goodwillu, patentov, a ochranných známok sa znížia na spätne získateľnú sumu a upravené hodnoty zásob sa znížia na čistú realizovateľnú hodnotu.

20. Pri vykazovaní podniku, do ktorého sa investuje a je účtovaný metódou vlastného imania, sa môže použiť mena hyperinflačnej ekonomiky. Výkaz o finančnej situácii a výkaz komplexného účtovného výsledku tohto podniku, do ktorého sa investuje, sa upravia v súlade s týmto štandardom s cieľom vypočítať investorov podiel na čistých aktívach a hospodárskom výsledku. V prípade, že upravené účtovné závierky podniku, do ktorého sa investuje, sú vyjadrené v cudzej mene, prepočítajú sa záverečnými kurzami.

▼B

21. Vplyv inflácie sa zvyčajne vykáže v nákladoch na prijaté pôžičky a úvery. Nie je vhodné upraviť aj investičné výdavky financované pôžičkou aj kapitalizovať tú časť nákladov na prijaté pôžičky a úvery, ktorou sa kompenzuje inflácia počas rovnakého obdobia. Táto časť nákladov na prijaté pôžičky a úvery sa vykáže ako náklad v období, v ktorom bola vynaložená.

22. Účtovná jednotka môže nadobudnúť aktíva podľa dohody, ktorá jej povoľuje odložiť platbu bez vynaloženia explicitného úrokového nákladu. Ak je výpočet hodnoty úroku nevykonateľný, prehodnotia sa také aktíva od dátumu platby a nie od dátumu obstarania.

23. [Vypúšťa sa.]

24. Na začiatku prvého obdobia uplatňovania tohto štandardu sa komponenty vlastného imania rozhodujúcich vlastníkov s výnimkou nerozdelených ziskov a akéhokoľvek prebytku z precenenia upravia s použitím všeobecného cenového indexu od dátumov, ku ktorým boli vložené alebo inak vznikli. Akýkoľvek prebytok z precenenia, ktorý vznikol v predchádzajúcich obdobiach, sa odúčtuje. Upravené nerozdelené zisky sa odvodzujú od všetkých ostatných súm v upravenej súvahe.

25. Na konci prvého obdobia a v nasledujúcich obdobiach sa všetky komponenty vlastného imania upravia s použitím všeobecného cenového indexu od začiatku obdobia alebo od dátumu vkladu, ak bol neskôr. Pohyby vlastného imania za dané obdobie sa zverejnia v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*.

▼M5

Výkaz komplexného výsledku

▼B

26. V tomto štandarde sa požaduje, aby všetky položky vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ boli vyjadrené v bežných podmienkach mernej jednotky k súvahovému dňu. Preto sa všetky sumy musia upraviť s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumov, keď sa položky výnosov a nákladov prvotne vykázali v účtovnej závierke.

Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície

27. Účtovná jednotka, ktorá drží prebytok peňažných aktív nad peňažnými záväzkami, stráca v období kúpnu silu, a účtovná jednotka s prebytkom peňažných záväzkov nad peňažným majetkom získava kúpnu silu do takej miery, do akej aktíva a záväzky nie sú prepojené s cenovou úrovňou. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa môžu odvodiť ako výsledný rozdiel z prehodnotenia nepeňažných aktív, vlastného imania a ►M5 položiek vo výkaze komplexného výsledku ◄ a úpravy indexovaných aktív a záväzkov. Zisk alebo strata sa môžu odhadnúť pomocou uplatnenia zmeny vo všeobecnom cenovom indexe k váženému priemeru rozdielu medzi peňažnými aktívami a peňažnými záväzkami vzniknutému za obdobie.

▼M8

28. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa zahrnú do hospodárskeho výsledku. Úprava aktív a záväzkov zmluvne prepojených na cenové zmeny, realizovaná v súlade s odsekom 13, sa kompenzuje ziskom alebo stratou v čistej peňažnej pozícii. Ostatné výnosové a nákladové položky, ako sú výnosové a nákladové úroky a kurzové rozdiely súvisiace s investovanými alebo požičanými finančnými prostriedkami, takisto súvisia s čistou peňažnou pozíciou. Hoci sa takéto položky zverejňujú oddelene, ich prezentovanie spolu so ziskom alebo stratou z čistej peňažnej pozície vo výkaze komplexného účtovného výsledku môže byť užitočné.

▼B

Účtovná závierka zostavená metódou bežných cien

▼M5

Výkaz o finančnej situácii

▼B

29. Položky uvedené v bežných cenách sa neupravujú, pretože už sú vyjadrené v podmienkach mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Ostatné položky v súvahe sa upravia v súlade s odsekmi 11 až 25.

▼M5

Výkaz komplexného výsledku

▼B

30. Výkaz ►M5 komplexného výsledku ◄, zostavený metódou bežných cien, pred prehodnotením všeobecne vykazuje náklady bežné v čase, v ktorom sa podkladové transakcie a udalosti vyskytli. Náklady na predaj a odpisy sa zaznamenajú v bežných cenách v čase spotreby; predaje a ostatné náklady sa zaznamenajú v peňažných sumách, keď boli vynaložené. Preto sa všetky sumy musia prepočítať na mernú jednotku bežnú k súvahovému dňu s použitím všeobecného cenového indexu.

Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície

31. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtujú v súlade s odsekmi 27 a 28.

Dane

32. Prehodnotením účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom môžu vzniknúť rozdiely medzi účtovnou hodnotou jednotlivých aktív a záväzkov v súvahe a ich daňovou základňou. Tieto rozdiely sa účtujú v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

▼M5

Výkaz o peňažných tokoch

▼B

33. V tomto štandarde sa požaduje, aby sa všetky položky vo výkaze peňažných tokov vyjadrili v mernej jednotke bežnej k súvahovému dňu.

▼B

Zodpovedajúce údaje

▼M8

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, nech už boli stanovené na základe metódy historickej obstarávacej ceny alebo metódou bežných cien, sa upravia s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sa prezentujú v mernej jednotke bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sa takisto vyjadria v mernej jednotke bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej prezentačnej mene sa uplatní IAS 21 odsek 42 písm. b) a odsek 43.

▼B

Konsolidovaná účtovná závierka

35. Materská spoločnosť, ktorá na vykazovanie používa menu hyperinflačnej ekonomiky, môže mať dcérske spoločnosti, ktoré takisto vykazujú v menách hyperinflačných ekonomík. Účtovné závierky akejkoľvek takej dcérskej spoločnosti sa musia upraviť s použitím všeobecného cenového indexu krajiny, v ktorej mene spoločnosť vykazuje, pred ich zahrnutím do konsolidovanej účtovnej závierky jej materskej spoločnosti. Ak je takáto dcérska spoločnosť zahraničnou dcérskou spoločnosťou, jej upravené účtovné závierky sa prepočítajú záverečnými kurzami. Účtovné závierky dcérskych spoločností, ktoré sa nevykazujú v menách hyperinflačných ekonomík, sa zostavia v súlade s IAS 21.

36. Ak sú účtovné závierky s rozdielnymi ►M5 koncami období vykazovania ◄ konsolidované, všetky položky, či nepeňažné, alebo peňažné, sa musia upraviť na mernú jednotku bežnú k dátumu konsolidovaných účtovných závierok.

Výber a použitie všeobecného cenového indexu

37. Pri prehodnotenie účtovnej závierky v súlade s týmto štandardom sa požaduje použiť všeobecný cenový index, ktorý odzrkadľuje zmeny vo všeobecnej kúpnej sile. Je vhodnejšie, aby účtovné jednotky, ktoré na vykazovanie používajú menu rovnakej ekonomiky, používali rovnaký index.

EKONOMIKY, KTORÉ PRESTÁVAJÚ BYŤ HYPERINFLAČNÝMI

38. Ak ekonomika prestáva byť hyperinflačná a účtovná jednotka preruší prípravu a prezentáciu účtovnej závierky zostavenej v súlade s týmto štandardom, zaobchádza sa so sumami vyjadrenými v mernej jednotke bežnej ku koncu predchádzajúceho obdobia vykazovania ako so základňou pre účtovné hodnoty v jej nasledujúcej účtovnej závierke.

ZVEREJNENIE

39. Zverejňujú sa tieto údaje:

a) skutočnosť, že účtovné závierky a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia sa upravili o zmeny všeobecnej kúpnej sily funkčnej meny a že výsledkom sú výkazy v mernej jednotke bežnej k súvahovému dňu;

▼B

b) či sú účtovné závierky zostavené na základe metódy historickej obstarávacej ceny alebo na základe metódy bežných cien a

c) identifikácia a úroveň cenového indexu k súvahovému dňu a pohyb v indexe počas bežného a predchádzajúceho obdobia vykazovania.

40. Zverejnenia požadované týmto štandardom sú potrebné na objasnenie základne na zaobchádzanie s účinkami inflácie v účtovnej závierke. Ich zámerom je takisto poskytovať ostatné informácie potrebné na porozumenie tejto základne a výsledných súm.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento štandard sa nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1990 alebo neskôr.

▼M32

_____

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 32

Finančné nástroje: prezentácia

CIEĽ

1. [Vypúšťa sa.]

2. Cieľom tohto štandardu je zaviesť zásady prezentovania finančných nástrojov ako záväzkov alebo vlastného imania a pre kompenzovanie finančných aktív a finančných záväzkov. Uplatňuje sa na klasifikáciu finančných nástrojov z pohľadu emitenta ako finančné aktíva, finančné záväzky a nástroje vlastného imania; na klasifikáciu súvisiaceho úroku, dividend, strát a ziskov; a okolností, za ktorých by sa finančné aktíva a finančné záväzky mali kompenzovať.

▼M53

3. Zásadami tohto štandardu sa dopĺňajú zásady vykazovania a oceňovania finančných aktív a finančných záväzkov v IFRS 9 *Finančné nástroje* a zásady zverejňovania informácií o nich v IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*.

▼B

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

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

a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade s IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku s použitím IFRS 9; v týchto prípadoch účtovné jednotky uplatňujú požiadavky tohto štandardu. Účtovné jednotky takisto uplatňujú tento štandard na všetky deriváty týkajúce sa podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch;

▼B

b) práv a povinností zamestnávateľa podľa plánov zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

▼M12

_____

▼M53

d) poistných zmlúv definovaných v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. Tento štandard sa však vzťahuje na deriváty, ktoré sú vložené v poistných zmluvách, ak IFRS 9 vyžaduje od účtovnej jednotky ich oddelené účtovanie. Emitent okrem toho uplatňuje tento štandard na zmluvy o finančnej záruke, ak emitent pri vykazovaní a oceňovaní týchto zmlúv uplatňuje IFRS 9, ale uplatňuje IFRS 4, ak sa emitent v súlade s odsekom 4 písm. d) IFRS 4 rozhodne uplatňovať IFRS 4 pri ich vykazovaní a oceňovaní;

▼M53

e) finančných nástrojov patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú prvok voliteľnosti plnenia. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 až 32 a AG25 až AG35 tohto štandardu na tieto prvky týkajúce sa rozlíšenia medzi finančnými záväzkami a nástrojmi vlastného imania. Tieto nástroje však podliehajú všetkým ostatným požiadavkám tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard uplatňuje na deriváty, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IFRS 9);

▼B

f) finančných nástrojov, zmlúv a záväzkov v rámci platieb formou akcií, na ktoré sa uplatňuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou:

i) zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 tohto štandardu, na ktoré sa vzťahuje tento štandard;

ii) odsekov 33 a 34 tohto štandardu, ktoré sa uplatňujú na nakúpené, predané, emitované alebo zrušené vlastné akcie v súvislosti s plánmi zamestnaneckých opcií na akcie, s plánmi nákupu akcií zamestnancami a všetkými ostatnými dohodami o platbách na základe podielov.

5.– 7. [Vypúšťa sa.]

▼M53

8. Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, ako keby tieto zmluvy boli finančnými nástrojmi, s výnimkou zmlúv, ktoré sa uzatvorili a naďalej sú v držbe na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Tento štandard sa však uplatňuje na tie zmluvy, ktoré účtovná jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 2.5 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.

▼B

9. Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu o kúpe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Ide o tieto prípady:

a) keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vysporiadanie v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

b) keď možnosť vysporiadania v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom, alebo výmenou finančných nástrojov nie je jednoznačne určená podmienkami zmluvy, ale účtovná jednotka bežne vykonáva vysporiadanie podobných zmlúv v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, a to uzatvorením zmlúv o vyrovnaní alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo uplynutím platnosti);

c) keď účtovná jednotka v rámci podobných zmlúv bežne postupuje tak, že prevezme dodávky podliehajúcej položky a po dodaní ho predá s cieľom vytvoriť zisk z krátkodobých fluktuácií cien alebo z marže obchodníka a

d) keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, ľahko prevoditeľná na peňažnú hotovosť.

▼B

Zmluva, na ktorú sa uplatňuje písmeno b) alebo c), sa neuzatvára na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie, a preto patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Iné zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 8, sa vyhodnocujú s cieľom určiť, či sa uzatvorili a pokračujú s cieľom prijať alebo dodať nefinančnú položku v súlade s očakávanou požiadavkou účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie, a podľa toho sa vyhodnocujú s cieľom určiť, či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

10. Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom vo forme hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 9 písm. a) alebo d), patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami na nákup, predaj alebo použitie.

DEFINÍCIE (POZRI AJ ODSEKY AG3 AŽ AG23)

11. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

Finančný nástroj je každá zmluva, ktorá má za následok vznik finančného aktíva pre jednu účtovnú jednotku a finančného záväzku alebo nástroja vlastného imania pre druhú účtovnú jednotku.

Finančné aktívum je každé aktívum, ktoré je:

a) peňažnou hotovosťou;

b) nástrojom vlastného imania inej účtovnej jednotky;

c) zmluvným právom:

i) na prijatie peňažnej hotovosti alebo iného finančného nástroja od inej účtovnej jednotky, alebo

ii) na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne výhodné, alebo

d) zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a je:

i) nederivátom, vo vzťahu ku ktorému účtovná jednotka je alebo môže byť zaviazaná prijať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania, alebo

▼M6

ii) derivátom, ktorého vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť inak ako výmenou pevnej sumy peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B, nástroje, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16C a 16D, ani nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

▼M6

Finančný záväzok je každý záväzok, ktorý je:

a) zmluvným záväzkom:

(i) s cieľom dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke; alebo

(ii) s cieľom vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne nevýhodné; alebo

b) zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a je:

(i) nederivátom, za ktorý účtovná jednotka je alebo môže byť povinná dodať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky; alebo

(ii) ►M21 derivátom, ktorého vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť inak ako výmenou pevnej sumy peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva za pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky. Na tento účel sú nástrojmi vlastného imania predkupné práva, opcie alebo warranty na nadobudnutie pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky za pevnú sumu akejkoľvek meny, ak táto účtovná jednotka ponúka predkupné práva, opcie alebo warranty na pomernom základe všetkým svojim jestvujúcim vlastníkom rovnakej triedy svojich vlastných nederivátových nástrojov vlastného imania. Na tento účel takisto medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky ◄ nepatria finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B, nástroje, ktorými sa účtovnej jednotke ukladá povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16C a 16D, ani nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

Výnimkou je, že nástroj, ktorý vyhovuje definícii finančného záväzku, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, ak má všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D a spĺňa podmienky uvedené tamže.

▼B

Nástroj vlastného imania je akákoľvek zmluva, ktorá vyjadruje zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼M6

Nástroj obsahujúci právo predať je finančný nástroj, ktorý poskytuje držiteľovi právo spätne predať nástroj emitentovi za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum, alebo je automaticky spätne predaný emitentovi pri výskyte neistej budúcej udalosti alebo pri úmrtí držiteľa nástroja alebo jeho odchodu do dôchodku.

▼M53

12. Nasledujúce pojmy sú vymedzené v dodatku A k štandardu IFRS 9 alebo v odseku 9 štandardu 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* a používajú sa v tomto štandarde v zmysle špecifikovanom v IAS 39 a IFRS 9.

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— ukončenie vykazovania

— derivát

— metóda efektívnej úrokovej miery

— zmluva o finančnej záruke

— finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

— záväzná povinnosť

— očakávaná transakcia

— efektívnosť zabezpečenia

— zabezpečená položka

— zabezpečovací nástroj

— držaný na obchodovanie

— bežný nákup alebo predaj

— transakčné náklady.

▼B

13. V tomto štandarde sa výrazmi „zmluva“ a „zmluvný“ označuje dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorá má jasné ekonomické následky, že strany majú malú alebo žiadnu možnosť zvážiť, že sa jej vyhnú, zvyčajne preto, že dohoda je zo zákona vynútiteľná. Zmluvy, a teda aj finančné nástroje, môžu mať veľa foriem a nemusia byť písomné.

14. V tomto štandarde termín „účtovná jednotka“ zahŕňa jednotlivcov, partnerstvá, spoločnosti zapísané do obchodného registra, správcovské spoločnosti a štátne inštitúcie.

PREZENTÁCIA

▼M6

Záväzky a vlastné imanie (pozri aj odseky AG13 až AG14J a AG25 až AG29A)

▼B

15. Emitent nástroja vlastného imania klasifikuje finančný nástroj alebo jeho zložky pri prvotnom vykázaní ako finančný záväzok, finančné aktívum alebo nástroj vlastného imania v súlade s podstatou zmluvnej dohody a definíciami finančného záväzku, finančného aktíva a nástroja vlastného imania.

16. Ak emitent uplatní definície uvedené v odseku 11 s cieľom určiť, či finančný nástroj predstavuje skôr nástroj vlastného imania ako finančný záväzok, nástroj sa stáva nástrojom vlastného imania vtedy a len vtedy, keď sú splnené obidve ďalej uvedené podmienky v písmenách a) a b).

a) Nástroj neobsahuje zmluvnú povinnosť:

i) dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke, alebo

ii) vymeniť finančné aktívum alebo finančný záväzok s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné;

▼M21

b) Ak sa vysporiadanie nástroja uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, je to:

i) nederivát, ktorý neobsahuje zmluvnú povinnosť emitenta dodať premenlivé množstvo vlastných nástrojov vlastného imania; alebo

ii) derivát, ktorého vysporiadanie sa uskutoční výlučne tým spôsobom, že emitent vymení pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum za pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Na tento účel sú nástrojmi vlastného imania predkupné práva, opcie alebo warranty na nadobudnutie pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky za pevnú sumu akejkoľvek meny, ak táto účtovná jednotka ponúka predkupné práva, opcie alebo warranty na pomernom základe všetkým svojim jestvujúcim vlastníkom rovnakej triedy svojich vlastných nederivátových nástrojov vlastného imania. Na tento účel takisto medzi vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepatria nástroje, ktoré majú všetky charakteristické črty a spĺňajú podmienky opísané v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D, resp. nástroje, ktoré sú zmluvami o budúcom prijatí alebo dodaní vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

▼M6

Zmluvná povinnosť vrátane povinnosti vyplývajúcej z derivátového finančného nástroja, ktorá bude alebo môže mať za následok budúce prijatie alebo dodanie vlastných nástrojov vlastného imania emitenta, ale ktorá nespĺňa vyššie uvedené podmienky v písm. a) a b), nie je nástrojom vlastného imania. Výnimkou je, že nástroj, ktorý vyhovuje definícii finančného záväzku, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, ak má všetky znaky a spĺňa podmienky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D.

Nástroje obsahujúce právo predať

16A. Finančný nástroj obsahujúci právo predať obsahuje zmluvnú povinnosť emitenta opätovne alebo spätne odkúpiť tento nástroj za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum pri realizácii práva predať. Výnimkou z definície finančného záväzku je, že nástroj, ktorý obsahuje takýchto záväzok, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, ak má tieto znaky:

a) Oprávňuje držiteľa na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky v prípade likvidácie účtovnej jednotky. Čisté aktíva účtovnej jednotky sú tie aktíva, ktoré zostanú po odpočítaní všetkých ostatných nárokov na jej aktíva. Pomerný podiel sa určuje:

(i) rozdelením čistých aktív účtovnej jednotky pri likvidácii na jednotky rovnakej hodnoty a

(ii) vynásobením tejto hodnoty počtom jednotiek držaných držiteľom finančného nástroja.

b) Nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov. Na to, aby bol v takejto triede, nástroj:

(i) nemá prednosť pred ostatnými nárokmi na aktíva účtovnej jednotky pri likvidácii a

(ii) nie je potrebné konvertovať na iný nástroj predtým, ako sa dostane do triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov.

▼**M6**

c) Všetky finančné nástroje v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov, majú zhodné znaky. Všetky musia napríklad obsahovať právo predať a vzorec alebo iná metóda použitá na výpočet ceny opätovného alebo spätného odkúpenia sú rovnaké pre všetky nástroje v tejto triede.

d) Okrem zmluvnej povinnosti emitenta opätovne alebo spätne odkúpiť nástroj za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum nástroj neobsahuje žiadnu zmluvnú povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum inej účtovnej jednotke, ani vymeniť finančné aktíva alebo finančné záväzky s inou účtovnou jednotkou za podmienok, ktoré sú pre účtovnú jednotku potenciálne nevýhodné, a nie je zmluvou, ktorej vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť formou vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ako je stanovené v písmene b) definície finančného záväzku.

e) Celkové očakávané peňažné toky priraditeľné k nástroju počas platnosti nástroja sú v podstatnej miere založené na hospodárskom výsledku, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky počas platnosti nástroja (bez zahrnutia účinkov nástroja).

16B. Aby nástroj mohol byť klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, musí mať všetky uvedené znaky a emitent nesmie mať žiadny ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú:

a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na hospodárskom výsledku, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky (bez zahrnutia účinkov takéhoto nástroja alebo zmluvy) a

b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo pevne stanovujúci zostatkovú návratnosť pre držiteľov nástroja obsahujúceho právo predať.

Na účely uplatnenia tejto podmienky účtovná jednotka neberie do úvahy nefinančné zmluvy s držiteľom nástroja uvedeného v odseku 16A, ktorých zmluvné podmienky sú podobné so zmluvnými podmienkami rovnocennej zmluvy, ktorá sa môže uzatvoriť medzi osobou inou ako držiteľ nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou. Ak účtovná jednotka nemôže určiť, že táto podmienka je splnená, neklasifikuje nástroj obsahujúci právo predať ako nástroj vlastného imania.

Nástroje alebo zložky nástrojov, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie

16C. Niektoré finančné nástroje obsahujú zmluvnú povinnosť emitujúcej účtovnej jednotky dodať inej účtovnej jednotke pomerný podiel na jej čistých aktívach len v prípade likvidácie. Táto povinnosť vzniká buď preto, že likvidácia určite nastane a nastane bez toho, aby to účtovná jednotka mohla ovplyvniť (napríklad účtovná jednotka s obmedzenou dobou trvania), alebo nie je isté, či nastane, ale je vecou rozhodnutia držiteľa nástroja. Výnimkou z definície finančného záväzku je, že nástroj, ktorý obsahuje takýchto záväzok, je klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, ak má tieto znaky:

▼**M6**

a) Oprávňuje držiteľa na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky v prípade likvidácie účtovnej jednotky. Čisté aktíva účtovnej jednotky sú tie aktíva, ktoré zostanú po odpočítaní všetkých ostatných nárokov na jej aktíva. Pomerný podiel sa určuje:

(i) rozdelením čistých aktív účtovnej jednotky pri likvidácii na jednotky rovnakej hodnoty a

(ii) vynásobením tejto hodnoty počtom jednotiek držaných držiteľom finančného nástroja.

b) Nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov. Na to, aby bol v takejto triede, nástroj:

(i) nemá prednosť pred ostatnými nárokmi na aktíva účtovnej jednotky pri likvidácii a

(ii) nie je potrebné previesť na iný nástroj predtým, ako sa dostane do triedy nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov.

c) Všetky finančné nástroje v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam nástrojov, musia mať zhodnú zmluvnú povinnosť emitujúcej účtovnej jednotky dodať pomerný podiel na jej čistých aktívach pri likvidácii.

16D. Aby nástroj mohol byť klasifikovaný ako nástroj vlastného imania, musí mať všetky uvedené znaky a emitent nesmie mať žiadny ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú:

a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na hospodárskom výsledku, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky (bez zahrnutia účinkov takéhoto nástroja alebo zmluvy) a

b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo stanovujúci zostatkovú návratnosť pre držiteľov nástroja.

Na účely uplatnenia tejto podmienky účtovná jednotka neberie do úvahy nefinančné zmluvy s držiteľom nástroja uvedeného v odseku 16C, ktorých zmluvné podmienky sú podobné so zmluvnými podmienkami rovnocennej zmluvy, ktorá sa môže uzatvoriť medzi osobou inou ako držiteľ nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou. Ak účtovná jednotka nemôže určiť, že táto podmienka je splnená, neklasifikuje nástroj obsahujúci právo predať ako nástroj vlastného imania.

▼M6

Preklasifikovanie nástrojov obsahujúcich právo predať a nástrojov, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie

16E. Účtovná jednotka klasifikuje finančný nástroj ako nástroj vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D od dátumu, keď nástroj má všetky znaky ustanovené v týchto odsekoch a spĺňa podmienky uvedené tamže. Účtovná jednotka preklasifikuje finančný nástroj od dátumu, keď nástroj prestane mať všetky znaky alebo spĺňať všetky podmienky ustanovené v týchto odsekoch. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka spätne odkúpi všetky svoje emitované nástroje neobsahujúce právo predať a akékoľvek nástroje obsahujúce právo predať, ktoré zostávajú splatné, majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B a spĺňajú všetky podmienky uvedené tamže, účtovná jednotka preklasifikuje nástroje obsahujúce právo predať ako nástroje vlastného imania od dátumu, keď spätne odkúpi nástroje neobsahujúce právo predať.

16F. Účtovná jednotka zaúčtuje preklasifikovanie nástroja v súlade s odsekom 16E takto:

a) Preklasifikuje nástroj vlastného imania ako finančný záväzok od dátumu, keď nástroj prestane mať všetky znaky stanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D alebo prestane spĺňať podmienky uvedené tamže. Finančný záväzok sa ocení v reálnej hodnote nástroja k dátumu preklasifikovania. Účtovná jednotka vykáže vo vlastnom imaní akýkoľvek rozdiel medzi účtovnou hodnotou nástroja vlastného imania a reálnou hodnotou finančného záväzku k dátumu preklasifikovania.

b) Preklasifikuje finančný záväzok ako vlastné imanie od dátumu, keď nástroj má všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D a spĺňa podmienky uvedené tamže. Nástroj vlastného imania sa oceňuje v účtovnej hodnote finančného záväzku k dátumu preklasifikovania.

▼B

Neexistencia zmluvnej povinnosti dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum [odsek 16 písm. a)]

►M6 17. S výnimkou okolností uvedených v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D, rozhodujúcim znakom pri rozlišovaní finančného záväzku od nástroja vlastného imania je existencia zmluvnej povinnosti jednej strany finančného nástroja (emitenta) buď na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva druhej strane (držiteľovi), alebo na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s držiteľom za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nevýhodné. ◄ Hoci držiteľ nástroja vlastného imania môže byť oprávnený na prijatie pomerného podielu dividend alebo ostatných rozdelení vlastného imania, emitent nemá zmluvnú povinnosť uskutočniť takéto rozdelenia, pretože od neho nemožno požadovať dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva druhej strane.

▼M6

18. Skôr podstata finančného nástroja ako jeho právna forma určuje jeho klasifikáciu vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky. Podstata a právna forma sú zvyčajne konzistentné, ale nie vždy. Niektoré finančné nástroje majú právnu formu vlastného imania, ale svojou podstatou sú záväzkami, a iné môžu byť kombináciou znakov spojených s nástrojmi vlastného imania a znakov spojených s finančnými záväzkami. Napríklad:

▼B

a) prioritná akcia, ktorá obsahuje povinnosť emitenta spätne ju odkúpiť za pevnú alebo stanoviteľnú sumu k pevnému alebo stanoviteľnému budúcemu dátumu, alebo dáva držiteľovi právo vyžadovať od emitenta spätne odkúpiť nástroj ku konkrétnemu dátumu alebo po ňom za pevnú alebo stanoviteľnú sumu, je finančným záväzkom;

▼M6

b) finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predať“), je finančným záväzkom, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Finančný nástroj je finančný záväzok aj v prípade, keď sa suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum znamená, že nástroj obsahujúci právo predať je v súlade s definíciou finančného záväzku, okrem tých nástrojov, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Napríklad otvorené podielové fondy, investičné fondy, partnerstvá a niektoré družstvá môžu poskytovať ich držiteľom alebo členom právo na odkúpenie ich podielov emitentom kedykoľvek výmenou za peňažnú hotovosť, čo má za následok, že podiely držiteľov podielov alebo členov sú klasifikované ako finančné záväzky, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Klasifikácia ako finančný záväzok však nebráni používať opisné charakteristiky, akými sú napríklad „hodnota čistých aktív priraditeľná držiteľom podielov“ a „zmena v hodnote čistých aktív priraditeľná držiteľom podielov“ v účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá nemá vlastné imanie (napríklad niektoré podielové fondy a investičné fondy, pozri názorný príklad 7) alebo používaniu dodatočných zverejnení, aby sa ukázalo, že celkové členské podiely obsahujú položky, ako sú fondy zodpovedajúce definícii vlastného imania a nástroje obsahujúce právo predať, ktoré nezodpovedajú tejto definícii (pozri názorný príklad 8).

19. Ak účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva na vysporiadanie zmluvnej povinnosti, záväzok zodpovedá definícii finančného záväzku, s výnimkou nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Napríklad:

▼B

a) obmedzením schopnosti účtovnej jednotky splniť zmluvný záväzok, ako je napríklad nedostatočný prístup k cudzej mene alebo potreba získať schválenie na zaplatenie od regulačného orgánu, sa neruší zmluvný záväzok účtovnej jednotky alebo zmluvné právo držiteľa daného nástroja;

b) zmluvná povinnosť, ktorá je podmienená, že si protistrana musí uplatniť svoje práva na odkúpenie, je finančným záväzkom, pretože účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

▼B

20. Finančný nástroj, ktorý vyslovene neustanovuje zmluvnú povinnosť na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, môže ustanoviť záväzok nepriamo prostredníctvom svojich zmluvných termínov a podmienok. Napríklad:

a) finančný nástroj môže obsahovať nefinančný záväzok, ktorý sa musí vysporiadať výlučne v tom prípade, ak účtovná jednotka nie je schopná realizovať rozdelenia alebo spätne odkúpiť nástroj. Ak sa účtovná jednotka môže vyhnúť prevodu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva len tým, že vysporiada nefinančný záväzok, finančný nástroj je finančným záväzkom;

b) finančný nástroj je finančným záväzkom v prípade, ak sa ustanovuje, že pri vysporiadaní účtovná jednotka dodá buď:

i) peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum alebo

ii) svoje vlastné akcie, ktorých hodnota je určená tak, že významne presahuje hodnotu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

Hoci účtovná jednotka nedisponuje vyslovene uvedenou zmluvnou povinnosťou dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum, hodnota možnosti úhrady akciami je taká, že účtovná jednotka zrealizuje vysporiadanie peňažnou hotovosťou. V každom prípade má držiteľ v podstate zaručený príjem sumy, ktorý sa minimálne rovná možnosti úhrady formou peňažnej hotovosti (pozri odsek 21).

Vysporiadanie vlastnými nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky [odsek 16 písm. b)]

21. Zmluva nie je nástrojom vlastného imania len z dôvodu, že môže vyústiť do prijatia alebo dodania vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky. jednotka môže disponovať zmluvným právom alebo povinnosťou prijať alebo dodať určitý počet vlastných akcií alebo iných nástrojov vlastného imania, ktoré sa mení tak, že reálna hodnota vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktoré sa majú prijať alebo dodať, sa rovná výške zmluvného práva alebo záväzku. Takéto zmluvné právo alebo záväzok sa môžu týkať pevnej sumy alebo sumy, ktorá sa čiastočne alebo ako celok mení v závislosti od zmien premenných iných, ako je trhová cena vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky (napríklad úroková miera, cena komodity alebo cena finančného nástroja). Ako dva príklady môžu slúžiť a) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná 100 CU ([1]), a b) zmluva na dodanie takého počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata. Takáto zmluva predstavuje finančný záväzok účtovnej jednotky aj napriek tomu, že ho účtovná jednotka musí alebo môže vysporiadať dodaním svojich vlastných nástrojov vlastného imania. Nejde o nástroj vlastného imania, pretože účtovná jednotka používa premenlivé množstvo svojich vlastných nástrojov vlastného imania na účely vysporiadania zmluvy. Preto zmluva nevyjadruje zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

([1]) V tomto štandarde sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (CU).

▼B

►M6 22. S výnimkou ustanovenia v uvedeného v odseku 22A je zmluva, ktorú vysporiada účtovná jednotka (prijatím alebo) dodaním pevného počtu svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, nástrojom vlastného imania. Napríklad ◄ emitovaná opcia na akciu, ktorá dáva zmluvnej protistrane právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú cenu alebo za pevne stanovený objem istiny dlhopisu, je nástrojom vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote zmluvy vyplývajúce zo zmien trhových úrokových sadzieb, ktoré nemajú vplyv na objem peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, ktoré sa má zaplatiť alebo prijať, alebo počet nástrojov vlastného imania, ktoré sa majú prijať alebo dodať, pri vysporiadaní zmluvy, nebránia tomu, aby sa zmluva nepovažovala za nástroj vlastného imania. Akákoľvek prijatá úhrada (napríklad prijatá prémia za vypísanú opciu alebo warrant na vlastné akcie účtovnej jednotky) priamo zvyšuje vlastné imanie. Akákoľvek zaplatená úhrada (napríklad zaplatená prémia za nakúpenú opciu) sa odpočítava priamo z vlastného imania. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.

▼M6

22A. Ak vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky, ktoré má účtovná jednotka prijať alebo dodať pri vysporiadaní zmluvy, sú finančné nástroje obsahujúce právo predať, ktoré majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B a spĺňajú podmienky uvedené tamže, alebo nástroje, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie a majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16C a 16D a spĺňajú podmienky uvedené tamže, zmluva je finančné aktívum alebo finančný záväzok. Patrí sem aj zmluva, ktorú účtovná jednotka vysporiada prijatím alebo dodaním pevného počtu takýchto nástrojov výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

▼M53

23. S výnimkou okolností opísaných v odsekoch 16A a 16B alebo v odsekoch 16C a 16D zmluva, ktorá obsahuje záväzok účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum, dáva základ vzniku finančného záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia (napríklad vo výške súčasnej hodnoty forwardovej ceny spätného odkúpenia, opčnej realizačnej ceny alebo inej sumy spätného odkúpenia). Platí to aj v prípade, keď samotná zmluva je nástrojom vlastného imania. Napríklad ide o záväzok účtovnej jednotky nakúpiť v rámci forwardovej zmluvy svoje vlastné nástroje vlastného imania za peňažnú hotovosť. Finančný záväzok sa prvotne vykazuje súčasnou hodnotou sumy spätného odkúpenia a je preklasifikovaný z vlastného imania. Následne sa finančný záväzok ocení v súlade s IFRS 9. Ak platnosť zmluvy uplynie bez dodania, účtovná hodnota finančného záväzku sa preklasifikuje do vlastného imania. Zmluvná povinnosť účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné nástroje vlastného imania spôsobuje vznik finančného záväzku na súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia, aj keď je povinnosť nákupu podmienená tým, že si právo na spätné odkúpenie uplatňuje protistrana (napríklad ide o vypísanú predajnú opciu, ktorá dáva protistrane právo predať vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky tejto účtovnej jednotke za pevnú cenu).

▼B

24. Zmluva, ktorej vysporiadanie sa bude realizovať prijatím alebo dodaním pevného počtu vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky výmenou za premenlivú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je zmluva na dodanie 100 vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky výmenou za sumu peňažnej hotovosti, ktorej hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata.

▼B

Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní

▼M6

25. Finančný nástroj môže od účtovnej jednotky vyžadovať dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva alebo iné vysporiadanie spôsobom, že by to bol finančný záväzok, v prípade nastania alebo nenastania neistých budúcich udalostí (alebo ako výsledok neistých okolností), ktoré emitent ani držiteľ nástroja nemôžu ovplyvniť, akými sú napríklad zmena indexu akciového trhu, indexu spotrebiteľských cien, úrokovej sadzby alebo daňových požiadaviek, alebo budúce výnosy emitenta, čistý zisk emitenta alebo jeho pomer dlhu k vlastnému imaniu. Emitent takéhoto nástroja nemá bezpodmienečné právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo inak ho vysporiadať spôsobom, že by bol finančným záväzkom). Preto ide o finančný záväzok emitenta, okrem prípadov, keď:

a) tá časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, ktorá by mohla vyžadovať vysporiadanie formou peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo inak spôsobom, že by bol finančným záväzkom), nie je reálna,

b) od emitenta sa môže vyžadovať vysporiadanie záväzku peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom (alebo iné vysporiadanie spôsobom, že by bol finančným záväzkom) len v prípade likvidácie emitenta, alebo

c) nástroj má všetky znaky a spĺňa podmienky uvedené v odsekoch 16A a 16B.

▼B

Voliteľné možnosti vysporiadania

26. Ak derivátový finančný nástroj dáva jednej strane možnosť vybrať si jeho vysporiadanie (napríklad emitent alebo držiteľ si môžu zvoliť vysporiadanie v čistom formou peňažnej hotovosti alebo formou výmeny akcií za peňažnú hotovosť), ide o finančné aktívum alebo finančný záväzok okrem prípadov, ak by všetky alternatívy vysporiadania vyústili do jeho zaradenia medzi nástroje vlastného imania.

27. Príkladom derivátového finančného nástroja s voľbou vysporiadania, ktorý predstavuje finančný záväzok, je opcia na akcie, ktorú sa môže emitent rozhodnúť vysporiadať v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo výmenou svojich vlastných akcií za peňažnú hotovosť. Podobne aj niektoré zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančnej položky výmenou za vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky patria do pôsobnosti tohto štandardu, pretože ich možno vysporiadať buď dodaním nefinančnej položky, alebo vysporiadaním v čistom vo forme peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom (pozri odseky 8 až 10). Takéto zmluvy sa považujú za finančné aktíva alebo finančné záväzky a nie za nástroje vlastného imania.

▼B

Zložené finančné nástroje (pozri aj odseky AG30 až AG35 a ilustratívne príklady 9 až 12)

28. Emitent nederivátového finančného nástroja vyhodnotí podmienky finančného nástroja s cieľom určiť, či takýto nástroj obsahuje aj komponent záväzku aj komponent vlastného imania. Tieto komponenty sa klasifikujú oddelene ako finančné záväzky, finančné aktíva alebo nástroje vlastného imania v súlade s odsekom 15.

29. Účtovná jednotka vykazuje oddelene tie komponenty finančného nástroja, ktoré a) tvoria finančný záväzok účtovnej jednotky a b) dávajú držiteľovi nástroja možnosť jeho konverzie do formy nástroja vlastného imania účtovnej jednotky. Napríklad dlhopis alebo podobný nástroj zameniteľný držiteľom na pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky je zloženým finančným nástrojom. Z pohľadu účtovnej jednotky je takýto nástroj zložený z dvoch komponentov: finančného záväzku (zmluvná dohoda na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva) a nástroja vlastného imania (kúpna opcia poskytujúca držiteľovi nástroja právo v určitom špecifikovanom časovom období zameniť ho za pevný počet kmeňových akcií účtovnej jednotky). Ekonomický účinok emisie takéhoto nástroja je v podstate ten istý ako súčasná emisia dlhového nástroja s ustanovením o skoršom vysporiadaní a oprávneniami kúpiť kmeňové akcie, alebo emisia dlhového nástroja s odlučiteľnými oprávneniami na nákup akcií. Preto vo všetkých prípadoch emitent prezentuje ►M5 v svojom výkaze o finančnej situácii ◄ komponenty záväzku a komponenty vlastného imania osobitne.

30. Klasifikácia komponentov záväzku a komponentov vlastného imania konvertibilného nástroja sa neupravuje v dôsledku zmeny v pravdepodobnosti, že sa možnosť konverzie opcie uplatní, dokonca aj vtedy, ak sa uplatnenie možnosti môže zdať niektorým držiteľom ako ekonomicky výhodné. Držitelia nemusia vždy konať spôsobom, ktorý by bol očakávaný, pretože napríklad daňové dôsledky vyplývajúce z konverzie môžu byť rôzne pre jednotlivých držiteľov. Navyše pravdepodobnosť konverzie sa bude z času na čas meniť. Zmluvný záväzok účtovnej jednotky uskutočniť budúce platby zostáva splatný, až kým nie je zrušený v dôsledku konverzie, v dôsledku splatnosti nástroja alebo nejakej inej transakcie.

▼M53

31. IFRS 9 sa zaoberá oceňovaním finančných aktív a finančných záväzkov. Nástroje vlastného imania sú nástroje, ktoré vyjadrujú zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov. Preto platí, že keď sa prvotná účtovná hodnota zloženého finančného nástroja priraďuje k jeho komponentom vlastného imania a záväzku, ku komponentu vlastného imania je priradená suma, ktorá ostane po odpočítaní sumy samostatne určenej pre komponent záväzku od reálnej hodnoty nástroja ako celku. Hodnota prvkov derivátu (napríklad kúpna opcia) vložených do zloženého finančného nástroja iných ako komponent vlastného imania (napríklad možnosť konverzie na vlastné imanie) sa zahŕňa do komponentu záväzku. Súčet účtovných hodnôt priradených komponentu záväzku a komponentu vlastného imania pri prvotnom vykázaní sa vždy rovná reálnej hodnote, ktorá by bola pripísaná nástroju ako celku. Z prvotného oddeleného vykázania komponentov nástroja nevzniká zisk ani strata.

▼B

32. Podľa prístupu uvedeného v odseku 31 emitent dlhopisu zameniteľného na kmeňové akcie najskôr určí účtovnú hodnotu komponentu záväzku tak, že určí reálnu hodnotu podobného záväzku (vrátane akýchkoľvek vložených prvkov derivátu nevzťahujúcich sa na komponent vlastného imania), ktorý nemá pridružený komponent vlastného imania. Účtovná hodnota nástroja vlastného imania reprezentovaná možnosťou konverzie nástroja na kmeňové akcie sa potom určí odpočítaním reálnej hodnoty finančného záväzku od reálnej hodnoty zloženého finančného nástroja ako celku.

Vlastné akcie (pozri aj odsek AG36)

33. Ak účtovná jednotka znovu odkúpi svoje vlastné nástroje vlastného imania, tieto nástroje („vlastné akcie“) sa odpočítajú od vlastného imania. Zisk alebo strata sa z nákupu, predaja, emisie alebo zrušenia vlastných kapitálových nástrojov účtovnej jednotky nevykazujú. Takéto vlastné akcie môže kúpiť a držať účtovná jednotka alebo iný člen konsolidovanej skupiny. Zaplatené alebo prijaté úhrady sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní.

34. Suma držaných vlastných akcií sa zverejní oddelene buď v rámci súvahy, alebo v poznámkach, a to v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Účtovná jednotka uvedie zverejnenie v súlade s IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* v prípade, ak účtovná jednotka odkúpi svoje vlastné nástroje vlastného imania od spriaznených osôb.

Úrok, dividendy, straty a zisky (pozri aj odsek AG37)

▼M36

35. Úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa finančného nástroja alebo komponentu, ktorý je finančným záväzkom, sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát. Rozdelenia držiteľom nástroja vlastného imania vykazuje účtovná jednotka priamo vo vlastnom imaní. Transakčné náklady z transakcie s vlastným imaním sa zaúčtujú ako zníženie vlastného imania.

35A. Daň z príjmu súvisiaca s rozdelením držiteľom nástroja vlastného imania a s transakčnými nákladmi z transakcie s vlastným imaním sa zaúčtuje v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

▼B

36. Klasifikácia finančného nástroja ako finančného záväzku alebo ako nástroja vlastného imania určuje, či sa úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa tohto nástroja vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄. Preto sa platby dividend z akcií celkovo vykázaných ako záväzky vykazujú ako náklady tým istým spôsobom ako úrok z dlhopisu. Podobne zisky a straty súvisiace so spätným odkúpením alebo refinancovaním finančných záväzkov sa vykazujú v hospodárskom výsledku, zatiaľ čo spätné odkúpenie alebo refinancovanie nástrojov vlastného imania sa vykazuje ako zmeny vo vlastnom imaní. Zmeny v reálnej hodnote nástroja vlastného imania sa v účtovnej závierke nevykazujú.

▼M36

37. Účtovnej jednotke pri emisii alebo odkúpení vlastných nástrojov vlastného imania zvyčajne vznikajú rôzne náklady. Tieto náklady môžu zahŕňať registračné a iné povinné poplatky, sumy platené právnym, účtovným a iným odborným poradcom, náklady na tlač a kolky. Transakčné náklady z transakcie s vlastným imaním sa účtujú ako zníženie vlastného imania do rozsahu, v akom ide o prírastkové náklady priamo priraditeľné ku transakcii s vlastným imaním, ktorým by sa inak dalo vyhnúť. Náklady z transakcie s vlastným imaním, od ktorej sa odstúpilo, sa vykazujú ako náklad.

▼B

38. Transakčné náklady týkajúce sa emisie zloženého finančného nástroja sa priradia ku komponentom záväzku a vlastného imania nástroja v pomere ku alokácii príjmov z emisie. Transakčné náklady, ktoré majú vzťah k viac ako jednej transakcii (napríklad náklady súbežnej ponuky niektorých akcií a kótovania iných akcií na burze) sa priradia k týmto transakciám použitím základu alokácie, ktorý je racionálny a konzistentný s podobnými transakciami.

▼M36

39. Suma transakčných nákladov zaúčtovaných ako zníženie vlastného imania počas obdobia sa zverejní osobitne v súlade s IAS 1.

▼M31

40. Dividendy klasifikované ako náklady môžu byť uvedené vo výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku buď spolu s úrokmi z ostatných záväzkov alebo ako samostatná položka. Okrem požiadaviek tohto štandardu podlieha zverejňovanie podielu a dividend požiadavkám štandardu IAS 1 a štandardu IFRS 7. Za niektorých okolností, v dôsledku rozdielov medzi úrokmi a dividendami s ohľadom na záležitosti, ako je daňová odpočítateľnosť, je vhodné ich zverejniť oddelene vo výkazoch ziskov alebo strát a ostatných súčastí komplexného výsledku. Zverejnenia vplyvu dane sa vykonávajú v súlade s IAS 12.

▼B

41. Zisky a straty súvisiace so zmenami účtovnej hodnoty finančného záväzku sa vykazujú ako výnos alebo náklad vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, aj keď sa týkajú nástroja obsahujúceho právo na zostávajúci podiel na aktívach účtovnej jednotky výmenou za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum [pozri odsek 18 písm. b)]. V súlade s IAS 1 účtovná jednotka prezentuje zisk alebo stratu vyplývajúcu z precenenia takéhoto nástroja osobitne vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, ak je to relevantné na vysvetlenie výkonnosti účtovnej jednotky.

Kompenzovanie finančného aktíva a finančného záväzku (pozri aj odseky AG38 a AG39)

▼M53

42. Finančné aktívum a finančný záväzok sa kompenzujú a vo výkaze o finančnej situácii sa vykazuje čistá hodnota výlučne vtedy, ak účtovná jednotka:

▼B

a) má v súčasnosti zo zákona vynútiteľné právo kompenzovať vykázané sumy a

b) má zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súčasne;

▼M53

Pri účtovaní prevodu finančného aktíva, ktorý nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, účtovná jednotka nekompenzuje prevedené aktívum a súvisiaci záväzok (pozri IFRS 9 odsek 32.22).

▼M34

43. Tento štandard vyžaduje prezentáciu finančných aktív a finančných záväzkov na čistom základe, ak to odzrkadľuje očakávané budúce peňažné toky účtovnej jednotky z vysporiadania dvoch alebo viacerých samostatných finančných nástrojov. Keď účtovná jednotka má právo prijať alebo platiť jedinú čistú sumu a má zámer to urobiť, v konečnom dôsledku má iba jediné finančné aktívum alebo finančný

▼M34

záväzok. Za iných okolností sa finančné aktíva a finančné záväzky prezentujú oddelene jeden od druhého v súlade s ich charakteristikami ako zdroje alebo záväzky účtovnej jednotky. Účtovná jednotka zverejňuje informácie vyžadované na základe odsekov 13B až 13E štandardu IFRS 7 za vykazované finančné nástroje, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A štandardu IFRS 7.

▼B

44. Kompenzovanie vykázaného finančného aktíva a finančného záväzku a prezentácia čistej sumy sa odlišuje od ukončenia vykazovania finančného aktíva alebo finančného záväzku. Aj keď kompenzácia nespôsobuje vykazovanie zisku alebo straty, ukončenie vykazovania finančného nástroja nevyúsťuje len do odstránenia predtým vykázanej položky zo súvahy, ale tak isto môže mať za následok vykázanie zisku alebo straty.

45. Právo na kompenzáciu je dlžníkovým zákonným právom, vyplývajúcim zo zmluvy alebo iným spôsobom, vysporiadať alebo inak eliminovať celú alebo časť sumy splatnej veriteľovi použitím oproti tejto sume sumu splatnú od veriteľa. Za mimoriadnych okolností môže mať dlžník zákonné právo použiť sumu splatnú od tretej strany oproti sume splatnej veriteľovi za predpokladu, že existuje dohoda medzi tromi účastníkmi, ktorá jasne stanovuje dlžníkovo právo na kompenzáciu. Keďže právo na kompenzáciu je zákonné právo, okolnosti podporujúce toto právo sa môžu v jednotlivých jurisdikciách odlišovať a pozornosť sa musí venovať platným právnym ustanoveniam týkajúcim sa vzťahu medzi zmluvnými stranami.

46. Existencia vynútiteľného práva na kompenzáciu finančného aktíva a finančného záväzku má vplyv na práva a povinnosti spojené s finančným aktívom a finančným záväzkom a môže vplývať na vystavenie sa účtovnej jednotky úverovému riziku a riziku likvidity. Existencia práva sama o sebe však nie je dostatočným základom na kompenzáciu. Pri absencii zámeru uplatniť právo alebo vysporiadať súčasne, veľkosť a časová následnosť budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky nie je ovplyvnená. Keď účtovná jednotka zamýšľa uplatniť právo alebo vysporiadať súčasne, prezentácia aktíva a záväzku v čistej hodnote odráža vhodnejšie veľkosť a načasovanie očakávaných budúcich peňažných tokov, ako aj riziká, ktorým sú tieto peňažné toky vystavené. Zámer jedného alebo oboch účastníkov vysporiadať na čistom základe bez zákonného práva tak konať nie je dostatočný na vykonanie kompenzácie, pretože práva a povinnosti spojené s individuálnym finančným aktívom a finančným záväzkom zostávajú nezmenené.

47. Zámery účtovnej jednotky v súvislosti s vysporiadaním konkrétnych aktív a záväzkov môžu byť ovplyvnené jej bežnými podnikateľskými praktikami, požiadavkami finančných trhov a ostatnými okolnosťami, ktoré môžu limitovať schopnosť vysporiadania v čistom alebo súčasne. Ak má účtovná jednotka právo na kompenzáciu, ale nemá záujem o vysporiadanie v čistom alebo o realizáciu aktíva a súčasné vysporiadanie záväzku, vplyv tohto práva na vystavenie sa úverovému riziku z pohľadu účtovnej jednotky sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

▼B

48. Súčasné vysporiadanie dvoch finančných nástrojov sa môže uskutočniť napríklad prostredníctvom činnosti zúčtovacieho ústavu na organizovanom finančnom trhu alebo prostredníctvom priamej výmeny. V takýchto podmienkach sa peňažné toky v konečnom dôsledku rovnajú jedinej čistej sume a neexistuje žiadne úverové riziko alebo riziko likvidity. Za iných okolností môže účtovná jednotka vysporiadať dva nástroje prijatím a platením samostatných súm, pričom sa vystavuje úverovému riziku v celkovej veľkosti aktíva alebo riziku likvidity v celkovej veľkosti záväzku. Takéto vystavenia sa riziku môžu byť významné, aj keď relatívne krátkodobo. Preto sa realizácia finančného aktíva a vysporiadanie finančného záväzku považujú za súčasné len vtedy, ak sa transakcie uskutočnia v ten istý okamih.

49. Podmienky ustanovené v odseku 42 nie sú vo všeobecnosti splnené a kompenzácia je zvyčajne nevhodná, ak:

a) niekoľko odlišných finančných nástrojov sa používa na napodobnenie znakov jediného finančného nástroja („syntetický nástroj“);

b) finančné aktíva a finančné záväzky vznikajú z finančných nástrojov, ktoré majú rovnaké vystavenie prvotnému riziku (napríklad, aktíva a záväzky v rámci portfólia forwardových zmlúv alebo iných derivátových nástrojov), ale zahŕňajú rôzne protistrany;

c) finančné alebo iné aktíva sú založené ako kolaterál za finančné záväzky bez regresu;

d) finančné aktíva sú uložené dlžníkom do správcovstva s cieľom splniť záväzok bez toho, že by už boli akceptované veriteľom pri vysporiadaní záväzku (napríklad dohoda o umorovacom fonde), alebo

e) očakáva sa, že záväzky vznikajúce ako výsledok udalostí spôsobujúcich straty uhradí tretia strana na základe nároku uplatneného podľa poistnej zmluvy.

50. Účtovná jednotka, ktorá uskutočňuje niekoľko transakcií s finančným nástrojom s jedinou protistranou, môže uzavrieť „hlavnú dohodu o vzájomnom započítaní“ s touto protistranou. Takáto dohoda poskytuje jediné čisté vysporiadanie všetkých finančných nástrojov pokrytých dohodou v prípade neplnenia si povinnosti alebo ukončenia ktorejkoľvek zmluvy. Takéto dohody bežne používajú finančné inštitúcie s cieľom poskytnúť ochranu proti strate v prípade bankrotu alebo iných okolností, ktorých výsledkom je neschopnosť zmluvnej protistrany splniť si svoje záväzky. Hlavná dohoda o vzájomnom započítaní bežne vytvára právo kompenzácie, ktoré sa stáva vynútiteľné a ovplyvňuje realizáciu alebo vysporiadanie jednotlivých finančných aktív a finančných záväzkov len následkom špecifikovaného prípadu neplnenia si povinnosti alebo za iných okolností, ktorých vznik sa neočakáva pri bežnom chode podnikania. Hlavná dohoda o vzájomnom započítaní nevytvára základ na kompenzáciu dovtedy, kým nie sú splnené obe kritériá uvedené v odseku 42. Keď finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú predmetom hlavnej dohody o vzájomnom započítaní, nie sú započítané, vplyv dohody na vystavenie sa účtovnej jednotky úverovému riziku sa zverejňuje v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

51. – 95. [Vypúšťa sa.]

▼M8

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

▼B

96. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005, pokiaľ takisto neuplatňuje IAS 39 (vydaný v decembri 2003), vrátane zmien a dplnení vydaných v marci 2004. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, túto skutočnosť zverejní.

▼M6

96A. *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny a doplnenia IAS 32 a IAS 1) vydané vo februári 2008 vyžadovali, aby sa finančné nástroje, ktoré obsahujú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D a spĺňajú podmienky uvedené tamže, klasifikovali ako nástroj vlastného imania, zmenili a doplnili odseky 11, 16, 17 až 19, 22, 23, 25, AG13, AG14 a AG27 a vložili odseky 16A až 16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A až AG14J a AG29A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatňuje súvisiace zmeny a doplnenia IAS 1, IAS 39, IFRS 7 a IFRIC 2.

96B. V dokumente *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* sa zaviedla výnimka v podobe obmedzeného rozsahu pôsobnosti; účtovná jednotka preto neuplatňuje túto výnimku analogicky.

▼M53

96C. Klasifikácia nástrojov, na ktoré sa vzťahuje táto výnimka, sa obmedzuje na zaúčtovanie takéhoto nástroja podľa IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9. Takýto nástroj sa nepovažuje za nástroj vlastného imania podľa iného návodu, napríklad podľa IFRS 2.

▼B

97. Tento štandard sa uplatňuje so spätnou platnosťou.

▼M5

97A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 40. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M29

97B. V IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa vypustil odsek 4 písm. c). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2009 alebo po tomto dátume. Ak účtovná jednotka uplatňuje IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie. Táto zmena a doplnenie sa však neuplatňuje na podmienené plnenie, ktoré vznikne z podnikovej kombinácie, pri ktorej dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008). Účtovný subjekt namiesto toho takéto plnenie zaúčtuje v súlade s odsekmi 65A – 65E IFRS 3 (v znení zmien a doplnení z roku 2010).

▼**M6**

97C. Keď účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia uvedené v odseku 96A, je povinná rozdeliť zložený finančný nástroj, ktorý obsahuje povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie, na samostatnú zložku záväzku a zložku vlastného imania. Ak zložka záväzku už nie je splatná, retrospektívne uplatnenie týchto zmien a doplnení IAS 32 bude znamenať oddelenie dvoch zložiek vlastného imania. Prvou zložkou by mal byť nerozdelený zisk a predstavoval by súhrnný úrok naakumulovaný zo zložky záväzku. Druhú zložku bude predstavovať zložka pôvodného vlastného imania. Účtovná jednotka preto nemusí oddeľovať tieto dve zložky, ak zložka záväzku už nie je splatná k dátumu uplatnenia týchto zmien a doplnení.

▼**M8**

97D. Odsek 4 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a uplatní na toto skoršie obdobie zmeny a doplnenia odseku 3 IFRS 7, odseku 1 IAS 28 a odseku 1 IAS 31, vydané v máji 2008. Účtovná jednotka má povolené uplatňovať túto zmenu a doplnenie prospektívne.

▼**M21**

97E. Odseky 11 a 16 boli zmenené a doplnené *Klasifikáciou predkupných práv pri emisii*, vydanými v októbri 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. februára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M29**

97G. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenil a doplnil odsek 97B. Účtovná jednotka túto zmenu a doplnenie uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2010 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼**M32**

97I. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 4 písm. a) a AG29. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M33**

97J. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 11 a menia a dopĺňajú sa odseky 23 a AG31. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

97K. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 40. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼**M34**

97L. Dokumentom *Započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny a doplnenia IAS 32), vydaným v decembri 2011, sa zrušuje odsek AG38 a vkladajú sa odseky AG38A až AG38F. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia so spätnou platnosťou. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia od skoršieho dátumu, zverejní túto skutočnosť a uskutoční aj zverejnenia vyžadované podľa dokumentu *Zverejnenia – Započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny a doplnenia IFRS 7), vydaného v decembri 2011.

▼**M36**

97M. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenili a doplnili odseky 35, 37 a 39 a doplnil sa odsek 35A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M38**

97N. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil a doplnil odsek 4. Účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M52**

97Q. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek AG21. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M53**

97R. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 a AG30 a vypustili sa odseky 97F, 97H a 97P. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**B**

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

98. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 32 *Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia* revidovaný v roku 2000 ([1]).

99. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto interpretácie:

a) SIC-5 *Klasifikácia finančných nástrojov – ustanovenia o podmienenom vysporiadaní*;

b) SIC-16 *Akciový kapitál – znovuzískané vlastné nástroje vlastného imania (vlastné akcie)* a

c) SIC-17 *Vlastné imanie – náklady na transakciu s vlastným imaním*.

100. Týmto štandardom sa ruší návrh interpretácie SIC D34 *Finančné nástroje – Nástroje alebo práva spätne odkúpiteľné od držiteľa*.

([1]) V auguste 2005 Rada presunula všetky zverejnenia týkajúce sa finančných nástrojov do IFRS 7 *Finančné nástroje*: *zverejňovanie*.

▼B

Dodatok A

NÁVOD NA UPLATNENIE

IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

AG1. V tomto návode na uplatnenie sa vysvetľuje uplatňovanie konkrétnych aspektov tohto štandardu.

▼M53

AG2. Tento štandard sa nezaoberá vykazovaním ani oceňovaním finančných nástrojov. Požiadavky na vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov sú uvedené v IFRS 9.

▼B

DEFINÍCIE (ODSEKY 11 AŽ 14)

Finančné aktíva a finančné záväzky

AG3. Mena (peňažná hotovosť) je finančné aktívum, pretože predstavuje prostriedok výmeny a je preto základom, podľa ktorého sú všetky transakcie oceňované a vykazované v účtovnej závierke. Vklad peňažnej hotovosti v banke alebo podobnej finančnej inštitúcii je finančným aktívom, pretože predstavuje zmluvné právo vkladateľa na získanie peňažnej hotovosti z inštitúcie, alebo na vystavenie šeku alebo podobného nástroja oproti zostatku v prospech veriteľa pri úhrade finančného záväzku.

AG4. Bežné príklady finančných aktív predstavujúcich zmluvné právo na prijatie peňažnej hotovosti v budúcnosti a príslušných finančných záväzkov, predstavujúcich zmluvný záväzok na dodanie peňažnej hotovosti v budúcnosti, sú:

a) záväzky a pohľadávky z obchodného styku;

b) zmenky k inkasu a splatné zmenky;

c) úverové pohľadávky a záväzky a

d) pohľadávky a záväzky z dlhopisov.

V každom prípade zmluvné právo jednej strany na prijatie (alebo povinnosti na platenie) peňažnej hotovosti sa spája so zodpovedajúcou povinnosťou inej zmluvnej strany na platenie (alebo práva na prijatie).

AG5. Iným typom finančného nástroja je taký nástroj, pre ktorý je ekonomický úžitok, ktorý sa má prijať alebo odovzdať, finančným aktívom iným, ako je peňažná hotovosť. Napríklad zmenka splatná štátnymi dlhopismi dáva držiteľovi zmluvné právo na prijatie a emitentovi zmluvnú povinnosť dodať štátne dlhopisy, a nie peňažnú hotovosť. Dlhopisy sú finančným aktívom, pretože predstavujú záväzky vydávajúcej vlády platiť peňažnú hotovosť. Zmenka je z tohto dôvodu finančným aktívom držiteľa zmenky a finančným záväzkom vydavateľa zmenky.

AG6. „Večné“ dlhové nástroje (ako sú „večné“ dlhopisy, dlhové cenné papiere a kapitálové zmenky) obyčajne poskytujú držiteľovi zmluvné právo na získanie platieb na účet úrokov k stanoveným dátumom, ktoré siahajú do neurčitej budúcnosti, buď bez práva na získanie splátky istiny, alebo s právom na vrátenie istiny podľa podmienok, ktoré spôsobujú, že je to veľmi nepravdepodobné, alebo vo veľmi vzdialenej budúcnosti. Účtovná jednotka môže napríklad emitovať finančný nástroj, ktorý vyžaduje trvalé ročné splátky rovnajúce sa stanovenej úrokovej sadzbe 8 percent uplatňovanej na nominálnu

▼B

hodnotu alebo istinu 1 000 CU ([1]). Za predpokladu, že 8 percent je trhová úroková sadzba týkajúca sa nástroja pri jeho emisii, emitent preberá zmluvný záväzok realizovať budúce úrokové platby, ktorých reálna hodnota (súčasná hodnota) je 1 000 CU pri prvotnom vykázaní. Držiteľ a emitent nástroja disponujú finančným aktívom a finančným záväzkom.

AG7. Zmluvné právo alebo zmluvný záväzok na prijatie, dodanie alebo výmenu finančných nástrojov predstavuje finančný nástroj. Reťazec zmluvných práv alebo zmluvných povinností zodpovedá definícii finančného nástroja v prípade, ak nakoniec vedie k príjmu alebo platbe peňažnej hotovosti alebo k nadobudnutiu alebo emitovaniu nástroja vlastného imania.

AG8. Schopnosť uplatniť zmluvné právo alebo požiadavka na splnenie zmluvnej povinnosti môžu byť absolútne, alebo môžu byť podmienené výskytom budúcej udalosti. Napríklad finančná záruka je zmluvné právo veriteľa prijať peňažnú hotovosť od ručiteľa a zodpovedajúca zmluvná povinnosť ručiteľa zaplatiť veriteľovi, ak dlžník zlyhá v plnení povinností. Zmluvné právo a povinnosť existujú v dôsledku minulých transakcií alebo udalostí (prevzatie záruky), aj keď veriteľova schopnosť uplatniť svoje právo a požiadavka na ručiteľa, aby konal v zmysle svojej povinnosti, sú obe podmienené tým, že dlžník v budúcnosti svoje povinnosti nesplní. Podmienené právo a povinnosť zodpovedajú definícii finančného aktíva a finančného záväzku, aj keď sa takéto aktíva a záväzky nie vždy vykazujú v účtovnej závierke. Niektoré z týchto podmienených práv alebo záväzkov môžu patriť ako poistné zmluvy do rozsahu pôsobnosti IFRS 4.

AG9. V súlade s IAS 17 *Lízingy* sa finančný lízing považuje primárne za nárok prenajímateľa na príjem a povinnosť nájomcu platiť tok platieb, ktoré sú v podstate rovnaké ako zmiešané splátky istiny a úrokov podľa úverovej zmluvy. Prenajímateľ zaúčtuje svoju investíciu ako sumu pohľadávky podľa lízingovej zmluvy, a nie ako samotný prenajatý majetok. Na druhej strane sa operatívny lízing považuje v prvom rade za neukončenú zmluvu, ktorá zaväzuje prenajímateľa poskytovať používanie majetku v budúcich obdobiach výmenou za plnenie podobné poplatku za službu. Prenajímateľ pokračuje v účtovaní prenajímaného samotného majetku, a nie v účtovaní akejkoľvek sumy splatnej v budúcnosti podľa zmluvy. Preto sa finančný lízing považuje za finančný nástroj a operatívny lízing sa nepovažuje za finančný nástroj (s výnimkou týkajúcou sa jednotlivých splátok aktuálne splatných a platených).

AG10. Hmotný majetok (napríklad zásoby, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia), prenajatý majetok a nehmotný majetok (napríklad patenty a ochranné známky) nie sú finančnými aktívami. Kontrola nad takýmto hmotným a nehmotným majetkom vytvára príležitosť na vytváranie príjmov peňažnej hotovosti alebo iného aktíva, ale nespôsobuje vznik súčasného práva na príjem peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

AG11. Aktíva (napríklad náklady budúcich období), pre ktoré je budúcim ekonomickým úžitkom príjem tovarov alebo služieb skôr ako právo na prijatie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, nie sú finančným aktívom. Podobne položky, ako napríklad výnosy budúcich období a väčšina záručných záväzkov, nie sú finančnými záväzkami, pretože odliv ekonomických úžitkov s nimi súvisiacich predstavuje dodanie tovarov alebo služieb skôr ako zmluvnú povinnosť platiť peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom.

([1]) V tomto návode sa peňažné sumy uvádzajú v „menových jednotkách“ (CU).

▼B

AG12. Záväzky alebo aktíva, ktoré nie sú zmluvné (napríklad dane z príjmov, ktoré vznikli ako výsledok zákonných požiadaviek uložených vládami), nie sú finančnými záväzkami alebo finančnými aktívami. Účtovníctvom daní z príjmov sa zaoberá IAS 12. Podobne mimozmluvné povinnosti vymedzené v rámci IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* nevyplývajú zo zmlúv a nie sú finančnými záväzkami.

Nástroje vlastného imania

▼M6

AG13. Nástrojmi vlastného imania sú napríklad kmeňové akcie neobsahujúce právo predať, niektoré nástroje obsahujúce právo predať (pozri odseky 16A a 16B), niektoré nástroje, ktoré ukladajú účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie (pozri odseky 16C a 16D), niektoré typy prioritných akcií (pozri odseky AG25 a AG26), a waranty alebo vypísané kúpne opcie, ktoré umožňujú držiteľovi upísať alebo nakúpiť pevný počet kmeňových akcií bez práva predať od emitujúcej účtovnej jednotky výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum. Povinnosť účtovnej jednotky emitovať alebo kúpiť pevný počet svojich vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iné finančné aktívum predstavuje nástroj vlastného imania účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovenia uvedeného v odseku 22A). Ak však takáto zmluva obsahuje povinnosť účtovnej jednotky zaplatiť peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum (iná ako zmluva klasifikovaná ako vlastné imanie v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D), takisto spôsobuje vznik záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia [pozri odsek AG27 písm. a)]. Emitent kmeňových akcií neobsahujúcich právo predať preberá záväzok v prípade, keď formálne realizuje rozdelenie a stáva sa právne zaviazaný vo vzťahu k akcionárom tak urobiť. Toto môže byť prípad vznikajúci v dôsledku deklarovania dividend, alebo keď sa účtovná jednotka likviduje, a všetky aktíva zostávajúce po splnení záväzkov sa majú rozdeliť akcionárom.

AG14. Nakúpená kúpna opcia alebo iná podobná zmluva nadobudnutá účtovnou jednotkou, ktorá jej dáva právo opätovne získať pevný počet vlastných nástrojov vlastného imania výmenou za dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, nie je finančným aktívom účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovenia uvedeného v odseku 22A). Namiesto toho sa úhrada zaplatená za takúto zmluvu odpočíta od vlastného imania.

Trieda nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam [odseky 16A písm. b) a 16C písm. b)]

AG14A. Jedným zo znakov uvedených v odsekoch 16A a 16C je, že finančný nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam.

AG14B. Pri určení, či nástroj je v podriadenej triede, účtovná jednotka vyhodnotí nárok vyplývajúci z nástroja pri likvidácii tak, ako by sa mal likvidovať k dátumu, keď klasifikuje nástroj. Účtovná jednotka opätovne posúdi klasifikáciu, ak nastane zmena príslušných okolností. Ak napríklad účtovná jednotka vydá alebo spätne odkúpi iný finančný nástroj, môže to mať vplyv na to, či príslušný nástroj je v triede nástrojov, ktorá je podriadená všetkým ostatným triedam.

▼**M6**

AG14C. Nástroj, ktorý má prednostné právo pri likvidácii účtovnej jednotky, nie je nástroj oprávnený na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky. Nástroj má napríklad prednostné právo pri likvidácii, ak oprávňuje držiteľa na pevnú dividendu pri likvidácii navyše k podielu na čistých aktívach účtovnej jednotky, keď ostatné nástroje v podriadenej triede s právom na pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky nemajú rovnaké právo pri likvidácii.

AG14D. Ak účtovná jednotka má len jednu triedu finančných nástrojov, s touto triedou sa zaobchádza, ako keby bola podriadená všetkým ostatným triedam.

Celkové očakávané peňažné toky priraditeľné k nástroju počas platnosti nástroja [odsek 16A písm. e)]

AG14E. Celkové očakávané peňažné toky nástroja počas platnosti nástroja musia byť v podstatnej miere založené na hospodárskom výsledku, zmene vo vykazovaných čistých aktívach alebo zmene reálnej hodnoty vykazovaných a nevykazovaných čistých aktív účtovnej jednotky počas trvania nástroja. Hospodársky výsledok a zmena vo vykazovaných čistých aktívach sa oceňujú v súlade s príslušnými IFRS.

Transakcie, do ktorých vstúpil iný držiteľ nástroja ako vlastník účtovnej jednotky (odseky 16A a 16C)

AG14F. Držiteľ finančného nástroja obsahujúceho právo predať alebo nástroja, ktorý ukladá účtovnej jednotke povinnosť dodať druhej strane pomerný podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky len v prípade likvidácie, môže vstupovať do transakcií s účtovnou jednotkou v inej úlohe ako v úlohe vlastníka. Držiteľ nástroja môže napríklad byť aj zamestnancom účtovnej jednotky. Pri posudzovaní, či by sa nástroj mal klasifikovať ako vlastné imanie podľa odsekov 16A alebo 16C, sa berú do úvahy len peňažné toky a zmluvné podmienky nástroja, ktoré sa týkajú držiteľa nástroja ako vlastníka účtovnej jednotky.

AG14G. Ako príklad môže slúžiť komanditná obchodná spoločnosť, ktorá má komanditistov a komplementárov. Niektorí komplementári môžu poskytnúť záruku účtovnej jednotke a môžu byť odmenení za poskytnutie tejto záruky. V takýchto situáciách sa záruka a súvisiace peňažné toky vzťahujú na držiteľov nástrojov v ich úlohe ručiteľov, a nie v ich úlohe vlastníkov účtovnej jednotky. Preto takáto záruka a súvisiace peňažné toky by neboli dôvodom na to, aby komplementári boli považovaní za podriadených komanditistom, a pri posudzovaní, či zmluvné podmienky nástrojov komanditnej obchodnej spoločnosti a nástrojov verejnej obchodnej spoločnosti sú totožné, by sa nezohľadnili.

AG14H. Ďalším príkladom je režim podieľania sa na hospodárskom výsledku, pri ktorom sa hospodársky výsledok priraďuje držiteľom nástrojov na základe poskytnutých služieb alebo dosiahnutých obchodov počas bežného a predchádzajúceho roka. Takýmito režimami sú transakcie s držiteľmi nástrojov, ktorí sú v postavení nevlastníkov, a nemali by sa brať do úvahy pri posudzovaní znakov uvedených v odseku 16A alebo odseku 16C. Režimy podieľania sa na hospodárskom výsledku, ktoré prideľujú hospodársky výsledok držiteľom nástrojov na základe nominálnej hodnoty ich nástrojov v porovnaní s ostatnými držiteľmi v skupine, však predstavujú transakcie s držiteľmi nástrojov v úlohe vlastníkov, a mali by sa brať do úvahy pri posudzovaní znakov uvedených v odseku 16A alebo odseku 16C.

▼M6

AG14I. Peňažné toky a zmluvné podmienky transakcie medzi držiteľom nástroja (v postavení nevlastníka) a emitujúcou účtovnou jednotkou musia byť podobné rovnocennej transakcii, ktorá by sa mohla uskutočniť medzi nedržiteľom nástroja a emitujúcou účtovnou jednotkou.

Neexistencia ďalšieho finančného nástroja alebo zmluvy s celkovými peňažnými tokmi, ktoré v podstatnej miere pevne stanovujú alebo obmedzujú zostatkovú návratnosť pre držiteľa nástroja (odseky 16B a 16D)

AG14J. Podmienkou pri klasifikácii finančného nástroja, ktorý inak spĺňa kritériá uvedené v odseku 16A alebo odseku 16C, ako vlastné imanie, je, že účtovná jednotka nemá ďalší finančný nástroj alebo zmluvu, ktoré majú a) celkové peňažné toky založené v podstatnej miere na hospodárskom výsledku, zmene vykázaných čistých aktív alebo zmene reálnej hodnoty vykázaných a nevykázaných čistých aktív účtovnej jednotky, a b) účinok v podstatnej miere obmedzujúci alebo pevne stanovujúci zostatkovú návratnosť. Nie je pravdepodobné, aby ďalej uvedené nástroje, keď sú uzatvárané v rámci bežných komerčných vzťahov s neprepojenými stranami, zabránili, aby nástroje, ktoré inak spĺňajú kritériá uvedené v odseku 16A alebo 16C, boli klasifikované ako vlastné imanie:

a) nástroje, ktorých celkové peňažné toky sú v podstatnej miere založené na konkrétnych aktívach účtovnej jednotky,

b) nástroje, ktorých celkové peňažné toky sú založené na percentuálnom podiele z výnosov,

c) zmluvy určené na odmenenie individuálnych zamestnancov za služby poskytnuté účtovnej jednotke,

d) zmluvy vyžadujúce platbu nevýznamného percentuálneho podielu zisku za poskytnuté služby alebo dodaný tovar.

▼B

Derivátové finančné nástroje

AG15. Finančné nástroje zahŕňajú prvotné nástroje (napríklad pohľadávky, záväzky a nástroje vlastného imania) a takisto derivátové finančné nástroje (napríklad finančné opcie, futurity a forwardy, úrokové swapy a menové swapy). Derivátové finančné nástroje zodpovedajú definícii finančného nástroja a preto patria do pôsobnosti tohto štandardu.

AG16. Derivátové finančné nástroje vytvárajú práva a povinnosti, ktorých účinkom je prevod jedného alebo viacerých finančných rizík medzi stranami daného nástroja odvodených od základného finančného nástroja. Pri vzniku dávajú derivátové finančné nástroje jednej zmluvnej strane zmluvné právo na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou stranou podľa podmienok, ktoré sú potenciálne výhodné, alebo zmluvnú povinnosť na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov s inou zmluvnou stranou za podmienok, ktoré sú potenciálne nevýhodné. Zvyčajne však ([1]) nemajú za následok prevod podkladového základného finančného nástroja na začiatku zmluvy, ani sa takýto prevod neuskutočňuje nevyhnutne pri splatnosti zmluvy. Niektoré nástroje stelesňujú aj právo aj povinnosť uskutočniť výmenu. Keďže podmienky výmeny sú stanovené pri vzniku derivátového nástroja, tieto podmienky sa môžu stať buď výhodnými, alebo nevýhodnými podľa toho, ako sa menia ceny na finančných trhoch.

([1]) Toto je pravda pri väčšine, ale nie pri všetkých derivátových nástrojoch, napríklad pri niektorých krížových menových úrokových swapoch dochádza k výmene istiny na začiatku transakcie (a k jej opätovnej výmene pri splatnosti).

▼B

AG17. Predajná alebo kúpna opcia na výmenu finančných aktív alebo finančných záväzkov (t. j. finančných nástrojov iných, ako sú vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky) dáva držiteľovi právo získať potenciálne budúce ekonomické úžitky spojené so zmenami reálnej hodnoty finančného nástroja, ktorý je podkladový v zmluve. Naopak, vypisovateľ opcie preberá povinnosť vzdať sa potenciálnych ekonomických úžitkov alebo znášať potenciálne straty ekonomických úžitkov spojené so zmenami reálnej hodnoty podkladového finančného nástroja. Zmluvné právo držiteľa a povinnosť vypisovateľa zodpovedajú definícii finančného aktíva a finančného záväzku. Podkladový finančný nástroj opčnej zmluvy môže byť finančným aktívom vrátane akcií v iných účtovných jednotkách a úročeným nástrojom. Pri opcii môže vyplynúť požiadavka, aby vypisovateľ vydal dlhový nástroj namiesto toho, aby previedol finančné aktívum, ale podkladový nástroj opcie by predstavoval finančné aktívum pre držiteľa, ak by opcia bola uplatnená. Právo držiteľa opcie na výmenu finančného aktíva za potenciálne výhodných podmienok a povinnosť vypisovateľa na výmenu finančného aktíva za potenciálne nevýhodných podmienok sú odlišné od podkladového finančného aktíva, ktoré sa má vymeniť pri uplatnení opcie. Charakter práva držiteľa a povinnosti vypisovateľa nie je ovplyvnený pravdepodobnosťou, že opcia bude uplatnená.

AG18. Iným príkladom derivátového finančného nástroja je forwardová zmluva, ktorá sa má vysporiadať o šesť mesiacov a v rámci ktorej sa jedna zmluvná strana (kupujúci) zaviaže dodať 1 000 000 CU peňažnej hotovosti výmenou za štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 CU a druhá zmluvná strana (predávajúci) sa zaviaže dodať štátne dlhopisy s pevnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 CU výmenou za peňažnú hotovosť v sume 1 000 000 CU. Počas šiestich mesiacov majú obe strany zmluvné právo a zmluvnú povinnosť vymeniť finančné nástroje. Ak trhová cena štátnych dlhopisov narastie nad 1 000 000 CU, podmienky sa stanú výhodné pre nákupcu a nevýhodné pre predajcu; ak trhová cena klesne pod 1 000 000 CU, účinok bude opačný. Nákupca má zmluvné právo (finančné aktívum), podobné právu podľa držanej kúpnej opcie a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok), podobnú povinnosti podľa vypísanej predajnej opcie; predajca má zmluvné právo (finančné aktívum) podobné právu podľa držanej predajnej opcie a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok), podobnú povinnosti podľa vypísanej kúpnej opcie. Podobne ako pri opciách, tieto zmluvné práva a povinnosti predstavujú finančné aktíva a finančné záväzky samostatné a odlišné od podkladových finančných nástrojov (dlhopisy a peňažná hotovosť, ktoré sa majú vymieňať). Obe strany forwardovej zmluvy majú povinnosť realizácie v dohodnutom čase, zatiaľ čo realizácia v rámci opčnej zmluvy sa uskutoční len vtedy, ak si držiteľ opcie zvolí jej uplatnenie.

AG19. Mnoho ďalších typov derivátových nástrojov stelesňuje právo alebo povinnosť uskutočniť budúcu výmenu, vrátane úrokových a menových swapov, opcií na maximálnu úrokovú mieru, opcií na minimálnu úrokovú mieru a ich kombinácií, úverových prísľubov, možnosti

▼B

vydania zmenky a akreditívov. Zmluva o úrokovom swape sa môže považovať za variant forwardovej zmluvy, v ktorej strany súhlasia uskutočniť sériu budúcich výmen súm peňažnej hotovosti, pričom jedna suma je vypočítaná podľa pohyblivej úrokovej miery a druhá podľa pevnej úrokovej miery. Zmluvy o futuritách sú ďalším variantom forwardových zmlúv odlišujúce sa primárne v tom, že zmluvy sú štandardizované a obchodované na burze.

Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek (odseky 8 až 10)

AG20. Zmluvy o kúpe alebo predaji nefinančných položiek nezodpovedajú definícii finančného nástroja, pretože zmluvné právo jednej strany na príjem nefinančného aktíva alebo služby a zodpovedajúca povinnosť druhej strany neustanovujú súčasné právo alebo povinnosť žiadnej strane prijať, dodať alebo vymeniť finančné aktívum. Napríklad zmluvy, ktorých vysporiadanie nastane len dodaním nefinančnej položky (napríklad opčné zmluvy, zmluvy o futuritách alebo forwardové zmluvy týkajúce sa striebra), nie sú finančnými nástrojmi. Mnohé komoditné zmluvy sú tohto typu. Niektoré sú štandardizované formou a obchodovateľné na organizovanom trhu v podstate tým istým spôsobom, ako niektoré derivátové finančné nástroje. Napríklad komoditná zmluva o futuritách môže byť okamžite kúpená a predaná za peňažnú hotovosť, pretože je kótovaná pre obchodovanie na burze a môže mnohokrát meniť vlastníka. Zmluvné strany kupujúce a predávajúce zmluvu však v konečnom dôsledku obchodujú s podkladovou komoditou. Schopnosť kúpiť alebo predať komoditnú zmluvu za peňažnú hotovosť, jednoduchosť, ako sa môže kúpiť alebo predať, a možnosť rokovania o peňažnom vysporiadaní povinnosti prijať alebo dodať komoditu nemenia základný charakter zmluvy takým spôsobom, ktorým sa vytvára finančný nástroj. Bez ohľadu na vyššie uvedené, niektoré zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek, ktoré možno vysporiadať v čistom alebo výmenou finančných nástrojov, alebo v rámci ktorých je možné nefinančnú položku okamžite zameniť na peňažnú hotovosť, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu tak, ako keby boli finančnými nástrojmi (pozri odsek 8).

▼M52

AG21. S výnimkou prípadov, keď sa to vyžaduje v štandarde IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, zmluva, ktorá zahŕňa príjem alebo dodanie hmotného majetku, nespôsobuje vznik finančného aktíva jednej strany a finančného záväzku druhej strany s výnimkou prípadu, keď je akákoľvek zodpovedajúca platba odložená na neskôr ako deň, ku ktorému je hmotný majetok prevedený. Tak je to v prípade nákupu alebo predaja tovaru na základe obchodného úveru.

▼B

AG22. Niektoré zmluvy sú previazané s komoditami, ale neobsahujú vysporiadanie prostredníctvom fyzického prijatia alebo dodania komodity. Konkretizujú vysporiadanie skôr prostredníctvom peňažných platieb, ktoré sú stanovené podľa vzorca v zmluve, ako prostredníctvom platieb pevných súm. Napríklad istina dlhopisu sa môže vypočítať uplatnením trhovej ceny ropy prevládajúcej pri splatnosti dlhopisu vo vzťahu k pevnému množstvu ropy. Istina je indexovaná podľa ceny komodity, ale vysporiada sa iba peňažnou hotovosťou. Takáto zmluva predstavuje finančný nástroj.

AG23. Definícia finančného nástroja takisto obsahuje tiež zmluvu, ktorá spôsobuje vznik nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku dodatočne k finančnému aktívu alebo finančnému záväzku. Takéto finančné nástroje často dávajú jednej zmluvnej strane možnosť vymeniť finančné aktívum za nefinančné aktívum. Napríklad dlhopis

▼B

spojený s ropou môže dávať držiteľovi právo prijať tok pevne stanovených pravidelných splátok úrokov a pevnú sumu peňažnej hotovosti k dátumu splatnosti s možnosťou vymeniť istinu za pevne stanovené množstvo ropy. Vhodnosť uplatnenia tejto opcie sa bude z času na čas meniť na základe reálnej hodnoty ropy vo vzťahu k výmennému pomeru peňazí za ropu (výmenná cena), ktorý je obsiahnutý v dlhopise. Zámer držiteľa dlhopisu týkajúci sa uplatnenia opcie neovplyvňuje podstatu jednotlivých aktív. Finančné aktívum držiteľa a finančný záväzok emitenta tvoria z dlhopisu finančný nástroj bez ohľadu na ostatné typy aktív a záväzkov, ktoré sa tiež vytvárajú.

AG24. [Vypúšťa sa.]

PREZENTÁCIA

Záväzky a vlastné imanie (odseky 15 až 27)

Neexistencia zmluvnej povinnosti dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum (odseky 17 až 20)

AG25. Prioritné akcie sa môžu vydávať s rôznymi právami. Pri určovaní, či prioritná je akcia finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe voľby držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku alebo fondov, neruší záväzok. Možnosť voľby emitenta odkúpiť akcie za peňažnú hotovosť zodpovedá definícii finančného záväzku, pretože emitent nemá súčasnú povinnosť previesť finančné aktíva na akcionárov. V takomto prípade možnosť spätného odkúpenia závisí výlučne od emitenta. Povinnosť však môže vzniknúť, ak emitent akcií uplatní svoju opciu, zvyčajne formálnym oznámením zámeru ►**M5** vlastníkom ◄ spätne odkúpiť akcie.

AG26. Ak prioritné akcie nie sú spätne odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dohôd a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

a) história realizácie rozdelení;

b) zámer realizovať rozdelenia v budúcnost;

c) možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta v prípade, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);

d) suma fondov emitenta;

▼B

e) očakávanie zisku alebo straty emitenta za obdobie alebo

f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty za obdobie.

Vysporiadanie vlastnými nástrojmi vlastného imania účtovnej jednotky (odseky 21 až 24)

▼M6

AG27. Ďalej uvedené príklady obsahujú ilustráciu spôsobu klasifikácie rozličných typov zmlúv o vlastných nástrojoch vlastného imania účtovnej jednotky:

a) Zmluva, ktorú účtovná jednotka vysporiada prijatím alebo dodaním pevného počtu svojich vlastných akcií bez úhrady v budúcnosti, alebo výmenou pevného počtu svojich vlastných akcií za pevnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva, je nástrojom vlastného imania (s výnimkou ustanovenia uvedeného v odseku 22A). Preto sa prijatá alebo zaplatená úhrada pre takúto zmluvu priamo pripočíta k vlastnému imaniu alebo sa od neho priamo odpočíta. Príkladom je emitovaná opcia na akcie, ktorá protistrane dáva právo na nákup pevného počtu akcií účtovnej jednotky za pevnú sumu hotovosti. Ak však zmluva vyžaduje od účtovnej jednotky nakúpiť (spätne odkúpiť) svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum k pevne stanovenému dátumu alebo na požiadanie, účtovná jednotka takisto vykazuje finančný záväzok vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia (s výnimkou nástrojov, ktoré majú všetky znaky a spĺňajú podmienky stanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D). Príkladom je povinnosť účtovnej jednotky podľa forwardovej zmluvy spätne nakúpiť pevný počet vlastných akcií za pevnú sumu hotovosti.

b) Povinnosť účtovnej jednotky kúpiť svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť dáva základ vzniku finančného záväzku vo výške súčasnej hodnoty sumy spätného odkúpenia, aj keď počet akcií, ktoré účtovná jednotka musí spätne odkúpiť, nie je pevne stanovený, alebo ak je povinnosť podmienená uplatnením práva na spätné odkúpenie protistranou (s výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D). Príkladom podmieneného záväzku je emitovaná opcia, pri ktorej sa od účtovnej jednotky vyžaduje spätné odkúpenie jej vlastných akcií za peňažnú hotovosť v prípade, ak protistrana opciu uplatní.

c) Zmluva, ktorá bude vysporiadaná peňažnou hotovosťou alebo iným finančným aktívom, je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď suma peňazí alebo iného finančného aktíva, ktorá sa prijme alebo dodá, vychádza zo zmien v trhovej cene vlastného imania účtovnej jednotky (s výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D). Príkladom je opcia na akciu s čistým vysporiadaním v hotovosti.

▼B

d) Zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční formou premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, ktorých hodnota sa rovná pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad cena komodity), je finančným aktívom alebo finančným záväzkom. Príkladom je vypísaná opcia na nákup zlata, ktorá, ak sa realizuje, vysporiada sa v čistej sume prostredníctvom

▼B

vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky, a to dodaním takého počtu týchto nástrojov, ktorých hodnota sa rovná hodnote opčnej zmluvy. Takáto zmluva je finančným aktívom alebo finančným záväzkom, aj keď podkladová premenná predstavuje skôr cenu vlastných akcií účtovnej jednotky ako zlata. Podobne zmluva, ktorej vysporiadanie sa uskutoční prostredníctvom pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky, avšak práva priradené k týmto akciám sa budú meniť tak, že hodnota vysporiadania sa bude rovnať pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej veličine, predstavuje finančné aktívum alebo finančný záväzok.

Ustanovenia o podmienenom vysporiadaní (odsek 25)

AG28. V odseku 25 sa vyžaduje, že v prípade, keď časť ustanovenia o podmienenom vysporiadaní, podľa ktorej by sa mohlo vyžadovať vysporiadanie vo forme peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva (alebo iným spôsobom, ktorý by vyústil do zaradenia nástroja do kategórie finančných záväzkov), nie je reálna, ustanovenie o podmienenom vysporiadaní nemá vplyv na klasifikáciu finančného nástroja. Preto zmluva, ktorá vyžaduje úhradu vo forme peňažnej hotovosti alebo prostredníctvom premenlivého počtu vlastných akcií účtovnej jednotky len v prípade výskytu udalosti, ktorá je krajne zriedkavá, veľmi nezvyčajná a veľmi nepravdepodobná, je nástrojom vlastného imania. Podobne vysporiadanie formou pevného počtu vlastných akcií účtovnej jednotky možno zmluvne vylúčiť za okolností, ktoré účtovná jednotka nemôže ovplyvniť, ale ak tieto okolnosti nemôžu nastať, klasifikácia ako nástroj vlastného imania je vhodná.

Riešenie v konsolidovanej účtovnej závierke

►**M32** AG29. V konsolidovanej účtovnej závierke účtovná jednotka prezentuje nekontrolné podiely – t. j. podiely iných strán na vlastnom imaní a príjme jej dcérskych spoločností – v súlade so štandardmi IAS 1 a IFRS 10. ◄ Pri klasifikácii finančného nástroja (alebo jeho komponentu) v rámci konsolidovanej účtovnej závierky účtovná jednotka zváži všetky podmienky dohodnuté medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja, aby určila, či skupina ako celok má povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktívum vo vzťahu k nástroju alebo ho vysporiadať spôsobom, ktorý vyústi do klasifikácie ako záväzku. Ak dcérska spoločnosť v rámci skupiny emituje finančný nástroj a materská spoločnosť alebo iná účtovná jednotka v skupine priamo dohodne dodatočné podmienky s držiteľmi nástroja (napríklad záruka), skupina nemusí mať možnosť voľnej úvahy pri rozhodovaní o rozdeleniach alebo spätnom odkúpení. Aj keď dcérska spoločnosť môže vhodne klasifikovať nástroj bez ohľadu na tieto dodatočné podmienky v rámci jej individuálnej účtovnej závierky, zvažuje sa vplyv iných dohôd medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja s cieľom zaistiť, aby sa do konsolidovanej účtovnej závierky premietli zmluvy a transakcie, do ktorých vstúpila skupina ako celok. V miere, v akej existuje takýto záväzok alebo ustanovenie o vysporiadaní, nástroj (alebo jeho komponent, ktorý je predmetom záväzku) sa v konsolidovanej účtovnej závierke klasifikuje ako finančný záväzok.

▼M6

AG29A. Niektoré druhy nástrojov, ktoré účtovnej jednotke ukladajú zmluvnú povinnosť, sa klasifikujú ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Klasifikácia podľa týchto odsekov predstavuje výnimku zo zásad, ktoré sa inak

▼M6

uplatňujú v tomto štandarde na klasifikáciu nástroja. Táto výnimka sa nevzťahuje na klasifikáciu nekontrolných podielov v konsolidovanej účtovnej závierke. Nástroje klasifikované v osobitnej alebo individuálnej účtovnej závierke ako nástroje vlastného imania buď v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D, ktoré predstavujú nekontrolné podiely, sú preto v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny klasifikované ako záväzky.

▼B

Zložené finančné nástroje (odseky 28 až 32)

▼M53

AG30. Odsek 28 sa uplatňuje len na emitentov nederivátových zložených finančných nástrojov. Odsek 28 sa nezaoberá zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov. IFRS 9 sa zaoberá klasifikáciou a oceňovaním finančných aktív, ktoré sú zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov.

▼M33

AG31. Bežnou formou zloženého finančného nástroja je dlhový nástroj s vloženou konverznou opciou, ako je napríklad obligácia zameniteľná za kmeňové akcie emitenta a bez iných vložených derivátových prvkov. V odseku 28 tohto štandardu sa od emitenta takéhoto finančného nástroja vyžaduje, aby vo výkaze o finančnej situácii prezentoval komponent záväzku a komponent vlastného imania osobitne, a to takto:

▼B

a) Povinnosť emitenta vykonávať plánované splátky úrokov a istiny je finančným záväzkom, ktorý existuje dovtedy, kým nie je nástroj konvertovaný. Pri prvotnom vykázaní je reálnou hodnotou komponentu záväzku súčasná hodnota zmluvne stanovených budúcich peňažných tokov diskontovaných úrokovou mierou platnou na trhu v danom čase pre nástroje, ktoré majú porovnateľný úverový stav a poskytujú v podstate tie isté peňažné toky a za tých istých podmienok, ale bez konverznej opcie;

▼M33

b) Nástroj vlastného imania predstavuje vloženú opciu zameniť záväzok za vlastné imanie emitenta. Táto opcia má hodnotu pri prvotnom vykázaní, aj keď je mimo peňazí.

▼B

AG32. Pri konverzii konvertibilného nástroja pri splatnosti účtovná jednotka ukončí vykazovanie komponentu záväzku a vykáže ho ako vlastné imanie. Pôvodný komponent vlastného imania zostáva ako vlastné imanie (aj keď sa môže previesť z jedného riadka položky v rámci vlastného imania do iného). Pri konverzii v deň splatnosti nevzniká zisk a ani strata.

AG33. Ak účtovná jednotka zruší konvertibilný nástroj pred splatnosťou prostredníctvom predčasného spätného odkúpenia alebo opätovného nakúpenia, v rámci ktorého nedôjde k zmene pôvodných konverzných výhod, účtovná jednotka priradí zaplatenú úhradu a všetky transakčné náklady na opätovné alebo spätné odkúpenie ku komponentu záväzku a komponentu vlastného imania v deň uskutočnenia transakcie. Metóda používaná pri priradení zaplatenej úhrady a transakčných nákladov k jednotlivým komponentom je konzistentná s metódou používanou pri pôvodnom priradení príjmov získaných účtovnou jednotkou pri emisii konvertibilného nástroja k jednotlivými komponentom v súlade s odsekmi 28 až 32.

AG34. Po priradení úhrady sa s výsledným ziskom alebo stratou zaobchádza v súlade s účtovnými zásadami používanými na predmetný komponent takto:

a) suma zisku alebo straty týkajúca sa komponentu záväzku, sa vykazuje vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ a

▼B

b) suma úhrady týkajúca sa komponentu vlastného imania sa vykazuje vo vlastnom imaní.

AG35. Účtovná jednotka môže upraviť podmienky konvertibilného nástroja tak, aby podporila predčasnú konverziu, napríklad formou ponuky výhodnejšieho pomeru konverzie alebo zaplatením ďalšej dodatočnej úhrady v prípade konverzie pred stanoveným dátumom. Rozdiel vzniknutý k dátumu zmeny podmienok medzi reálnou hodnotou úhrady, ktorú držiteľ prijme pri konverzii nástroja v rámci revidovaných podmienok a reálnou hodnotou úhrady, ktorú by držiteľ nástroja dostal v prípade, ak by nedošlo k zmenám pôvodných podmienok, sa vykazuje ako strata vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄.

Vlastné akcie (odseky 33 a 34)

AG36. Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky sa nevykazujú ako finančné aktívum bez ohľadu na dôvod ich spätného získania. V odseku 33 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka, ktorá spätne získala svoje vlastné nástroje vlastného imania, znížila vlastné imanie o tieto nástroje vlastného imania. Ak má však účtovná jednotka v držbe svoje vlastné imanie v mene iných osôb, napríklad v prípade finančnej inštitúcie, ktorá drží svoje vlastné imanie v mene klienta, došlo k vytvoreniu zastupovania tretej strany a výsledkom je, že sa takáto držba nezahŕňa do súvahy účtovnej jednotky.

Úrok, dividendy, straty a zisky (odseky 35 až 41)

AG37. ďalej uvedený príklad je ilustráciou uplatnenia odseku 35 na zložený finančný nástroj. Predpokladajme, že nekumulatívna prioritná akcia sa musí za päť rokov povinne spätne odkúpiť za peňažnú hotovosť, ale dividendy sú vyplácané v závislosti od rozhodnutia účtovnej jednotky pred dátumom spätného odkúpenia. Takýto finančný nástroj je zloženým finančným nástrojom, pričom komponent záväzku predstavuje súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia. Časové rozlišovanie diskontu z tohto komponentu sa vykáže vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ a klasifikuje sa ako úrokový náklad. Zaplatené dividendy súvisia s komponentom vlastného imania a preto sa vykazujú ako rozdelenie zisku alebo straty. Podobné riešenie by sa uplatňovalo v prípade, ak by spätné odkúpenie nebolo povinné, ale záviselo by od rozhodnutia držiteľa, alebo ak by akcia bola povinne zameniteľná na premenlivý počet kmeňových akcií, ktorých hodnota by sa vypočítala tak, aby sa rovnala pevnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien v podkladovej premennej (napríklad komodity). Ak sa však akékoľvek nezaplatené dividendy pripočítajú k sume spätného odkúpenia, celý nástroj je záväzkom. V takomto prípade sa všetky dividendy klasifikujú ako úrokový náklad.

Kompenzácia finančného aktíva a finančného záväzku (odseky 42 až 50)

▼M34

_____

Kritérium toho, že účtovná jednotka „má v súčasnosti zo zákona vynútiteľné právo kompenzovať vykázané sumy“ [odsek 42 písm. A)]

AG38A. Právo na započítanie môže byť v súčasnosti dostupné alebo môže byť podmienené budúcou udalosťou (právo sa môže začať uplatňovať alebo byť vykonateľné napr. pri výskyte nejakej budúcej udalosti, ako napríklad defaultu, platobnej neschopnosti alebo úpadku jednej z protistrán). Aj keď právo na započítanie nie je podmienené budúcou udalosťou, môže byť zo zákona vynútiteľné len pri bežnom chode podnikania alebo v prípade defaultu, alebo v prípade platobnej neschopnosti alebo úpadku jednej alebo všetkých protistrán.

▼**M34**

AG38B. Aby účtovná jednotka splnila kritérium odseku 42 písm. a), musí mať v súčasnosti zo zákona vynútiteľné právo na započítanie. To znamená, že právo na započítanie:

(a) nesmie byť podmienené budúcou udalosťou; a

(b) musí byť zo zákona vynútiteľné za všetkých týchto okolností:

(i) pri bežnom chode podnikania;

(ii) v prípade defaultu; a

(iii) v prípade platobnej neschopnosti alebo úpadku

účtovnej jednotky a všetkých protistrán.

AG38C. Povaha a rozsah práva na započítanie vrátane prípadných podmienok súvisiacich s jeho uplatňovaním a toho, či by toto právo bolo zachované v prípade defaultu, platobnej neschopnosti alebo úpadku, sa môže v jednotlivých právnych jurisdikciách líšiť. Následne nemožno predpokladať, že právo na započítanie je automaticky k dispozícii mimo bežného chodu podnikania. Napríklad zákony o úpadku alebo platobnej neschopnosti určitej jurisdikcie môžu za určitých okolností zakazovať alebo obmedzovať právo na započítanie v prípade úpadku alebo platobnej neschopnosti.

AG38D. Aby sa zistilo, či je za bežného chodu podnikania, v prípade defaultu a v prípade platobnej neschopnosti alebo úpadku vymáhateľné právo na započítanie, pokiaľ ide o účtovnú jednotku a všetky protistrany [ako je stanovené v odseku AG38B písm. b)], treba posúdiť právne predpisy platiace pre vzťahy medzi zmluvnými stranami (napríklad zmluvné ustanovenia, zákony upravujúce zmluvy alebo default, zákony o platobnej neschopnosti alebo úpadku uplatniteľné na zmluvné strany).

Kritérium, že účtovná jednotka „má zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súčasne“ [odsek 42 písm. b)]

AG38E. Aby splnila kritérium odseku 42 písm. b), účtovná jednotka musí mať zámer buď vysporiadať aktívum a záväzok na čistom základe alebo realizovať aktívum a vysporiadať záväzok súčasne. Aj keď účtovná jednotka môže mať právo vysporiadať aktívum a záväzok na čistom základe, môže napriek tomu realizovať aktívum a vysporiadať záväzok osobitne.

AG38F. Ak účtovná jednotka môže vysporiadať sumy takým spôsobom, že výsledok je v podstate rovnocenný s čistým vysporiadaním, účtovná jednotka splní kritérium čistého vysporiadania odseku 42 písm. b). Stane sa tak vtedy a len vtedy, keď mechanizmus hrubého vysporiadania disponuje vlastnosťami, ktorými sa eliminuje úverové a likviditné riziko alebo ktorými sa toto riziko redukuje na nevýznamnú mieru, a ktorými sa pohľadávky a záväzky spracujú v jedinom zúčtovacom procese alebo cykle. Napríklad systém hrubého vysporiadania, ktorý disponuje všetkými nasledovnými vlastnosťami, by spĺňal kritérium čistého vysporiadania odseku 42 písm. b):

(a) finančné aktíva a finančné záväzky oprávnené na započítanie sa predkladajú na spracovanie v rovnakom čase;

▼M34

(b) keď sa finančné aktíva a finančné záväzky už predložia na spracovanie, zmluvné strany sú viazané splniť povinnosť vysporiadať ich;

(c) neexistuje možnosť, že peňažné toky vyplývajúce z aktíva a záväzkov by sa zmenili, keď už boli predložené na spracovanie [ak nezlyhá spracovanie – pozri písm. d) ďalej];

(d) aktíva a záväzky, ktoré sú zabezpečené cennými papiermi, sa vysporiadajú systémom prevodu cenných papierov alebo podobným systémom (napríklad dodanie verzus platba), takže ak by prevod cenných papierov zlyhal, spracovanie súvisiacej pohľadávky alebo záväzku, pre ktoré sú cenné papiere kolaterálom, takisto zlyhá (a naopak);

(e) akékoľvek transakcie, ktoré zlyhajú, ako je uvedené v písm. d), sa opätovne zadajú na spracovanie, pokiaľ sa nevysporiadajú;

(f) vysporiadanie sa uskutoční prostredníctvom tej istej zúčtovacej inštitúcie (napríklad zúčtovacej banky, centrálnej banky alebo centrálneho depozitára cenných papierov); a

(g) zavedený je jednodňový úverový nástroj, ktorý poskytne dostatočné debetné sumy na to, aby sa umožnilo spracovanie platieb ku dňu vysporiadania pre každú zo strán, pričom je takmer isté, že tento jednodňový úverový nástroj bude k dispozícii, ak sa vznesie požiadavka na jeho využitie.

▼B

AG39. Tento štandard neponúka špeciálne riešenie pre takzvané „syntetické nástroje“, ktoré sú zoskupeniami samostatných finančných nástrojov nadobudnutých a držaných s cieľom napodobniť charakteristiky iného nástroja. Napríklad dlhodobý úver s pohyblivou úrokovou mierou kombinovaný s úrokovým swapom, ktorý obsahuje prijatie pohyblivých platieb a realizáciu fixných platieb, sa zlučujú do dlhodobého úveru s pevne stanovenou mierou. Každý zo samostatných finančných nástrojov, ktoré spolu vytvárajú „syntetický nástroj“, predstavuje zmluvné právo alebo povinnosť so svojimi vlastnými zmluvnými podmienkami, a každý sa môže previesť alebo vysporiadať samostatne. Každý finančný nástroj je vystavený rizikám, ktoré sa môžu odlišovať od rizík, ktorým sú vystavené iné finančné nástroje. Preto v prípade, keď jedným z finančných nástrojov v „syntetickom nástroji“ je aktívum a iným je záväzok, nekompenzujú sa navzájom a neprezentujú sa ►M5 vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky ◄ na čistom základe, pokiaľ nespĺňajú kritériá na kompenzáciu uvedené v odseku 42.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

Finančné aktíva a finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok [odsek 94 písm. f)]

AG40. [Vypúšťa sa.]

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 33

Zisk na akciu

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať zásady na stanovenie a prezentáciu zisku na akciu, aby došlo k zlepšeniu porovnania výkonnosti medzi rôznymi účtovnými jednotkami počas toho istého obdobia vykazovania a medzi rôznymi obdobiami vykazovania v rovnakej účtovnej jednotke. Hoci údaje o zisku na akciu sú limitované z dôvodu rôznych účtovných politík, ktoré sa môžu použiť pri určení „zisku“, dôsledným určením menovateľa sa pomôže finančnému vykazovaniu. Tento štandard je zameraný na menovateľa v kalkulácii zisku na akciu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa vzťahuje na:

a) individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:

i) ktorej kmeňové akcie alebo potenciálne kmeňové akcie sú obchodované na verejnom trhu (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane miestnych a regionálnych trhov), alebo

ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu a

b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:

i) ktorej kmeňové akcie alebo potenciálne kmeňové akcie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane miestnych a regionálnych trhov), alebo

ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely emisie kmeňových akcií na verejnom trhu.

3. Účtovná jednotka, ktorá zverejní zisk na akciu, vypočíta a zverejní zisk na akciu v súlade s týmto štandardom.

►M32 4. **Ak účtovná jednotka prezentuje aj konsolidovanú účtovnú závierku aj individuálnu účtovnú závierku zostavené v súlade so štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, resp. IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*, zverejnenia požadované týmto štandardom sa musia prezentovať len na základe konsolidovaných informácií.** ◄ Účtovná jednotka, ktorá si zvolí možnosť zverejniť zisk na akciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke, prezentuje túto informáciu o zisku na akciu len v jeho výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄. Účtovná jednotka nezverejňuje informáciu o zisku na akciu v konsolidovanej účtovnej závierke.

▼**M31**

4A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky ziskov alebo strát v samostatnom výkaze podľa opisu uvedeného v odseku 10A štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení zmien a doplnení z roku 2011), zisk na akciu prezentuje iba v tomto samostatnom výkaze.

▼**B**

DEFINÍCIE

5. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Protizriedenie je zvýšenie zisku na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

Dohoda o podmienených akciách je dohodou o emitovaných akciách, ktorá závisí od splnenia stanovených podmienok.

Podmienene emitované kmeňové akcie sú kmeňové akcie emitované za malú alebo žiadnu sumu peňažnej hotovosti alebo inej protihodnoty po splnení podmienok stanovených v dohode o podmienených akciách.

Zriedenie predstavuje zníženie zisku na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warrantov, alebo že kmeňové akcie sú emitované po splnení stanovených podmienok.

Opcie, warranty a ich ekvivalenty sú finančné nástroje, ktoré dávajú držiteľovi právo kúpiť kmeňové akcie.

Kmeňová akcia je nástroj vlastného imania, ktorý sa podriaďuje všetkým ostatným skupinám nástrojov vlastného imania.

Potenciálna kmeňová akcia je finančný nástroj alebo iná zmluva, ktorá môže dať svojmu držiteľovi oprávnenie získať kmeňové akcie.

Predajné opcie na kmeňové akcie sú zmluvy, ktoré dávajú držiteľovi právo predať kmeňové akcie za cenu stanovenú pre dané obdobie.

6. Kmeňové akcie sa podieľajú na zisku za dané obdobie až po potom, čo sa ostatné typy akcií, akými sú napríklad prioritné akcie, na zisku podieľali. Účtovná jednotka môže mať viac než jednu triedu kmeňových akcií. Kmeňové akcie tej istej triedy majú rovnaké práva na získanie dividend.

7. Potenciálne kmeňové akcie sú napríklad tieto:

a) finančné záväzky alebo nástroje vlastného imania, vrátane prioritných akcií, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie;

b) opcie a waranty;

c) akcie, ktoré by sa emitovali na základe splnenia podmienok vyplývajúcich zo zmluvných dohôd, ako je napríklad kúpa obchodných alebo iných aktív.

▼**M33**

8. Pojmy vymedzené v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* sa používajú v tomto štandarde vo významoch špecifikovaných v odseku 11 štandardu IAS 32, pokiaľ nie je uvedené inak. V štandarde IAS 32 sa vymedzujú pojmy finančný nástroj, finančné aktívum, finančný záväzok a nástroj vlastného imania a poskytuje sa návod na uplatňovanie týchto definícií. V štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* sa vymedzuje reálna hodnota a stanovujú sa požiadavky na uplatňovanie tejto definície.

▼**B**

OCEŇOVANIE

Základný zisk na akciu

9. Účtovná jednotka vypočíta základný zisk na akciu pre zisk alebo stratu priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a v prípade prezentovania zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľné uvedeným akcionárom.

10. Základný zisk na akciu sa vypočíta vydelením zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (čitateľ) váženým priemerom počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu (menovateľ) za obdobie.

11. Cieľom informácie o základnom zisku na akciu je umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie materskej spoločnosti na výkonnosti účtovnej jednotky počas obdobia vykazovania.

Zisk

12. Na účely výpočtu základného zisku na akciu sumy priraditeľné držiteľom kmeňových akcií materskej spoločnosti v súvislosti so:

a) ziskom alebo stratou z pokračujúcich činností priraditeľných materskej spoločnosti a

b) ziskom alebo stratou priraditeľnými materskej spoločnosti

budú sumy uvedené v písmenách a) a b), ktoré sú upravené o sumy prioritných dividend po zdanení, rozdiely vyplývajúce z vysporiadania prioritných akcií a iné podobné vplyvy prioritných akcií klasifikovaných ako vlastné imanie.

13. Všetky položky výnosov a nákladov priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti, ktoré sú vykazované v priebehu obdobia, vrátane daňového nákladu a dividend z prioritných akcií klasifikovaných ako záväzky, sa zahrnú do stanovenia zisku alebo straty za obdobie priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti (pozri IAS 1 ►**M5** ———————— ◄).

14. Suma prioritných dividend po zdanení, ktorá sa odpočíta od zisku alebo straty, je:

a) suma akýchkoľvek prioritných dividend po zdanení z nekumulatívnych prioritných akcií deklarovaných za obdobie a

b) suma prioritných dividend po zdanení pre kumulatívne prioritné akcie za obdobie bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované. Suma prioritných dividend za obdobie nezahŕňa sumu prioritných dividend z kumulatívnych prioritných akcií vyplatenú alebo deklarovanú počas bežného obdobia viažucu sa k predchádzajúcim obdobiam.

▼B

15. Prioritné akcie, ktoré umožňujú účtovnej jednotke kompenzovať nízku počiatočnú dividendu predajom prioritných akcií s diskontom alebo investorom kompenzovať nákup prioritných akcií s prémiou dividendou nad trhovú cenu v neskorších obdobiach, sa niekedy označujú ako prioritné akcie s rastúcimi úrokovými mierami. Akýkoľvek pôvodný emisný diskont alebo prémia prioritných akcií s rastúcimi úrokovými mierami sa odpisujú do nerozdelených ziskov metódou efektívnej úrokovej miery a na účely výpočtu zisku na akciu sa považujú za prioritnú dividendu.

16. Prioritné akcie je možné spätne odkúpiť na základe ponuky na odkúpenie akcií zo strany účtovnej jednotky akcionárom. Prebytok reálnej hodnoty plnenia zaplateného prioritným akcionárom nad účtovnú hodnotu prioritných akcií predstavuje výnos prioritných akcionárov a náklad účtovnej jednotky účtovaný do nerozdelených ziskov. Táto suma sa odpočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

17. Účtovná jednotka môže spôsobiť predčasnú konverziu konvertibilných prioritných akcií prostredníctvom priaznivých zmien pôvodných konverzných podmienok alebo prostredníctvom dodatočnej platby. Prebytok reálnej hodnoty prioritných akcií alebo iného plnenia nad reálnu hodnotu kmeňových akcií emitovateľných podľa pôvodných konverzných podmienok je výnosom pre prioritných akcionárov a odpočíta sa pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

18. Akýkoľvek prebytok účtovnej hodnoty prioritných akcií nad reálnu hodnotu zaplatenej protihodnoty na ich vysporiadanie sa pripočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti.

Akcie

19. Na účely výpočtu základného zisku na akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu v priebehu obdobia.

20. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie odzrkadľuje skutočnosť, že množstvo akciového kapitálu môže byť v priebehu obdobia rôzne, čo je dôsledkom väčšieho alebo menšieho počtu akcií zostávajúcich v obehu počas akéhokoľvek obdobia. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie je počet nesplatených kmeňových akcií na začiatku obdobia upravený o počet kmeňových akcií odkúpených alebo emitovaných v priebehu obdobia vynásobených faktorom časovej váhy. Faktor časovej váhy je počet dní, počas ktorých zostávajú konkrétne akcie v obehu, ako podiel na celkovom počte dní obdobia; v mnohých situáciách postačuje primeraná aproximácia váženého priemeru.

21. Vo väčšine prípadov sú akcie zahrnuté do váženého priemeru počtu akcií od dátumu, v ktorom je splatná odmena (čo je všeobecne dátum ich emisie), napríklad:

a) kmeňové akcie emitované výmenou za hotovosť sú zahrnuté vtedy, keď sú splatné;

b) kmeňové akcie emitované za dobrovoľné znovuinvestovanie dividend z kmeňových alebo prioritných akcií sú zahrnuté, keď sa znovuinvestujú dividendy;

▼B

c) kmeňové akcie emitované v dôsledku konverzie dlhového nástroja na kmeňové akcie sa zahrnú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

d) kmeňové akcie emitované namiesto úroku alebo istiny iných finančných nástrojov sa započítavajú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

e) kmeňové akcie emitované výmenou za vysporiadanie záväzku účtovnej jednotky sa započítavajú od dátumu vysporiadania;

f) kmeňové akcie emitované ako protihodnota za nadobudnutie aktív iných, ako je hotovosť, sa započítavajú ku dňu vykázania nadobudnutia a

g) kmeňové akcie emitované za poskytovanie služieb účtovnej jednotke sa započítavajú ku dňu poskytnutia služieb.

Okamih zahrnutia kmeňových akcií sa stanovuje podľa zmluvných podmienok tvoriacich súčasť ich emisie. Podstatu každej zmluvy spojenej s emisiou je potrebné primerane posúdiť.

▼M12

22. Kmeňové akcie emitované ako súčasť plnenia prevedeného v podnikovej kombinácii sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je to preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ do svojho výkazu komplexného výsledku zahŕňa zisky a straty nadobúdaného subjektu.

▼B

23. Kmeňové akcie, ktoré sú emitované po konverzii povinne konvertibilného nástroja, sa započítajú do výpočtu základného zisku na akciu od dátumu uzatvorenia zmluvy.

24. Podmienene emitované akcie sa považujú za zostávajúce v obehu a započítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až od dátumu splnenia všetkých nevyhnutných podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Akcie emitovateľné výhradne po uplynutí času nie sú podmienene emitovanými akciami, pretože plynutie času predstavuje istotu. Kmeňové akcie zostávajúce v obehu, ktoré sú podmienene návratné (t. j. sú predmetom spätného odkúpenia), sa nepovažujú za zostávajúce v obehu a nezapočítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až do dátumu, od ktorého sa na ne nebude vzťahovať spätné odkúpenie.

25. [Vypúšťa sa.]

26. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie a za všetky prezentované obdobia sa upraví o udalosti iné ako konverzia potenciálnych kmeňových akcií, ktoré zmenili počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch.

27. Kmeňové akcie je možné emitovať alebo počet kmeňových akcií v obehu je možné znížiť bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch. Napríklad:

a) kapitalizácia alebo bonusová emisia (známa v niektorých krajinách ako dividendy vo forme akcií);

b) bonusový prvok vo všetkých iných emisiách, napríklad bonusový prvok pri predkupnom práve pri emisii existujúcich akcionárov;

c) štiepenie akcií a

d) spájanie rozdelených akcií (konsolidácia akcií).

▼B

28. Pri kapitalizácii, bonusovej emisii alebo štiepení akcií sa kmeňové akcie pre existujúcich akcionárov emitujú bez ďalšej dodatočnej odplaty. Počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu sa preto zvýši bez zvýšenia zdrojov. Počet kmeňových akcií v obehu pred udalosťou sa upraví o pomernú zmenu v počte kmeňových akcií v obehu tak, ako keby k udalosti došlo na začiatku prvého prezentovaného obdobia. Napríklad pri bonusovej emisii formou „dve za jednu“ sa počet kmeňových akcií zostávajúcich v obehu pred emisiou vynásobí tromi, ak chceme získať nový celkový počet kmeňových akcií, alebo dvoma, ak chceme získať počet dodatočných kmeňových akcií.

29. Konsolidácia kmeňových akcií zvyčajne znižuje počet kmeňových akcií v obehu bez zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ak je však výsledný efekt spätné odkúpenie akcií za reálnu hodnotu, zníženie počtu kmeňových akcií v obehu je výsledkom zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ako príklad možno uviesť konsolidáciu akcií kombinovanú so špeciálnou dividendou. Vážený priemer počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu za obdobie, v ktorom dôjde ku kombinovanej transakcii, sa upraví o zníženie počtu kmeňových akcií od dátumu, od ktorého sa špeciálna dividenda vykazuje.

Zriedený zisk na jednu akciu

30. Účtovná jednotka vypočíta zriedený zisk na jednu akciu pre zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a v prípade prezentovania zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľnú uvedeným akcionárom.

31. Účtovná jednotka upraví na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a vážený priemer počtu akcií v obehu o účinky zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

32. Cieľ zriedeného zisku na jednu akciu je rovnaký ako cieľ základného zisku na akciu – umožniť ocenenie podielu každej kmeňovej akcie na výkonnosti účtovnej jednotky – s vplyvom všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu počas obdobia. Výsledkom je:

a) zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa zvýši o sumu dividend a úrokov po zdanení vykázaných v danom období v súvislosti so zrieďujúcimi potenciálnymi kmeňovými akciami a upraví sa o všetky zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií, a

b) vážený priemer počtu kmeňových akcií v obehu sa zvýši o vážený priemer počtu dodatočných kmeňových akcií, ktoré by zostali v obehu za predpokladu konverzie všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

▼B

Zisky

33. Účtovná jednotka upraví na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12 o vplyv po zdanení:

a) všetkých dividend alebo iných položiek týkajúcich sa zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií odpočítaných pri vzniku zo zisku alebo straty priraditeľnej kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12;

b) všetkých úrokov vykázaných za obdobie v súvislosti so zrieďujúcimi potenciálnymi kmeňovými akciami a

c) akékoľvek iné zmeny vo výnosoch alebo v nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií.

▼M53

34. Po konverzii potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c) už nevznikajú. Namiesto toho sa môžu nové kmeňové akcie podieľať na zisku alebo strate priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti. Preto sa zisk alebo strata priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti vypočítané v súlade s odsekom 12 upravia o položky vymedzené v odseku 33 písm. a) až c) a o akékoľvek súvisiace dane. Náklady súvisiace s potenciálnymi kmeňovými akciami zahŕňajú transakčné náklady a diskonty účtované v súlade s metódou efektívnej úrokovej miery (pozri IFRS 9).

▼B

35. Konverzia potenciálnych kmeňových akcií môže viesť k následným zmenám vo výnosoch alebo v nákladoch. Napríklad zníženie úrokových nákladov v súvislosti s potenciálnymi kmeňovými akciami a z toho vyplývajúci nárast zisku alebo zníženie straty môže viesť k zvýšeniu nákladov súvisiacich s programom povinných podielov zamestnancov na zisku. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sú zisk alebo strata priraditeľné kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti upravené o akékoľvek takéto následné zmeny vo výnosoch alebo v nákladoch.

Akcie

36. Na účely výpočtu zriedených ziskov na jednu akciu je počet kmeňových akcií váženým priemerom počtu kmeňových akcií vypočítaných v súlade s odsekmi 19 a 26 plus vážený priemer počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii všetkých zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie. Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie sa považujú za konvertované na kmeňové akcie buď na začiatku obdobia, alebo keď boli vydané neskôr, k dátumu emisie potenciálnych kmeňových akcií.

37. Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie sa určujú nezávisle za každé prezentované obdobie. Počet zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zahrnutý v ročnom základe nepredstavuje vážený priemer zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií zahrnutých v každom predbežnom výpočte.

▼B

38. Potenciálne kmeňové akcie sú vážené za obdobie, v ktorom zostávajú v obehu. Potenciálne kmeňové akcie, ktoré boli zrušené alebo s ukončenou platnosťou v danom období, sa zahrnú so výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu iba pomernou časťou za to obdobie, v ktorom boli v obehu. Potenciálne kmeňové akcie, ktoré sú konvertované na kmeňové akcie počas obdobia, sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu od začiatku obdobia do dátumu konverzie; od dátumu konverzie sa výsledné kmeňové akcie zahrnú do základného i zriedeného zisku na jednu akciu.

39. Počet kmeňových akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii zrieďujúcich potenciálnych kmeňových akcií, sa určuje na základe podmienok potenciálnych kmeňových akcií. Ak existuje viac než jeden základ na konverziu, výpočet predpokladá najvýhodnejšiu mieru konverzie alebo realizačnú cenu z hľadiska držiteľa potenciálnych kmeňových akcií.

▼M32

40. Dcérska spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik môže vydať aj iným stranám, ktoré nie sú materskou spoločnosťou alebo investormi spoluovládajúcimi alebo majúcimi podstatný vplyv na subjekt, do ktorého investujú, potenciálne kmeňové akcie, ktoré sú konvertibilné buď na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo kmeňové akcie materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoluovládajú alebo majú významný vplyv (vykazujúca účtovná jednotka) na subjekt, do ktorého investujú. Ak tieto potenciálne kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku majú za následok rozriedenie základného zisku na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky, zahŕňajú sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu.

▼B

Zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie

41. Potenciálne kmeňové akcie sa považujú za zrieďujúce vtedy a len vtedy, ak by ich konverzia na kmeňové akcie znížila zisk na akciu alebo zvýšila stratu na akciu z pokračujúcich činností.

42. Účtovná jednotka použije zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľnú materskej spoločnosti ako kontrolné číslo na určenie toho, či sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce alebo zamerané proti zriedeniu. Zisk alebo strata z pokračujúcich činností priradených materskej spoločnosti sa upravia v súlade s ustanoveniami odseku 12 a nezahŕňajú položky súvisiace s ukončenými činnosťami.

43. Potenciálne kmeňové akcie majú protizrieďujúci účinok, ak by ich konverzia vyústila do nárastu zisku na akciu alebo poklesu straty na akciu z pokračujúcich činností. Výpočet zriedeného zisku na jednu akciu nepredpokladá konverziu, realizáciu alebo inú emisiu potenciálnych kmeňových akcií s protizrieďujúcim účinkom vo vzťahu k zisku na akciu.

44. Pri uvažovaní, či sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce alebo majú protizrieďujúci účinok, sa uvažuje skôr samostatne než súhrnne o každej emisii alebo sérii potenciálnych kmeňových akcií. Poradie, v akom sa uvažuje o potenciálnych kmeňových akciách, môže vplývať na to, či sú alebo nie sú zrieďujúce. Preto s cieľom maximalizácie zriedenia základného zisku na akciu sa každá emisia alebo

▼B

séria potenciálnych kmeňových akcií zvažuje v poradí od najviac zrieďujúcich po najmenej zrieďujúce, t. j. zrieďujúce potenciálne kmeňové akcie s najnižším „ziskom na prírastkovú akciu“ sa zahŕňajú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu pred akciami s vyššími ziskom na prírastkovú akciu. Opcie a warranty sa vo všeobecnosti zahŕňajú ako prvé, pretože tieto nástroje nemajú vplyv na čitateľa výpočtu.

Opcie, warranty a ich ekvivalenty

45. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu účtovná jednotka predpokladá realizáciu zrieďujúcich opcií a warrantov účtovnej jednotky. Predpokladané výnosy z týchto nástrojov sa pokladajú za ekvivalentné emisii kmeňových akcií pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií v danom období. Rozdiel medzi počtom emitovaných kmeňových akcií a počtom kmeňových akcií, ktoré by sa emitovali pri priemernej trhovej cene kmeňových akcií v danom období, sa považuje za emisiu kmeňových akcií bez odplaty.

46. Opcie a warranty sú zrieďujúce vtedy, ak by vyústili do emisie kmeňových akcií za nižšiu než priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia. Suma zriedenia predstavuje priemernú trhovú cenu kmeňových akcií počas obdobia mínus emisná cena. Preto sa na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu potenciálne kmeňové akcie považujú za akcie pozostávajúce zo:

a) zmluvy na emisiu určitého počtu kmeňových akcií za ich priemernú trhovú cenu v priebehu obdobia. Takéto kmeňové akcie sa považujú za reálne ocenené a nie sú zrieďujúce a ani nemajú protizrieďujúci účinok. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa na ne neprihliada;

b) zmluvy na emisiu zostávajúcich kmeňových akcií bez odplaty. Takéto kmeňové akcie nevytvárajú výnosy a nemajú vplyv na zisk alebo stratu pripadajúce na kmeňové akcie v obehu. Preto sú tieto akcie zrieďujúce a pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa započítajú do počtu kmeňových akcií zostávajúcich v obehu.

47. Opcie a warranty majú zrieďujúci účinok len v prípade, keď priemerná trhová cena kmeňových akcií za obdobie presiahne realizačnú cenu opcií a warrantov (t. j. sú „bez straty hodnoty“). Predtým vykazované zisky na akciu sa retroaktívne neupravujú, aby sa zohľadnili zmeny cien kmeňových akcií.

▼M33

47A. Pokiaľ ide o opcie na akcie a iné dohody o zaplatení formou akcií, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, emisná cena uvedená v odseku 46 a realizačná cena uvedená v odseku 47 zahŕňajú reálnu hodnotu (ocenenú v súlade so štandardom IFRS 2) všetkých tovarov alebo služieb, ktoré sa majú účtovnej jednotke dodať v budúcnosti v rámci opcie na akcie alebo inej dohody o zaplatení formou akcií.

▼B

48. Opcie na zamestnanecké akcie s pevnými alebo určiteľnými podmienkami a kmeňové akcie, na ktoré ešte nevznikol oprávnený nárok, sa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu považujú za opcie aj napriek tomu, že môžu byť podmienené vznikom nároku. K dátumu udelenia sa považujú za akcie zostávajúce v obehu. Výkonom podmienené opcie na zamestnanecké akcie sa považujú za podmienene emitované akcie, pretože ich vydanie je podmienené okrem uplynutia času aj splnením stanovených podmienok.

▼B

Konvertibilné nástroje

49. Zrieďujúci účinok konvertibilných nástrojov sa musí odzrkadliť v zriedenom zisku na jednu akciu v súlade s odsekmi 33 a 36.

50. Konvertibilné prioritné akcie sú akcie s protizrieďujúcim účinkom vždy, keď suma dividend z takýchto akcií deklarovaná v rámci aktuálneho obdobia alebo akumulovaná v aktuálnom období na kmeňovú akciu a získateľná pri konverzii presiahne základný zisk na akciu. Podobne aj konvertibilný dlhový nástroj má protizrieďujúci účinok vždy, keď úrok (bez dane a iných zmien vo výnosoch alebo v nákladoch) z kmeňovej akcie získateľný pri konverzii presiahne základný zisk na akciu.

51. Vykúpenie alebo vyvolaná konverzia konvertibilných prioritných akcií môže mať vplyv len na časť konvertibilných prioritných akcií zostávajúcich predtým v obehu. V takýchto prípadoch sa akékoľvek prebytočné plnenie uvedené v odseku 17 priradí tým akciám, ktoré sú vykúpené alebo konvertované s cieľom stanoviť, či sú zvyšné prioritné akcie v obehu zrieďujúce. Vykúpené alebo konvertované akcie sa posudzujú oddelene od tých akcií, ktoré nie sú vykúpené alebo konvertované.

Podmienene emitované akcie

52. Tak ako pri kalkulácii základného zisku na akciu sa podmienene emitované akcie považujú za akcie v obehu a zahrnú sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu v prípade, ak dôjde k splneniu podmienok (t. j. udalosti sa vyskytli). Podmienene emitované akcie sú zahrnuté od začiatku obdobia (alebo od dátumu dohody o podmienených akciách, ak je tento neskôr). Ak sa podmienky nesplnili, počet podmienene emitovaných akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu vychádza z počtu akcií, ktoré by boli emitovateľné, ak by koniec vykazovaného obdobia bol koncom podmieneného obdobia. Prehodnotenie nie je povolené, ak nie sú splnené podmienky po ukončení podmieneného obdobia.

53. Ak je dosiahnutie alebo zachovanie stanovenej hodnoty zisku za obdobie podmienkou podmienenej emisie a ak bola táto hodnota dosiahnutá na konci obdobia vykazovania, avšak musí byť zachovaná aj po skončení obdobia vykazovania pre ďalšie obdobie, potom sa dodatočné kmeňové akcie, pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu, považujú za akcie v obehu v prípade, ak majú zrieďujúci účinok. V takom prípade vychádza výpočet zriedeného zisku na jednu akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola hodnota zisku na konci obdobia vykazovania hodnotou zisku na konci podmieneného obdobia. Keďže zisky sa môžu v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezohľadňuje takéto podmienene emitované akcie až do konca podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.

54. Počet podmienene emitovaných kmeňových akcií môže závisieť od budúcej trhovej ceny kmeňových akcií. V takom prípade, ak dochádza k zrieďujúcemu účinku, vychádza výpočet zriedeného zisku na jednu akciu z počtu kmeňových akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola trhová cena na konci obdobia vykazovania trhovou cenou na konci

▼B

podmieneného obdobia. Ak podmienka vychádza z priemeru trhových cien za obdobie, ktoré presahuje koniec obdobia vykazovania, použije sa priemer pre to časové obdobie, ktoré uplynulo. Pretože sa trhová cena môže v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezahŕňa takéto podmienene emitované kmeňové akcie až do ukončenia podmieneného obdobia, pretože sa nesplnili všetky stanovené podmienky.

55. Počet podmienene emitovaných kmeňových akcií môže závisieť od budúcich ziskov a budúcich cien kmeňových akcií. V takých prípadoch vychádza počet kmeňových akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu z oboch podmienok (t. j. zisky k dátumu a aktuálna trhová cena na konci obdobia vykazovania). Podmienene emitované kmeňové akcie sa nezahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu dovtedy, kým nie sú splnené obidve podmienky.

56. V iných prípadoch závisí počet podmienene emitovaných kmeňových akcií od iných podmienok, než je zisk alebo trhová cena (napríklad môže ísť o otvorenie špecifického počtu maloobchodov). V takýchto prípadoch, ak sa aktuálny stav podmienok do konca podmieneného obdobia nezmení, podmienene emitované kmeňové akcie sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu v súlade so stavom na konci obdobia vykazovania.

57. Podmienene emitované potenciálne kmeňové akcie (iné než akcie pokryté dohodou o podmienených akciách, napríklad podmienene emitované konvertibilné nástroje) sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu takto:

a) účtovná jednotka určí, či je možné uvažovať o emisii potenciálnych kmeňových akcií na základe podmienok stanovených na ich emisiu v súlade s ustanoveniami dohody o podmienených akciách uvedených v odsekoch 52 až 56, a

b) ak by sa takéto potenciálne kmeňové akcie mali zohľadňovať v zriedenom zisku na jednu akciu, účtovná jednotka určí ich účinok na výpočet zriedeného zisku na jednu akciu postupom podľa ustanovení platných pre opcie a warranty uvedených v odsekoch 45 až 48, ustanovení platných pre konvertibilné nástroje uvedených v odsekoch 49 až 51, ustanovení platných pre zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi uvedených v odsekoch 58 až 61, alebo podľa iných vhodných ustanovení.

Uplatnenie alebo konverzia sa však predpokladajú na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu až po predpoklade uplatnenia alebo konverzie podobných potenciálnych kmeňových akcií v obehu, ktoré nie sú podmienene emitované.

Zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi

58. Ak účtovná jednotka emitovala zmluvu, ktorú možno na základe voľby účtovnej jednotky vyrovnať kmeňovými akciami alebo peniazmi, účtovná jednotka musí predpokladať, že zmluva bude vyrovnaná formou kmeňových akcií a výsledné potenciálne kmeňové akcie sa v prípade zrieďujúceho účinku zahrnú do zriedeného zisku na jednu akciu.

59. Ak sa takáto zmluva prezentuje na účtovné účely ako majetok alebo záväzok, alebo ak obsahuje komponent vlastného imania a komponent záväzku, účtovná jednotka upraví čitateľa o všetky zmeny zisku alebo straty, ktoré by v priebehu obdobia vyplynuli z klasifikácie celej zmluvy ako nástroja vlastného imania. Takáto úprava je podobná úpravám vyžadovaným v odseku 33.

▼B

60. Pokiaľ ide o zmluvy, ktoré sa môžu na základe voľby držiteľa vysporiadať kmeňovými akciami alebo peniazmi, pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa použije tá možnosť úhrady, ktorá má väčší zrieďujúci účinok.

61. Príkladom zmluvy, ktorú možno vyrovnať kmeňovými akciami alebo peniazmi, je dlhový nástroj, ktorý v deň splatnosti udeľuje účtovnej jednotke neobmedzené právo vyrovnať istinu peniazmi alebo svojimi vlastnými kmeňovými akciami. Ďalším príkladom je upísaná predajná opcia, ktorá udeľuje držiteľovi možnosť vybrať si vyrovnanie formou kmeňových akcií alebo peniazmi.

Nakúpené opcie

62. Zmluvy, akými sú napríklad nakúpené predajné opcie a nakúpené kúpne opcie (t. j. opcie v držbe účtovnej jednotky na jej vlastné kmeňové akcie) sa do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu nezahŕňajú, pretože ich zahrnutie malo protizrieďujúci účinok. Predajná opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena vyššia ako trhová cena a kúpna opcia by sa uplatnila len v prípade, ak by bola realizačná cena nižšia ako trhová cena.

Upísané predajné opcie

63. Zmluvy, ktoré od účtovnej jednotky vyžadujú spätné odkúpenie jej vlastných akcií, akými sú upísané predajné opcie a forwardové kúpne zmluvy, sa v prípade zrieďujúceho účinku zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu. Ak sú tieto zmluvy počas obdobia „v peniazoch“ (t. j. realizačná cena alebo cena vysporiadania sa počas obdobia nachádza nad priemernou trhovou cenou), potenciálny zrieďujúci účinok na zisk na akciu sa vypočíta takto:

a) musí sa predpokladať, že na začiatku obdobia dôjde k emisii dostatočného množstva kmeňových akcií (pri priemernej trhovej cene za obdobie) s cieľom získať výnosy potrebné na splnenie podmienok zmluvy;

b) musí sa predpokladať, že výnosy z emisie sa použijú na splnenie podmienok zmluvy (t. j. na odkúpenie kmeňových akcií), a

c) prírastkové kmeňové akcie (rozdiel medzi počtom kmeňových akcií považovaných za emitované a počtom kmeňových akcií prijatých v dôsledku splnenia podmienok zmluvy) sa zahrnú do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu.

SPÄTNÉ ÚPRAVY

64. Ak sa počet kmeňových alebo potenciálnych kmeňových akcií v obehu zvýši následkom kapitalizácie, bonusovou emisiou, štiepením akcií, alebo sa zníži následkom spájania rozdelených akcií, je potrebné výpočty základného a zriedeného zisku na jednu akciu za všetky prezentované obdobia spätne upraviť. Ak sa tieto zmeny vyskytnú po dátume, ku ktorému sa zostavuje ►M5 výkaz o finančnej situácii ◄, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, výpočty na akciu pre túto a každú prezentovanú účtovnú závierku z predchádzajúcich období musia byť založené na novom počte akcií. Ak kalkulácie na akciu odzrkadľujú takéto zmeny v počte akcií, táto skutočnosť sa zverejní. Okrem toho základné a zriedené zisky na jednu akciu za všetky prezentované obdobia sa upravia o vplyvy chýb, ako aj o úpravy vyplývajúce zo zmien účtovnej politiky účtovaných spätne.

▼B

65. Účtovná jednotka nemení zriedený zisk na jednu akciu vykázaný za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobie o zmeny v predpokladoch použitých v kalkuláciách zisku na akciu alebo o konverzie potenciálnych kmeňových akcií na kmeňové akcie.

PREZENTÁCIA

66. Účtovná jednotka prezentuje priamo vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄ základný a zriedený zisk na jednu akciu pre zisk alebo stratu z pokračujúcich činností priraditeľných kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti a pre zisk alebo stratu priraditeľnú kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti za obdobie pre každú triedu kmeňových akcií s rozdielnym právom na podiel na zisku za obdobie. Prezentácia základného a zriedeného zisku na akciu účtovnou jednotkou má rovnaký význam za všetky prezentované obdobia.

67. Zisk na akciu sa prezentuje za každé obdobie, za ktoré sa prezentuje výkaz ►M5 komplexného výsledku ◄. Ak sa zriedený zisk na jednu akciu vykazuje aspoň za jedno obdobie, vykazuje sa za všetky prezentované obdobia aj napriek tomu, že jeho hodnota sa rovná základnému zisku na akciu. Ak je hodnota základného a zriedeného zisku na akciu rovnaká, je možné v rámci výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄ realizovať duálnu prezentáciu v jednom riadku.

▼M31

67A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky ziskov a strát v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze prezentuje základný a zriedený zisk na akciu, ako sa požaduje v odsekoch 66 a 67.

▼B

68. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje ukončené činnosti, zverejní základný a zriedený zisk na akciu pre ukončené činnosti buď vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, alebo v poznámkach k účtovnej závierke.

▼M31

68A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky ziskov a strát v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze alebo v poznámkach prezentuje základný a zriedený zisk na akciu týkajúci sa ukončenej činnosti, ako sa požaduje v odseku 68.

▼B

69. Účtovná jednotka prezentuje základný a zriedený zisk na akciu aj v prípade, ak sú sumy záporné (t. j. strata z akcie).

ZVEREJNENIE

70. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) sumy, použité v čitateli výpočtu základného a zriedeného zisku na akciu a ich porovnanie so sumami zisku alebo straty priraditeľnej materskej spoločnosti za obdobie. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;

▼B

b) vážený aritmetický priemer počtu kmeňových akcií použitý v menovateli výpočtu základného a zriedeného zisku na akciu a vzájomné porovnanie týchto menovateľov. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá ovplyvňuje zisk na akciu;

c) nástroje (vrátane podmienene emitovaných akcií), ktoré by mohli potenciálne v budúcnosti zriediť základný zisk na akciu, ale ktoré neboli zahrnuté v kalkulácii zriedeného zisku na jednu akciu, lebo v prezentovanom(-ých) období (obdobiach) sú majú protizrieďujúci účinok;

d) opis transakcií s kmeňovými akciami alebo transakcií s potenciálnymi kmeňovými akciami, ktoré sú iné než transakcie účtované v súlade s odsekom 64, ktoré sa vyskytli po ►**M5** období vykazovania ◄ a ktoré by významne zmenili počet kmeňových akcií alebo potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu na konci obdobia, ak by sa tieto transakcie vyskytli pred koncom obdobia vykazovania.

71. Medzi transakcie uvedené v odseku 70 písm. d) patria tieto príklady:

a) emisia akcií za hotovosť;

b) emisia akcií v prípade, že výnosy sa použijú na splatenie dlhu alebo na splatenie prioritných akcií zostávajúcich v obehu k dátumu, k súvahovému dňu;

c) vykúpenie kmeňových akcií zostávajúcich v obehu;

d) konverzia alebo uplatnenie potenciálnych kmeňových akcií zostávajúcich v obehu k súvahovému dňu na kmeňové akcie;

e) emisia opcií, warrantov alebo konvertibilných nástrojov a

f) dosiahnutie podmienok, ktorých výsledkom by bola emisia podmienene emitovaných akcií.

Zisky na akciu sa neupravujú o tie transakcie, ku ktorým dochádza po ►**M5** období vykazovania ◄, pretože tieto transakcie neovplyvňujú množstvo kapitálu použitého na tvorbu zisku alebo straty za obdobie.

72. Finančné nástroje a iné zmluvy, vytvárajúce potenciálne kmeňové akcie, môžu obsahovať zmluvné podmienky, ktoré ovplyvňujú ocenenie základného a zriedeného zisku na akciu. Tieto zmluvné podmienky môžu určovať, či sú alebo nie sú potenciálne kmeňové akcie zrieďujúce, a ak áno, ich vplyv na vážený priemer počtu akcií v obehu a akékoľvek následné úpravy zisku alebo straty priraditeľné kmeňovým akcionárom. Zverejnenie podmienok takýchto finančných nástrojov a iných zmlúv sa odporúča, ak sa nepožaduje inak (pozri IFRS 7 *Finančné nástroje*: *zverejnenia*).

▼B

73. Ak účtovná jednotka zverejní popri základnom a zriedenom zisku na akciu aj sumy na akciu v inom komponente výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄, ako sú tie, ktoré sa vyžadujú týmto štandardom, tieto sumy sa vypočítajú s použitím váženého priemeru počtu kmeňových akcií stanovených v súlade s týmto štandardom. Zverejnenie základnej a zriedenej sumy na akciu v takom komponente má rovnaký význam a prezentuje sa v poznámkach k účtovnej závierke. Účtovná jednotka uvedie základ, z ktorého vychádza stanovenie čitateľa (čitateľov), vrátane toho, či sú sumy na akciu už zdanené alebo nie. Ak sa použije taký komponent výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄, kde sa nevykazujú riadkové položky, porovnanie sa uskutoční medzi použitým komponentom a riadkovou položkou vykázanou vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄.

▼M31

73A. Odsek 73 sa uplatňuje aj na účtovnú jednotku, ktorá okrem základného a zriedeného zisku na akciu zverejňuje aj sumy na akciu s použitím zaznamenaných položiek ziskov a strát iných, ako sa vyžaduje v tomto štandarde.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

74. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M5

74A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním pridali odseky 4A, 67A a 73A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M32

74B. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 4, 40 a A11. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

74C. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 8, 47A a A2. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M31

74D. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenili a doplnili odseky 4A, 67A, 68A a 73A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼M53

74E. Štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje* vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 34 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH VYHLÁSENÍ

75. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 33 *Zisk na akciu* (vydaný v roku 1997).

76. Týmto štandardom sa nahrádza SIC-24 *Zisk na akciu – Finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré možno vysporiadať akciami*.

▼B

Dodatok A

NÁVOD NA UPLATŇOVANIE

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

ZISK ALEBO STRATA PRIRADITEĽNÁ MATERSKEJ SPOLOČNOSTI

A1. Na výpočet zisku na akciu vychádzajúceho z konsolidovanej účtovnej závierky sa zisk alebo strata priraditeľná materskej spoločnosti týka zisku alebo straty konsolidovanej účtovnej jednotky po úprave ►M11 o nekontrolné ◄ podiely.

PREDKUPNÉ PRÁVO PRI EMISII

►M33 A2. Vydanie kmeňových akcií v čase uplatnenia alebo konverzie potenciálnych kmeňových akcií obvykle nevedie k vzniku bonusového prvku. Je to tak preto, lebo potenciálne kmeňové akcie sa obvykle vydávajú v reálnej hodnote, čo má za následok proporcionálnu zmenu zdrojov dostupných účtovnej jednotke. V prípade predkupného práva pri emisii je však realizačná cena často nižšia ako reálna hodnota akcií. ◄ Preto podľa ustanovení odseku 27 písm. b) takéto predkupné právo pri emisii obsahuje bonusový prvok. Ak je predkupné právo pri emisii ponúknuté všetkým existujúcim akcionárom, počet kmeňových akcií použitých pri výpočte základného a zriedeného zisku na akciu pre všetky obdobia pred predkupným právom pri emisii predstavuje počet kmeňových akcií v obehu pred vydaním vynásobený týmto faktorom:

$$\frac{\text{Reálna hodnota na akciu bezprostredne pred uplatnením práv}}{\text{Teoretická reálna hodnota pripadajúca na akciu pred uplatnením predkupných práv pri novej emisii}}$$

▼M33

Teoretická reálna hodnota pripadajúca na akciu pred uplatnením predkupných práv pri novej emisii sa vypočíta prirátaním súhrnnej reálnej hodnoty akcií bezprostredne pred uplatnením práv k výnosom z uplatnenia práv a vydelením počtom akcií v obehu po uplatnení práv. V prípadoch, keď sú samotné práva verejne obchodovateľné nezávisle od akcií pred dátumom ich uplatnenia, sa reálna hodnota ocení k uzávierke posledného dňa, v ktorom sú akcie obchodovateľné spoločne s právami.

▼B

KONTROLNÉ ČÍSLO

A3. Na ilustráciu aplikovania kontrolného čísla uvedeného v odsekoch 42 a 43 predpokladajme, že účtovná jednotka má zisk z pokračujúcich činností priraditeľných materskej spoločnosti vo výške 4 800 CU, ([1]) stratu z ukončených činností priraditeľnú materskej spoločnosti -7 200 CU, stratu priraditeľnú materskej spoločnosti -2 400 CU a 2 000 kmeňových akcií v obehu a 400 potenciálnych kmeňových akcií. Základný zisk účtovnej jednotky na akciu je 2,40 CU z pokračujúcich činností, -3,60 CU z ukončených činností a -1,20 CU za stratu. 400 potenciálnych kmeňových akcií sa zahrnie do výpočtu zriedeného

([1]) V tomto návode sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

▼B

zisku na jednu akciu, pretože výsledný zisk na akciu vo výške 2,00 CU z pokračujúcich činností má zrieďujúci účinok za predpokladu nulového vplyvu tých 400 potenciálnych kmeňových akcií na zisk alebo stratu. Keďže zisk z pokračujúcich činností priraditeľný materskej spoločnosti predstavuje kontrolné číslo, účtovná jednotka zahrnie aj uvedených 400 potenciálnych kmeňových akcií do výpočtu iných súm zisku na akciu aj napriek tomu, že výsledné sumy zisku na akciu majú protizrieďujúci účinok v porovnaní so sumami základného zisku na akciu, t. j. strata na akciu je nižšia (-3,00 CU na akciu za straty z ukončených činností a -1,00 CU na akciu za stratu).

PRIEMERNÁ TRHOVÁ CENA KMEŇOVÝCH AKCIÍ

A4. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa priemerná trhová cena kmeňových akcií, o vydaní ktorých sa uvažuje, počíta na základe priemernej trhovej ceny kmeňových akcií v priebehu obdobia. Teoreticky by bolo možné zahrnúť do určenia priemernej trhovej ceny každú trhovú transakciu s kmeňovými akciami účtovnej jednotky. Z praktického hľadiska však zvyčajne postačuje jednoduchý priemer týždenných alebo mesačných cien.

A5. Na výpočet priemernej trhovej ceny vo všeobecnosti postačujú záverečné trhové ceny. Ak je však cenová fluktuácia príliš široká, reprezentatívnejšiu cenu možno vypočítať ako priemer najvyšších a najnižších cien. Metóda používaná na výpočet priemernej trhovej ceny sa používa konzistentne, až kým v dôsledku zmenených podmienok nestratí priemerná cena reprezentatívnosť. Ak účtovná jednotka napríklad používa záverečné trhové ceny na výpočet priemernej trhovej ceny počas niekoľkých rokov s relatívne stabilnými cenami, môže zmeniť metódu výpočtu na priemer najvyššej a najnižšej ceny v prípade, ak ceny začnú príliš kolísať, a výsledkom použitia záverečnej trhovej ceny je priemerná cena, ktorá už nie je reprezentatívna.

OPCIE, WARRANTY A ICH EKVIVALENTY

A6. Predpokladá sa, že opcie alebo warranty na nákup konvertibilných nástrojov sa budú uplatňovať na nákup konvertibilného nástroja zakaždým, keď priemerné ceny konvertibilného nástroja aj kmeňových akcií získaných konverziou budú nad realizačnou cenou opcií alebo warrantov. Uplatnenie sa však nepredpokladá, kým sa takisto nepredpokladá konverzia podobných konvertibilných nástrojov v obehu, ak existujú.

A7. Opcie alebo warranty môžu umožňovať alebo vyžadovať vyhlásenie ponuky na dlhový alebo iný nástroj účtovnej jednotky (alebo jej materskej spoločnosti alebo dcérskej spoločnosti) formou platby celej realizačnej ceny alebo jej časti. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu majú takéto opcie alebo warranty zrieďujúci účinok v prípade, ak a) priemerná trhová cena súvisiacich kmeňových akcií v danom období presiahne realizačnú cenu, alebo b) predajná cena nástroja, ktorý je predmetom ponuky, sa nachádza pod cenou, za

▼B

ktorú by bolo možné nástroj ponúknuť v rámci opčnej zmluvy alebo zmluvy o warrante a výsledný diskont spôsobuje, že platná realizačná cena je nižšia ako trhová cena kmeňových akcií dosiahnuteľných realizáciou. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa takéto opcie alebo warranty pokladajú za uplatnené a súčasne sa predpokladá, že dlhové alebo iné nástroje budú predmetom ponuky. Ak je pre držiteľa opcie alebo warrantu výhodnejšia ponuka na hotovosť a zmluva takúto možnosť pripúšťa, táto možnosť sa predpokladá. Úrok (bez dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude predmetom ponuky, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.

A8. Podobne sa riešia prioritné akcie s podobnými ustanoveniami alebo iné nástroje disponujúce opciami na konverziu, ktoré umožňujú vyplatiť investora formou hotovosti pri priaznivejšom konverznom kurze.

A9. Podkladové podmienky niektorých opcií alebo warrantov môžu vyžadovať, aby sa výnosy získané z uplatnenia týchto nástrojov použili na vykúpenie dlhu alebo iných nástrojov účtovnej jednotky (alebo jej materskej alebo dcérskej spoločnosti). Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá uplatnenie týchto opcií alebo warrantov a použitie prostriedkov na nákup dlhu za priemernú trhovú cenu skôr než na nákup kmeňových akcií. Prebytok výnosov prijatých z predpokladaného uplatnenia, ktoré prevýši sumu použitú na nákup dlhu, sa však zohľadní (t. j. predpokladá sa, že sa použijú na spätný nákup kmeňových akcií) pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu. Úrok (bez dane) z akéhokoľvek dlhu, o ktorom sa predpokladá, že bude odkúpený, sa pripočíta späť ako úprava čitateľa.

UPÍSANÉ PREDAJNÉ OPCIE

A10. Na ilustráciu aplikácie ustanovení odseku 63 predpokladajme, že účtovná jednotka disponuje 120 upísanými predajnými opciami zostávajúcimi v obehu na jej kmeňové akcie s realizačnou cenou 35 CU. Priemerná trhová cena jej kmeňových akcií za obdobie je 28 CU. Pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu účtovná jednotka predpokladá, že emituje 150 akcií za 28 CU za akciu na začiatku obdobia, aby splnila svoju povinnosť predať za 4 200 CU. Rozdiel medzi 150 emitovanými kmeňovými akciami a 120 kmeňovými akciami prijatými za splnenie predajnej opcie (30 prírastkových kmeňových akcií) sa pripočíta do menovateľa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu.

NÁSTROJE DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTÍ, SPOLOČNÝCH PODNIKOV ALEBO PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV

▼M32

A11. Potenciálne kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo na kmeňové akcie materskej spoločnosti alebo investorov, ktorí spoluovládajú alebo majú podstatný vplyv (vykazujúca účtovná jednotka) na subjekt, do ktorého investujú, sa do výpočtu zriedených ziskov na jednu akciu zahŕňajú takto:

▼B

a) Nástroje emitované dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom, ktoré umožňujú ich držiteľom získať kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, sa zahŕňajú do výpočtu údaju o zriedenom zisku na jednu akciu dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku. Tento zisk za akciu sa následne zahrnie do výpočtov zriedeného zisku na akciu vykazujúcej účtovnej jednotky na základe držby nástrojov dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku vykazujúcou účtovnou jednotkou;

▼B

b) Nástroje dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré možno konvertovať na kmeňové akcie vykazujúcej účtovnej jednotky, sa spolu s potenciálnymi kmeňovými akciami vykazujúcej účtovnej jednotky zvažujú na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu. Podobne aj opcie alebo warranty vydané dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom na nákup kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky sa spolu s potenciálnymi kmeňovými akciami zvažujú pri výpočte konsolidovaného zriedeného zisku na jednu akciu.

A12. Na účel stanovenia vplyvu emitovaných nástrojov vykazujúcej účtovnej jednotky, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, na zisk na akciu, sa predpokladá, že nástroje sa konvertujú a čitateľ (zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti) sa podľa toho upraví v súlade s odsekom 33. Okrem týchto úprav je sa menovateľ upraví o každú zmenu zisku alebo straty zaznamenanú vykazujúcou účtovnou jednotkou (ako je výnos z dividend alebo výnos vykázaný metódou vlastného imania), ktorá je priraditeľná zvýšenému počtu kmeňových akcií dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku v obehu, ktoré sú výsledkom predpokladanej konverzie. Menovateľ výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa nemení, pretože počet kmeňových akcií vykazujúcej účtovnej jednotky zostávajúcich v obehu by sa v dôsledku predpokladanej konverzie nezmenil.

PODIEĽAJÚCE SA NÁSTROJE VLASTNÉHO IMANIA A DVE TRIEDY KMEŇOVÝCH AKCIÍ

A13. Vlastné imanie niektorých účtovných jednotiek obsahuje:

a) nástroje, ktoré sa podieľajú na dividendách s kmeňovými akciami v súlade s vopred určeným vzorcom (napríklad dve za jednu), niekedy s vrchným limitom rozsahu plnenia (napríklad až do stanovenej sumy na akciu, ale nie nad ňu);

b) triedu kmeňových akcií s odlišnou mierou dividend od inej triedy kmeňových akcií, ale nedisponuje prednostnými alebo prioritnými právami.

A14. Na účely výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá konverzia tých nástrojov uvedených v odseku A13, ktoré sú konvertibilné na kmeňové akcie v prípade zrieďujúceho účinku. Pokiaľ ide o tie nástroje, ktoré nie sú konvertibilné na triedu kmeňových akcií, zisk alebo strata za obdobie sa priradí rôznym triedam akcií a podieľajúcim sa nástrojom vlastného imania v súlade s ich právami na dividendu alebo inými právami podielu na nerozdelených ziskoch. Výpočet základného a zriedeného zisku na akciu:

a) Zisk alebo strata priraditeľná kmeňovým akcionárom materskej spoločnosti sa upraví (znížený zisk a zvýšená strata) o sumu dividend deklarovaných v priebehu obdobia pre každú triedu akcií a o zmluvnú sumu dividend (alebo úroku z dlhopisov majúcich podiel), ktorá sa musí zaplatiť za obdobie (napríklad ide o nezaplatené kumulatívne dividendy);

▼B

b) Zostávajúci zisk alebo strata sa alokuje kmeňovým akciám a podieľajúcim sa nástrojom vlastného imania v takom rozsahu, v akom sa každý nástroj podieľa na zisku tak, ako keby všetok zisk alebo strata za obdobie boli rozdelené. Celkový zisk alebo strata alokovaná každej triede nástroja vlastného imania sa stanoví spočítaním sumy alokovanej dividendám a sumy alokovanej z titulu vlastníctva podielu;

c) Celková suma zisku alebo straty alokovaná každej triede nástroja vlastného imania sa delí počtom nástrojov zostávajúcich v obehu, ktorým sú alokované zisky na účely určenia zisku na akciu pre ten nástroj.

Na výpočet zriedeného zisku na jednu akciu sa všetky predpokladané emitované kmeňové akcie zarátajú do kmeňových akcií zostávajúcich v obehu.

ČIASTOČNE SPLATENÉ AKCIE

A15. Ak sa kmeňové akcie emitujú, ale nie úplne splatia, pri výpočte základného zisku na akciu sa považujú za zlomok kmeňovej akcie do takého rozsahu, v akom by mali nárok na podieľanie sa na dividendách počas obdobia vo vzťahu k splatenej kmeňovej akcii.

A16. Ak čiastočne splatené akcie nemajú nárok podieľať sa na dividendách v priebehu obdobia, považujú sa pri výpočte zriedeného zisku na jednu akciu za ekvivalent opcií alebo warrantov. Nesplatený zostatok sa považuje za výnosy použité na nákup kmeňových akcií. Počet akcií zahrnutých do výpočtu zriedeného zisku na jednu akciu rozdielom medzi počtom upísaných akcií a počtom akcií, o ktorých sa predpokladá, že príde k ich nákupu.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 34

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť minimálny obsah finančných výkazov v priebehu účtovného roka a stanoviť zásady vykazovania a oceňovania v kompletnej alebo skrátenej účtovnej závierke pre časový interval v priebehu účtovného roka. Včasným a spoľahlivým finančným vykazovaním v priebehu účtovného roka sa zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a iných strán porozumieť schopnosti účtovnej jednotky vytvárať zisky a peňažné toky a jej finančnému stavu a likvidite.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Týmto štandardom sa nestanovuje, od ktorých účtovných jednotiek by sa malo vyžadovať zverejňovanie finančných výkazov v priebehu účtovného roka, s akou frekvenciou, alebo v akom čase po ukončení časového intervalu v priebehu účtovného roka. Vlády, regulačné orgány cenných papierov, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie však často vyžadujú od účtovných jednotiek, s ktorých dlhovými alebo majetkovými cennými papiermi sa verejne obchoduje, aby zverejňovali finančné výkazy v priebehu účtovného roka. Tento štandard sa uplatňuje, ak účtovná jednotka má povinnosť, alebo sa rozhodne zverejniť finančné výkazy v priebehu účtovného roka v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva. Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy ([1]) odporúča účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, aby poskytovali finančné výkazy v priebehu účtovného roka, ktoré sú v súlade so zásadami vykazovania, oceňovania a zverejňovania stanovenými týmto štandardom. Účtovným jednotkám, s ktorých cennými papiermi sa verejne obchoduje, sa konkrétne odporúča:

   a) poskytovať finančné výkazy v priebehu účtovného roka najneskôr ku koncu prvej polovice ich účtovného roka a

   b) poskytnúť svoje finančné výkazy v priebehu účtovného roka k dispozícii najneskôr 60 dní po ukončení časového intervalu v priebehu účtovného roka.

2. Všetky finančné výkazy, ročné alebo v priebehu účtovného roka, sa z hľadiska súladu s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva posudzujú samostatne. Skutočnosť, že účtovná jednotka neposkytla finančné výkazy v priebehu účtovného roka počas konkrétneho účtovného roka alebo poskytla finančné výkazy v priebehu účtovného roka, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom, nebráni účtovnej jednotke zostaviť svoju ročnú účtovnú závierku v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, ak tak bola zostavená.

3. Ak je uvedené, že finančný výkaz účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka je v súlade s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu. V tejto súvislosti sa v odseku 19 vyžadujú určité zverejnenia.

DEFINÍCIE

4. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

([1]) Výbor pre medzinárodné účtovné štandardy vystriedala Rada pre medzinárodné účtovné štandardy, ktorá začala s činnosťou v roku 2001.

▼B

Časový interval v priebehu účtovného roka je obdobie finančného vykazovania kratšie ako celý účtovný rok.

▼M5

Finančný výkaz v priebehu účtovného roka je finančný výkaz, ktorý obsahuje buď účtovnú závierku v úplnej štruktúre [ako je opísaná v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)], alebo účtovnú závierku v skrátenej štruktúre (opísanú v tomto štandarde) za časový interval v priebehu účtovného roka.

▼B

OBSAH FINANČNÉHO VÝKAZU V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

▼M49

5. IAS 1 vymedzuje účtovnú závierku v úplnej štruktúre, ktorá obsahuje tieto súčasti:

▼M36

(a) výkaz o finančnej situácii ku koncu obdobia;

(b) výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za obdobie;

(c) výkaz zmien vlastného imania za obdobie;

(d) výkaz o peňažných tokoch za obdobie;

▼M49

(e) poznámky obsahujúce významné účtovné politiky a ďalšie vysvetľujúce informácie;

▼M36

(ea) porovnávacie informácie za predchádzajúce obdobie uvedené v odsekoch 38 a 38A štandardu IAS 1 a

(f) výkaz o finančnej situácii k začiatku predchádzajúceho obdobia, ak účtovná jednotka uplatňuje účtovnú politiku retrospektívne alebo retrospektívne prehodnocuje položky vo svojej účtovnej závierke alebo ak reklasifikuje položky vo svojej účtovnej závierke v súlade s odsekmi 40A až 40D štandardu IAS 1.

Účtovná jednotka môže použiť aj názvy výkazov, ktoré sú odlišné od názvov použitých v tomto štandarde. Účtovná jednotka môže napríklad použiť názov „výkaz komplexného účtovného výsledku“ namiesto „výkaz ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku“.

▼B

6. V záujme včasnosti a so zreteľom na náklady a predchádzanie opakovanému vykazovaniu už vykázaných informácií môže byť účtovná jednotka povinná poskytovať alebo sa môže rozhodnúť poskytovať, k obdobiam v priebehu účtovného roka menší rozsah informácií v porovnaní s ročnou účtovnou závierkou. Týmto štandardom sa definuje minimálny obsah finančných výkazov v priebehu účtovného roka, ktorý tvoria skrátené účtovné výkazy a vybrané vysvetľujúce poznámky. Zámerom finančných výkazov v priebehu účtovného roka je aktualizovať ostatnú úplnú ročnú účtovnú závierku. Preto sú zamerané na nové činnosti, udalosti a okolnosti a neduplikujú už predtým vykázané informácie.

7. Nie je zámerom tohto štandardu zakazovať alebo odrádzať účtovnú jednotku od zverejňovania účtovnej závierky v úplnej štruktúre (ako je opísaná v IAS 1) vo svojich finančných výkazoch v priebehu účtovného roka namiesto skrátených účtovných výkazov a vybraných vysvetľujúcich poznámok. Týmto štandardom sa tiež nezakazuje účtovným jednotkám ani sa neodrádzajú od toho, aby zaradili do skrátených finančných výkazov v priebehu účtovného roka viac ako minimum riadkových položiek, alebo viac vybraných vysvetľujúcich poznámok, než sa stanovuje v tomto štandarde. Na účtovnú závierku v úplnej štruktúre za časový interval v priebehu účtovného roka sa tiež vzťahujú postupy vykazovania a oceňovania uvedené v tomto štandarde, pričom tieto výkazy by mali obsahovať všetky zverejnenia vyžadované týmto štandardom (najmä vysvetlivky uvedené v odseku 16), ako aj tie, ktoré sa vyžadujú podľa ostatných štandardov.

▼B

Minimálne zložky finančných výkazov v priebehu účtovného roka

▼M31

8. Finančná správa v priebehu účtovného roka musí obsahovať minimálne tieto súčasti:

▼M5

a) skrátený výkaz o finančnej situácii,

▼M31

b) skrátený výkaz alebo skrátené výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku,

▼M5

c) skrátený výkaz zmien vlastného imania,

d) skrátený výkaz o peňažných tokoch a

e) vybrané vysvetľujúce poznámky.

▼M31

8A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky ziskov alebo strát v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), prezentuje z tohto samostatného výkazu skrátené informácie v priebehu účtovného roka.

▼B

Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka

9. Ak účtovná jednotka zverejňuje ako svoj finančný výkaz v priebehu účtovného roka účtovnú závierku v úplnej štruktúre, forma a obsah tejto závierky podliehajú požiadavkám IAS 1 o účtovnej závierke v úplnej štruktúre.

10. Ak účtovná jednotka zverejňuje ako svoj finančný výkaz v priebehu účtovného roka skrátenú účtovnú závierku, tieto skrátené výkazy musia obsahovať minimálne každý názov a medzisúčet, ktoré boli zahrnuté v jej ostatnej ročnej účtovnej závierke a vybrané vysvetľujúce poznámky podľa požiadaviek tohto štandardu. Ak by vynechanie riadkových položiek alebo poznámok v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka bolo zavádzajúce, dodatočne sa do nej zaradia.

▼M8

11. V účtovnej závierke, ktorá prezentuje zložky hospodárskeho výsledku za časový interval v priebehu účtovného roka, účtovná jednotka prezentuje základný a zriedený zisk na akciu za tento interval, ak účtovná jednotka patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 33 *Zisk na akciu*. ([1]).

▼M31

11A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky ziskov alebo strát v samostatnom výkaze podľa odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze prezentuje základný a zriedený zisk na akciu.

([1]) Tento odsek bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008 na objasnenie rozsahu pôsobnosti IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) poskytuje návod na štruktúru účtovnej závierky. ◄ V návode na implementáciu k IAS 1 sa ilustrujú možné spôsoby prezentácie súvahy, výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄ a výkazu zmien vlastného imania.

▼M5

_____

▼B

14. Ak bola posledná ročná účtovná závierka účtovnej jednotky konsolidovanou závierkou, finančné výkazy účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka sa zostavujú ako konsolidované. Individuálna účtovná závierka materskej spoločnosti nie je konzistentná alebo porovnateľná s konsolidovanou závierkou v ostatných ročných finančných výkazoch. Ak ročné finančné výkazy účtovnej jednotky obsahovali okrem konsolidovanej účtovnej závierky aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, tento štandard nevyžaduje ani nezakazuje zahrnutie individuálnej účtovnej závierky materskej spoločnosti do finančných výkazov účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka.

▼M29

Významné udalosti a transakcie

15. Účtovná jednotka zahrnie do svojho výkazu v priebehu účtovného roka vysvetlenie udalostí a transakcií, ktoré sú významné pre pochopenie zmien vo finančnej pozícii a výkonnosti účtovnej jednotky od skončenia ostatného ročného obdobia vykazovania. Informáciami zverejnenými v súvislosti s týmito udalosťami a transakciami sa aktualizujú relevantné informácie uvedené v najaktuálnejšom ročnom finančnom výkaze.

15A. Používateľ finančných výkazov účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka bude mať prístup k najaktuálnejším ročným finančným výkazom danej účtovnej jednotky. Preto nie je potrebné, aby sa v poznámkach k finančným výkazom v priebehu účtovného roka poskytovali relatívne nevýznamné aktualizácie údajov, ktoré už boli uvedené v poznámkach k najaktuálnejšiemu ročnému finančnému výkazu.

▼M52

15B. Nasleduje zoznam udalostí a transakcií, ktoré sa musia zverejniť, ak budú významné: zoznam nie je úplný.

▼M29

(a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizovateľnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia hodnoty;

▼M52

(b) vykázanie straty zo zníženia hodnoty finančných aktív, nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného majetku, majetku vznikajúceho zo zmlúv so zákazníkmi alebo iného majetku a zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty;

▼M29

(c) zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;

(d) nadobudnutie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

(e) záväzky z titulu nákupu nehnuteľností, strojov a zariadení;

(f) právne vysporiadania;

(g) opravy chýb predchádzajúceho obdobia;

(h) zmeny obchodných či hospodárskych okolností, ktoré ovplyvňujú reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov účtovnej jednotky bez ohľadu na to, či sú tieto aktíva alebo záväzky vykázané v reálnej hodnote alebo v amortizovanej hodnote;

(i) prípady omeškania splátok úveru alebo porušenia úverovej zmluvy, k náprave ktorých nedošlo predo dňom konca obdobia vykazovania alebo k tomuto dňu;

▼M29

(j) transakcie so spriaznenými osobami;

(k) prevody medzi úrovňami hierarchie reálnej hodnoty použitými pri oceňovaní reálnej hodnoty finančných nástrojov;

(l) zmeny klasifikácie finančného majetku z dôvodu zmeny účelu alebo použitia uvedeného majetku; a

(m) zmeny v podmienených záväzkoch alebo podmienených aktívach.

15C. V jednotlivých IFRS sa uvádzajú usmernenia týkajúce sa požiadaviek na zverejňovanie viacerých položiek uvedených v odseku 15B. Ak je udalosť alebo transakcia významná pre pochopenie zmien vo finančnej pozícii alebo výkonnosti účtovnej jednotky od ostatného ročného obdobia vykazovania, finančný výkaz účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka by mal poskytnúť vysvetlenie a aktualizáciu relevantných informácií zahrnutých do účtovnej závierky za ostatné ročné obdobie vykazovania.

_____

Ostatné zverejnenia

▼M52

16A. **Okrem zverejnenia významných udalostí a transakcií v súlade s odsekmi 15 až 15C účtovná jednotka zahrnie do poznámok k účtovnej závierke v priebehu roka nasledujúce informácie (ak tieto informácie neboli zverejnené inde vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka). Informácie sa zvyčajne vykazujú na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu.**

▼M29

(a) vyhlásenie, že vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka sa v porovnaní s ostatnou ročnou účtovnou závierkou použili rovnaké účtovné zásady a metódy výpočtu, resp. ak došlo k zmene zásad či metód, opis povahy a vplyvu danej zmeny;

(b) vysvetľujúce komentáre o sezónnosti alebo cyklickosti činností v priebehu účtovného roka;

(c) povahu a sumu položiek ovplyvňujúcich aktíva, záväzky, vlastné imanie, čisté príjmy alebo peňažné toky, ktoré sú mimoriadne svojím charakterom, rozsahom alebo výskytom;

(d) povahu a sumu zmien pri odhadovaných sumách vykázaných v predchádzajúcich obdobiach v priebehu bežného účtovného roka, resp. zmeny v odhadoch vykázaných v predchádzajúcich účtovných rokoch;

(e) emisie, spätné odkúpenia a splatenia dlhových a majetkových cenných papierov;

(f) vyplatené dividendy (súhrnne alebo na akciu) osobitne pre kmeňové akcie a pre ostatné akcie;

▼M36

(g) ďalej uvedené informácie o segmentoch (zverejnenie informácií o segmentoch sa vyžaduje vo finančných výkazoch účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka, iba ak sa v IFRS 8 *Prevádzkové segmenty* vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejnila informácie o segmentoch vo svojej ročnej účtovnej závierke):

▼M29

(i) výnosy od externých zákazníkov, ak sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preverované riaditeľom s rozhodovacími právomocami alebo tomuto riaditeľovi inak pravidelne poskytované,

(ii) výnosy medzi segmentmi, ak sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preverované riaditeľom s rozhodovacími právomocami alebo tomuto riaditeľovi inak pravidelne poskytované,

(iii) ocenenie zisku alebo straty segmentu,

▼M36

(iv) ocenenie celkových aktív a záväzkov za príslušný vykazovateľný segment, ak sa takéto sumy pravidelne poskytujú vedúcemu s rozhodujúcou právomocou a ak nastala významná zmena od sumy zverejnenej v poslednej ročnej účtovnej závierke za tento vykazovateľný segment,

▼M29

(v) opis zmien od ostatnej ročnej účtovnej závierky v zásadách posudzovania segmentov alebo oceňovania zisku alebo straty segmentu,

(vi) zosúladenie medzi súčtom vyčíslených ziskov alebo strát segmentov podliehajúcich vykazovaniu a ziskami alebo stratami jednotky pred daňovým nákladom (daňovým výnosom) a ukončenými činnosťami; ak však účtovná jednotka pridelí na segmenty podliehajúce vykazovaniu položky ako daňové náklady (daňové výnosy), môže zosúladiť súčet vyčíslených ziskov alebo strát segmentov a zisky alebo straty po týchto položkách; významné zosúhlasovacie položky sa v tomto zosúhlasení samostatne identifikujú a opíšu,

(h) udalosti po skončení časového intervalu v priebehu účtovného roka, ktoré neboli zohľadnené vo finančných výkazoch v časovom intervale v priebehu účtovného roka,

(i) vplyv zmien v štruktúre účtovnej jednotky počas časového intervalu v priebehu účtovného roka vrátane podnikových kombinácií, získania alebo straty kontroly nad dcérskymi spoločnosťami a dlhodobými investíciami, reštrukturalizácií a ukončených činností; v prípade podnikových kombinácií účtovná jednotka zverejní informácie požadované v IFRS 3 *Podnikové kombinácie*,

▼M33

(j) **pri finančných nástrojoch zverejnenia reálnej hodnoty vyžadované v odsekoch 91 až 93 písm. h), 94 až 96, 98 a 99 štandardu IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* a odsekov 25, 26 a 28 až 30 štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia*,**

▼M38

(k) v prípade účtovných jednotiek, z ktorých sa stávajú investičné spoločnosti, alebo ktoré nimi prestávajú byť, ako je vymedzené v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, údaje v IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách* odsek 9B,

▼M52

(l) rozčlenenie výnosov zo zmlúv so zákazníkmi, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 114 až 115 štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

▼M29

_____

▼B

Zverejnenie súladu s IFRS

19. Ak sú finančné výkazy účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka v súlade s týmto štandardom, táto skutočnosť sa zverejní. Finančné výkazy v priebehu účtovného roka sa nepovažujú za zostavené v súlade so štandardmi, ak nevyhovujú všetkým požiadavkám Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva.

Obdobia, za ktoré sa majú finančné výkazy v priebehu účtovného roka prezentovať

▼M31

20. Správy v priebehu účtovného roka musia obsahovať finančné výkazy v priebehu účtovného roka (skrátené alebo kompletné) za tieto obdobia:

▼B

a) ►M5 výkaz o finančnej situácii ◄ ku koncu bežného časového intervalu v priebehu účtovného roka a porovnávací ►M5 výkaz o finančnej situácii ◄ ku koncu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;

▼M31

b) výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za bežné obdobie v priebehu účtovného roka a kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu spolu s porovnávacími výkazmi ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku za porovnateľné obdobie v priebehu účtovného roka (bežné a k tomu istému dátumu predchádzajúceho roka) bezprostredne predchádzajúceho finančného roku. IAS 1 umožňuje (v znení zmien a doplnení z roku 2011), aby sa v rámci prezentácie správy v priebehu účtovného roka za každé obdobie prezentoval výkaz alebo výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku,

▼B

c) výkaz zmien vlastného imania kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím ročným výkazom za porovnateľné obdobie k príslušnému dátumu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka a

d) výkaz ►M5 o peňažných tokoch ◄ kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu s porovnávacím výkazom za porovnateľné obdobie k príslušnému dátumu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka.

21. Pre účtovnú jednotku, ktorej činnosť je vysoko sezónna, môže byť užitočné vykazovanie finančných informácií za 12 mesiacov ►M5 až do konca obdobia počas účtovného roka ◄ a porovnávacích informácií za predchádzajúcich 12 mesiacov. Účtovným jednotkám, ktorých činnosť je vysoko sezónna, sa preto odporúča zvážiť zverejňovanie dodatočných informácií k tým, ktoré sa vyžadujú v predchádzajúcom odseku.

22. V dodatku A sú znázornené obdobia, za ktoré sa vyžaduje prezentácia v účtovných jednotkách, ktoré zverejňujú správy polročne a v účtovných jednotkách, ktoré zverejňujú správy štvrťročne.

Významnosť

23. Pri rozhodovaní o spôsobe vykazovania, oceňovania, klasifikácie alebo zverejňovania položky pre potreby finančného vykazovania v priebehu účtovného roka sa významnosť posudzuje vo vzťahu k finančným údajom za tento časový interval v priebehu účtovného roka. Pri posudzovaní významnosti sa berie do úvahy, že oceňovanie v priebehu účtovného roka sa môže vo väčšej miere opierať o odhady, ako pri oceňovaní ročných finančných údajov.

24. Podľa definícií v IAS 1 a IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa položka považuje za významnú vtedy, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov účtovnej závierky. IAS 1 vyžaduje osobitné zverejňovanie významných položiek vrátane napríklad ukončených činností a IAS 8 vyžaduje zverejňovanie zmien v účtovných odhadoch, chýb a zmien účtovnej politiky. Ani jeden z týchto štandardov neobsahuje návod na kvantifikovanie významnosti.

▼B

25. Zatiaľ čo zhodnotenie významnosti si vždy vyžaduje posúdenie, v tomto štandarde sa pri vykazovaní a zverejňovaní rozhodnutí vychádza len z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka z dôvodu zrozumiteľnosti týchto údajov v priebehu účtovného roka. Tak napríklad neobvyklé položky, zmeny účtovnej politiky alebo odhadov a chyby sa vykazujú a zverejňujú na základe významnosti vychádzajúcej z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka, aby sa tak predišlo zavádzajúcim záverom v dôsledku prípadného nezverejnenia. Primárnym cieľom je zabezpečiť, aby finančné výkazy v priebehu účtovného roka obsahovali všetky dôležité informácie na pochopenie finančnej pozície a výkonnosti účtovnej jednotky za časový interval v priebehu účtovného roka.

ZVEREJNENIE V ROČNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

26. Ak sa suma odhadu vykázaná za časový interval v priebehu účtovného roka podstatne zmenila počas posledného časového intervalu v priebehu účtovného roka, ale individuálne finančné výkazy za toto posledné obdobie nie sú zverejnené, povaha a suma tejto zmeny v odhade sa zverejnia v poznámkach k ročnej účtovnej závierke za daný účtovný rok.

27. IAS 8 vyžaduje zverejňovanie povahy a (ak je to možné) sumy takej zmeny v odhade, ktorá buď významne vplýva na bežné obdobie, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. V odseku 16 písm. d) tohto štandardu sa vyžaduje podobné zverejnenie vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka. Príkladmi sú zmeny v odhadoch počas posledného časového intervalu v priebehu účtovného roka súvisiace so znížením hodnoty zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané v predchádzajúcich časových intervaloch v priebehu účtovného roka. Požadované zverejnenie v zmysle predchádzajúceho odseku je konzistentné s požiadavkou IAS 8 a je zámerne úzko špecifikované – aby sa týkalo len zmeny v odhade. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby do svojej ročnej účtovnej závierky zahrnula dodatočné finančné informácie za časový interval v priebehu účtovného roka.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Rovnaká účtovná politika v priebehu roka

28. Účtovná jednotka uplatňuje vo svojich finančných výkazoch v priebehu účtovného roka rovnakú účtovnú politiku ako v ročnej účtovnej závierke, okrem zmien účtovnej politiky uskutočnených po dátume zostavenia ostatnej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odzrkadlia v budúcej ročnej účtovnej závierke. Frekvencia vykazovania účtovnej jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) však neovplyvní oceňovanie jej ročných výsledkov. Z toho dôvodu sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka oceňuje na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu.

29. Môže sa zdať, že z požiadavky na uplatňovanie rovnakej účtovnej politiky účtovnou jednotkou vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka ako v ročnej účtovnej závierke vyplýva, že ocenenia v časovom intervale v priebehu účtovného roka sú také, ako keby každý časový interval existoval samostatne ako nezávislé obdobie vykazovania. Ustanovením, že frekvencia vykazovania účtovnej jednotky neovplyvňuje oceňovanie ročných výsledkov, však odsek 28 potvrdzuje, že časový interval v priebehu účtovného roka je časťou dlhšieho obdobia účtovného roka. Ocenenia na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu môžu zahŕňať zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich časových intervaloch bežného účtovného roka. No zásady vykazovania aktív, záväzkov, výnosov a nákladov za časové intervaly v priebehu účtovného roka sú rovnaké ako pri ročnej účtovnej závierke.

▼B

30. Na ilustráciu:

a) zásady vykazovania a oceňovania strát zo zníženia hodnoty zásob, reštrukturalizácie alebo zníženia hodnôt počas časového intervalu v priebehu účtovného roka sú rovnaké ako tie, ktoré by účtovná jednotka použila, ak by zostavovala len ročnú účtovnú závierku. Ak sa však tieto položky vykážu a ocenia v jednom časovom intervale v priebehu účtovného roka a tento odhad sa v nasledujúcom časovom intervale daného účtovného roka zmení, pôvodný odhad sa opraví v nasledujúcom časovom intervale buď navýšením o dodatočnú sumu straty, alebo zrušením predtým vykázanej sumy;

b) náklad, ktorý na konci časového intervalu v priebehu účtovného roka nespĺňa definíciu majetku, sa ►M5 vo výkaze o finančnej situácii ◄ nevykazuje ako odložený, aby v budúcnosti buď naplnil definíciu majetku, alebo znižoval zisky v časových intervaloch v priebehu účtovného roka, a

c) náklady na daň z príjmov sa vykazujú v každom časovom intervale v priebehu účtovného roka na základe najlepšieho odhadu váženého priemeru ročnej sadzby dane z príjmov očakávanej za celý účtovný rok. V prípade zmeny odhadu ročnej sadzby dane z príjmov sa môže časovo rozlíšená suma nákladov na daň z príjmov v jednom z časových intervalov v priebehu účtovného roka upraviť v nasledujúcom období daného účtovného roka.

31. Podľa Koncepčného rámca prípravy a prezentácie účtovnej závierky (koncepčný rámec) je vykazovanie „proces zahrnutia položky, ktorá spĺňa definíciu zložky a spĺňa kritériá na vykazovanie, do súvahy alebo výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄“. Definície aktív, záväzkov, výnosov a nákladov sú rozhodujúce pre vykazovanie, a to tak k ročnému dátumu vykazovania, ako aj k dátumom vykazovania v priebehu účtovného roka.

32. K dátumom v priebehu účtovného roka sa na aktíva uplatňujú tie isté testy na budúce ekonomické úžitky ako ku koncu účtovného roka účtovnej jednotky. Náklady, ktoré by svojou podstatou nespĺňali kritériá aktív na konci účtovného roka, by nespĺňali kritériá ani k dátumom v priebehu účtovného roka. Podobne záväzky ►M5 ku koncu obdobia vykazovania v priebehu účtovného roka ◄ musia predstavovať existujúcu povinnosť k tomuto dátumu, tak ako aj ►M5 ku koncu ročného obdobia vykazovania ◄.

33. Základnou charakteristickou črtou príjmov (výnosov) a nákladov je, že súvisiace peňažné prílevy a odlevy aktív a záväzkov sa už uskutočnili. Ak sa tieto peňažné prílevy a odlevy aktív a záväzkov už uskutočnili, súvisiaci výnos a náklad sa vykážu; v opačnom prípade sa nevykážu. V koncepčnom rámci sa uvádza, že „náklady sa vykážu vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, keď nastane zníženie budúcich ekonomických úžitkov vzťahujúce sa na zníženie aktív, alebo zvýšenie záväzkov, ktoré je možné spoľahlivo oceniť... Koncepčný rámec nepovoľuje vykazovanie takých položiek v súvahe, ktoré nespĺňajú definíciu aktív alebo záväzkov“.

34. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje len ku koncu roka, je schopná zohľadňovať informácie o oceňovaní aktív, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov vykázaných vo svojej účtovnej závierke, ktoré sú dostupné počas celého účtovného roka. V skutočnosti sa jej ocenenia uskutočňujú na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu.

▼B

35. Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy polročne, používa pri oceňovaní v účtovnej závierke za prvé šesťmesačné obdobie informácie, ktoré sú k dispozícii v priebehu polroka, alebo krátko po jeho skončení a za obdobie dvanástich mesiacov informácie, ktoré sú k dispozícii ku koncu roka, alebo krátko po ňom. Ocenenie za dvanásť mesiacov odzrkadľuje možné zmeny v odhadoch súm vykázaných za prvé šesťmesačné obdobie. Sumy vykázané vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka za prvých šesť mesiacov sa spätne neupravujú. V odseku 16 písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnili povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.

36. Účtovná jednotka, ktorá zostavuje výkazy častejšie ako polročne, oceňuje výnosy a náklady na základe obdobia od začiatku roka do príslušného dátumu v každom časovom intervale v priebehu účtovného roka pomocou informácií, ktoré sú k dispozícii pri zostavovaní každej účtovnej závierky. Sumy výnosov a nákladov vykázané za bežný časový interval v priebehu účtovného roka odzrkadľujú všetky zmeny v odhadoch súm vykázaných v predchádzajúcich obdobiach v priebehu účtovného roka. Sumy vykázané v predchádzajúcich časových intervaloch v priebehu účtovného roka sa spätne neupravujú. V odseku 16 písm. d) a odseku 26 sa však vyžaduje, aby sa zverejnili povaha a suma všetkých významných zmien v odhadoch.

Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy

37. Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy prijaté v priebehu účtovného roka sa k dátumu v priebehu účtovného roka neočakávajú alebo časovo nerozlišujú, ak by nebolo vhodné ich očakávať alebo časovo rozlišovať na konci účtovného roka účtovnej jednotky.

38. Príkladmi sú výnosy z dividend, tantiémy a štátne dotácie. Niektoré účtovné jednotky okrem toho trvale realizujú vyššie výnosy v určitých časových intervaloch v priebehu účtovného roka v porovnaní s inými časovými intervalmi v priebehu účtovného roka, príkladom čoho sú sezónne výnosy maloobchodníkov. Takéto výnosy sa vykážu vtedy, keď sa vyskytnú.

Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka

39. Náklady vznikajúce nerovnomerne počas účtovného roka účtovnej jednotky sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka časovo očakávajú alebo rozlišujú vtedy a len vtedy, ak je tiež vhodné tento typ nákladov očakávať alebo časovo rozlišovať na konci daného účtovného roka.

Uplatňovanie zásad vykazovania a oceňovania

40. V dodatku B sú uvedené príklady uplatňovania všeobecných zásad vykazovania a oceňovania stanovených v odsekoch 28 až 39.

Použitie odhadov

41. Postupy oceňovania, ktoré sa majú dodržiavať vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka, sú zamerané na uistenie, že výsledné informácie sú spoľahlivé a že všetky významné finančné informácie, ktoré sú dôležité na pochopenie finančnej pozície alebo výkonnosti účtovnej jednotky, sú riadne zverejnené. Zatiaľ čo sa ocenenie v ročných závierkach aj vo finančných výkazoch v priebehu účtovného roka často zakladá na primeraných odhadoch, pri zostavovaní finančných výkazov v priebehu účtovného roka sa vo všeobecnosti častejšie používajú metódy odhadu, ako pri zostavovaní ročných účtovných závierok.

▼B

42. V dodatku C sú uvedené príklady použitia metód odhadu v časových intervaloch v priebehu účtovného roka.

PREHODNOTENIE VÝKAZOV ZA PREDCHÁDZAJÚCE ČASOVÉ INTERVALY V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

43. Zmena účtovnej politiky, ku ktorej neexistuje prechodné ustanovenie nového štandardu alebo interpretácie, sa zohľadňuje:

a) v prehodnotení finančných výkazov za predchádzajúce časové intervaly v priebehu bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia v priebehu akýchkoľvek predchádzajúcich účtovných rokov, ktoré sa prehodnotia v ročných účtovných závierkach v súlade s IAS 8, alebo

b) ak je na začiatku účtovného roka nemožné určiť kumulatívny vplyv uplatnenia novej účtovnej politiky na všetky predchádzajúce obdobia, v úprave účtovných závierok za predchádzajúce časové intervaly v priebehu bežného účtovného roka a za porovnateľné obdobia v priebehu predchádzajúcich účtovných rokov uplatnením novej účtovnej politiky prospektívne od najskoršieho možného obdobia.

44. Jedným z cieľov predchádzajúcej zásady je zaistiť, aby sa na konkrétnu skupinu transakcií aplikovala počas celého účtovného roka jednotná účtovná politika. V zmysle IAS 8 sa zmena účtovnej politiky zohľadňuje spätným uplatňovaním, pričom sa prehodnotia finančné údaje za predchádzajúce obdobia počnúc najskorším možným obdobím. Ak je však nemožné určiť kumulatívnu sumu úpravy za predchádzajúce účtovné roky, nová politika sa v zmysle IAS 8 uplatňuje prospektívne od čo najskoršieho možného obdobia. Zmyslom zásady v odseku 43 je, aby sa všetky prípadné zmeny účtovnej politiky, ku ktorým dôjde počas bežného účtovného roka, aplikovali buď spätne, alebo ak to nie je možné, prospektívne, a to najneskôr od začiatku účtovného roka.

45. Ak by bolo povolené zohľadňovať účtovné zmeny k príslušnému dátumu obdobia v priebehu účtovného roka, umožnilo by sa tým uplatňovanie dvoch rôznych účtovných politík na určitú skupinu transakcií v rámci toho istého účtovného roka. Výsledkom by bola problematická alokácia, nejasné výsledky prevádzkových činností a komplikovaná analýza a zrozumiteľnosť informácií za časový interval v priebehu účtovného roka.

DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce sa 1. januára 1999 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča.

▼M5

47. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 4, 5, 8, 11, 12 a 20, vypustil odsek 13 a pridal odseky 8A a 11A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M12

48. IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 16 písm. i). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná hednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie.

▼**M29**

49. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenil a doplnil odsek 15, doplnili sa odseky 15A – 15C a 16A a vypustili sa odseky 16 – 18. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatňuje na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2011 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M33**

50. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 16A písm. j). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

51. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanými v júni 2011, sa zmenili a doplnili odseky 8, 8A, 11A a 20. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼**M36**

52. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek 5 ako následná zmena a doplnenie vyplývajúce zo zmeny a doplnenia IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

53. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M38**

54. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil a doplnil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M52**

55. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 15B a 16A. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M48**

56. Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenil odsek 16A. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M49**

57. Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenil odsek 5 Účtovná jednotka túto zmenu uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie tejto zmeny je povolené.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 36

Zníženie hodnoty majetku

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré účtovná jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jej majetku nie je vyššia, ako je jeho spätne získateľná suma. O majetku sa účtuje vo vyššej sume, ako je jeho spätne získateľná suma, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje sumu získateľnú z používania alebo predaja majetku. V tomto prípade sa majetok vykazuje ako majetok so zníženou hodnotou a v štandarde sa požaduje, aby účtovná jednotka vykazovala stratu zo zníženia hodnoty. V tomto štandarde sa takisto stanovuje, kedy by účtovná jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a predpisujú sa povinné zverejnenia.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

2. Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní zníženia hodnoty všetkých aktív, okrem:

▼B

a) zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*);

▼M52

b) zmluvných aktív a majetku vznikajúceho z nákladov na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy, ktoré sa vykazujú v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*;

▼B

c) odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

d) majetku vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

▼M53

e) finančných aktív, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje*;

▼B

f) investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa oceňuje reálnou hodnotou (pozri IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*);

▼M45

g) biologického majetku týkajúceho sa poľnohospodárskej činnosti v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Poľnohospodárstvo*, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie;

▼B

h) odložených akvizičných nákladov a nehmotného majetku vznikajúceho zo zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv v rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy* a

i) dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie) klasifikovaného ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby, majetok vznikajúci v rámci zmlúv o zhotovení, odložené daňové pohľadávky, majetok vznikajúci v rámci zamestnaneckých požitkov, alebo majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), pretože existujúce štandardy uplatniteľné na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie tohto majetku.

▼**M53**

4. Tento štandard sa vzťahuje na finančné aktíva klasifikované ako:

a) dcérske spoločnosti, ako sú vymedzené v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*;

b) pridružené podniky, ako sú vymedzené v IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* a

c) spoločné podniky, ako sú vymedzené v IFRS 11 *Spoločné dohody*.

Zníženie hodnoty iného finančného majetku je upravené v IFRS 9.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na finančné aktíva v rozsahu pôsobnosti IFRS 9, investičný majetok ocenený reálnou hodnotou v rozsahu pôsobnosti IAS 40 alebo biologické aktíva súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou ocenené reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v rozsahu pôsobnosti IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na aktíva, ktoré sa účtujú v precenenej sume (t. j. reálnou hodnotou k dátumu precenenia zníženou o akékoľvek následné akumulované odpisy a následné akumulované straty zo zníženia hodnoty) v súlade s ostatnými IFRS, ako sú napríklad modely precenenia v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. Jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou aktíva a jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie sú priame prírastkové náklady, ktoré možno priradiť vyradeniu aktíva.

▼**M33**

a) i) Ak sú náklady na vyradenie zanedbateľné, spätne získateľná suma preceneného aktíva sa nevyhnutne približuje alebo je väčšia ako jeho precenená suma. V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že u preceneného aktíva sa zníži hodnota a spätne získateľná suma sa nemusí odhadovať;

ii) [vypúšťa sa]

b) [vypúšťa sa]

c) Ak nie sú náklady na vyradenie zanedbateľné, reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie preceneného aktíva je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného aktíva zníži, ak jeho hodnota pri použití je nižšia, ako je jeho precenená hodnota. V takomto prípade, po uplatnení požiadaviek na precenenie, účtovná jednotka uplatní tento štandard, aby zistila, či sa hodnota aktíva mohla znížiť.

▼B

DEFINÍCIE

▼M33

6. **V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:**

[vypúšťa sa]

a) [vypúšťa sa]

b) [vypúšťa sa]

c) [vypúšťa sa]

▼M12

_____

▼B

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa vykazuje majetok, po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Peňazotvorná jednotka je najmenšia identifikovateľná skupina aktív, ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív.

Celopodnikové aktíva sú aktíva iné ako goodwill, ktoré prispievajú k budúcim peňažným tokom tak posudzovanej peňazotvornej jednotky, ako aj ostatných peňazotvorných jednotiek.

Náklady na vyradenie sú dodatočné náklady priamo priraditeľné k vyradeniu aktíva alebo peňazotvornej jednotky, s výnimkou finančných nákladov a nákladov na daň z príjmu.

Odpisovateľná hodnota je obstarávacia cena aktíva alebo iná suma, ktorou sa nahrádza obstarávacia cena v účtovnej závierke, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej hodnoty aktíva počas jeho doby použiteľnosti ([1]).

▼M33

***Reálna hodnota* je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)**

▼B

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky prevyšuje ich spätne získateľnú sumu.

Spätne získateľná suma aktíva alebo peňazotvornej jednotky je buď jeho ►M33 reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie ◄ alebo, ak je vyššia, jeho hodnota z používania.

Doba použiteľnosti je buď:

a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude používať aktívum, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré sa očakáva, že účtovná jednotka získa z majetku.

([1]) V prípade nehmotného majetku sa namiesto pojmu „odpisovanie“ vo všeobecnosti používa pojem „amortizácia“. Obidva pojmy majú rovnaký význam.

▼B

Hodnota z používania je súčasná hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých získanie sa očakáva z aktíva alebo peňazotvornej jednotky.

IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY MOHLA BYŤ ZNÍŽENÁ

7. V odsekoch 8 až 17 sa špecifikuje, kedy sa určuje spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Zostávajúca časť tohto štandardu má túto štruktúru:

a) v odsekoch 18 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky takisto používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku;

b) v odsekoch 58 až 108 sa stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív iných ako goodwill sa zaoberajú odseky 58 až 64. Odseky 65 až 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu;

c) v odsekoch 109 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie strát zo zníženia hodnoty vykázaných pre aktívum alebo peňazotvornú jednotku v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky opäť používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sa stanovujú v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125;

d) v odsekoch 126 až 133 sa špecifikujú informácie, ktoré sa zverejňujú o stratách zo zníženia hodnoty majetku a o zrušení strát zo zníženia hodnoty majetku a peňazotvorných jednotiek. V odsekoch 134 až 137 sa špecifikujú dodatočné požiadavky na zverejňovanie informácií o peňazotvorných jednotkách, ku ktorým bol na účely testovania na zníženie hodnoty alokovaný goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

8. Hodnota majetku je znížená, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu. V odsekoch 12 až 14 sa opisujú niektoré náznaky toho, že by mohla nastať strata zo zníženia hodnoty. V prípade výskytu ktoréhokoľvek z týchto náznakov sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.

9. Účtovná jednotka by mala ku každému dátumu vykazovania posúdiť, či existuje nejaký náznak, že by hodnota majetku mohla byť znížená. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu majetku.

▼B

10. Bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty, účtovná jednotka takisto:

a) Raz ročne vykonáva test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo nehmotného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie, a to porovnaním jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou. Tento test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu že sa vykoná každý rok k tomu istému dátumu. Rozličný nehmotný majetok možno na zníženie hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas bežného ročného obdobia došlo k prvotnému vykázaniu takéhoto nehmotného majetku, takýto nehmotný majetok sa testuje na zníženie hodnoty pred koncom bežného ročného obdobia;

b) Raz ročne vykonáva test na zníženie hodnoty goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s odsekmi 80 až 99.

11. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na návratnosť jeho účtovnej hodnoty je väčšinou predmetom vyššej neistoty pred tým, ako je majetok k dispozícii na používanie, než po tom, ako je k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu sa v tomto štandarde od účtovnej jednotky požaduje minimálne raz ročne uskutočňovať test na zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.

▼M33

12. **Pri posudzovaní, či existuje nejaký náznak, že by hodnota aktíva mohla byť znížená, berie účtovná jednotka do úvahy aspoň tieto ukazovatele:**

Vonkajšie zdroje informácií

a) **existujú pozorovateľné náznaky, že počas daného obdobia sa ~~trhová~~ hodnota aktíva znížila podstatne viac, ako by sa očakávalo ako výsledok plynutia času alebo bežného používania;**

▼B

b) počas obdobia sa vyskytli, alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom, alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, pre ktorý je majetok určený;

c) počas obdobia sa zvýšili trhové úrokové miery alebo ostatné trhové miery návratnosti investícií a tieto zvýšenia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania majetku a významne znížia spätne získateľnú sumu majetku;

d) účtovná hodnota čistých aktív účtovnej jednotky je vyššia, ako je jej trhová kapitalizácia;

Interné zdroje informácií

e) k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku;

▼B

f) počas obdobia sa vyskytli, alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s nepriaznivým vplyvom na účtovnú jednotku, v rozsahu alebo v spôsobe, akým sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú nevyužívanie majetku, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činností, v rámci ktorých sa majetok využíva, plány na vyradenie majetku pred pôvodne očakávaným dátumom a opätovné posúdenie doby použiteľnosti majetku z neurčitej na určitú ([1]);

g) k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výkonnosť aktíva je alebo bude horšia, ako sa očakávalo.

▼M7

Dividenda z dcérskej spoločnosti, ►M32 spoločného podniku ◄ alebo pridruženého podniku

h) v prípade investície do dcérskej spoločnosti, ►M32 spoločného podniku ◄ alebo pridruženého podniku investor vykazuje dividendu z tejto investície a k dispozícii sú dôkazy, že:

(i) účtovná hodnota investície v individuálnej účtovnej závierke prevyšuje účtovné hodnoty v konsolidovanej účtovnej závierke čistého majetku podniku, do ktorého sa investuje vrátane pridruženého goodwillu; alebo

(ii) dividenda prevyšuje celkové súhrnné príjmy dcérskej spoločnosti, ►M32 spoločného podniku ◄ alebo pridruženého podniku v období, v ktorom sa dividenda deklaruje.

▼B

13. Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Účtovná jednotka môže identifikovať iné náznaky toho, že hodnota majetku by mohla byť znížená a na základe ktorých by sa od účtovnej jednotky vyžadovalo, aby určila spätne získateľnú sumu majetku, alebo v prípade goodwillu, aby vykonala test na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 až 99.

14. Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota majetku by mohla byť znížená, zahŕňajú existenciu:

a) peňažných tokov na nadobudnutie aktív alebo následnej potreby peňažných prostriedkov na ich prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako tie, ktoré boli pôvodne rozpočtované;

b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku alebo straty plynúcich z aktíva, ktoré sú podstatne horšie ako tie, ktoré boli rozpočtované;

c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z aktíva, alebo

d) prevádzkových strát alebo peňažných výdavkov, v súvislosti s majetkom, ak sú údaje bežného obdobia agregované s údajmi rozpočtovanými do budúcnosti.

([1]) V momente, keď majetok splní kritériá na jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), vyjme sa z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti.*

▼B

15. Ako sa uvádza v odseku 10, v tomto štandarde sa požaduje minimálne raz ročne vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti, alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú ustanovenia odseku 10, sa koncepcia významnosti uplatňuje aj pri identifikácii, či je potrebné odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku. Ak napríklad predchádzajúce výpočty ukazujú, že spätne získateľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, účtovná jednotka nemusí znovu odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku, ak sa nevyskytli žiadne udalosti, ktorými by sa eliminoval tento rozdiel. Podobne by sa predchádzajúcou analýzou mohlo ukázať, že spätne získateľná suma aktíva nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v zozname v odseku 12.

16. Na ilustráciu odseku 15, ak sa trhové úrokové miery alebo iné trhové miery návratnosti investícií počas obdobia zvýšia, účtovná jednotka nemusí uskutočniť formálny odhad spätne získateľnej sumy majetku v týchto prípadoch:

a) ak je nepravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových mier nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu použitú pre majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti;

b) ak je pravdepodobné, že diskontná sadzba použitá pri výpočte hodnoty z používania aktíva bude ovplyvnená zvýšením týchto trhových mier, avšak v predchádzajúcej analýze citlivosti spätne získateľnej sumy sa ukazuje, že:

i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu spätne získateľnej sumy, pretože budúce peňažné toky sa takisto pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže účtovná jednotka preukázať, že upravuje svoje výnosy z dôvodu kompenzácie prípadného zvýšenia trhových úrokových mier), alebo

ii) je nepravdepodobné, že zníženie spätne získateľnej sumy bude viesť k výraznej strate zo zníženia hodnoty.

17. Ak existuje náznak, že hodnota aktíva by mohla byť znížená, môže to naznačovať, že bude potrebné prehodnotiť a upraviť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie), alebo reziduálnu hodnotu aktíva v súlade so štandardom, ktorý sa uplatňuje na toto aktívum, dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty tohto majetku.

OCEŇOVANIE SPÄTNE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

18. V tomto štandarde sa definuje spätne získateľná suma ako reálna hodnota aktíva alebo peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na ►**M33** vyradenie ◄ alebo, ak je vyššia, ich hodnota z používania. V odsekoch 19 až 57 sa stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku.

19. Nie je vždy potrebné určiť aj ►**M33** reálnu hodnotu aktíva po odpočítaní nákladov na vyradenie ◄ aj jeho hodnotu z používania. Ak jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu aktíva, hodnota aktíva nie je znížená a nie je potrebné odhadovať druhú hodnotu.

▼M33

20. Bolo by možno oceniť reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie, dokonca aj vtedy, keď neexistuje kótovaná cena na aktívom trhu za rovnaké aktívum. Niekedy však nebude možné oceniť reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie, pretože neexistuje žiadny základ na spoľahlivý odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. V tomto prípade môže ako spätne získateľnú sumu účtovná jednotka použiť hodnotu z používania aktíva.

▼B

21. Ak nie je žiadny dôvod domnievať sa, že hodnota z používania majetku významne prevyšuje jeho ►M33 reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie ◄, ►M33 reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie ◄ možno použiť ako jeho spätne získateľnú sumu. Toto bude častým javom pri aktívach, ktoré sú držané na vyradenie. Vyplýva to z toho, že hodnota z používania majetku držaného na vyradenie bude pozostávať najmä z čistých tržieb z vyradenia, pretože budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia sú väčšinou zanedbateľné.

22. Spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotlivé aktívum s výnimkou aktíva, ktoré nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. V tomto prípade sa spätne získateľná suma stanovuje pre peňazotvornú jednotku, do ktorej majetok patrí (pozri odseky 65 až 103), s výnimkou prípadov, keď:

a) je ►M33 reálna hodnota majetku znížená o náklady na vyradenie ◄ vyššia ako jeho účtovná hodnota alebo

▼M33

b) hodnota z používania aktíva sa môže odhadnúť ako hodnota, ktorá sa blíži k jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie a čistá reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie sa dá oceniť.

▼B

23. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a zjednodušené výpočty poskytovať primerané priblíženie sa podrobným výpočtom, ktoré sú uvedené v tomto štandarde na určenie ►M33 reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie ◄, alebo hodnoty z používania.

Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

24. V odseku 10 sa požaduje, aby sa nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti raz ročne testoval na zníženie hodnoty prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou bez ohľadu na to, či existuje nejaký náznak zníženia hodnoty tohto majetku. V rámci testu na zníženie hodnoty tohto majetku v aktuálnom období sa však môže použiť ostatný podrobný výpočet spätne získateľnej sumy takéhoto majetku vykonaný v predchádzajúcom období za predpokladu, že sú splnené všetky tieto kritériá:

a) ak sa nehmotným majetok nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív a z tohto dôvodu sa majetok testuje na zníženie hodnoty ako súčasť peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí, pričom majetok a záväzky tvoriace túto jednotku sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy významne nezmenili;

▼B

b) výsledkom ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu tohto majetku, a

c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a okolností, ktoré sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že spätne získateľná suma sa stanoví v nižšej sume, ako je účtovná hodnota majetku, je nepatrná.

▼M33

Reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie

———————

▼B

►M33 28. Náklady na vyradenie iné ako tie, ktoré sa vykázali ako záväzky, sa odpočítajú pri oceňovaní reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie. ◄ Príkladmi takýchto nákladov sú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku a priame dodatočné náklady na uvedenie majetku do predajného stavu. Avšak požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru (definované v IAS 19) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku, nepredstavujú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku.

29. Vyradenie majetku by niekedy mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok, pričom pre majetok, ako aj pre záväzok je k dispozícii iba jediná ►M33 reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie ◄. V odseku 78 sa vysvetľuje, ako postupovať v takýchto prípadoch.

Hodnota z používania

30. Vo výpočte hodnoty z používania majetku sa zohľadňujú tieto prvky:

a) odhad budúcich peňažných tokov, od ktorých účtovná jednotka očakáva, že jej z majetku vyplynú;

b) očakávania možných odchýlok v sume alebo časovom priebehu týchto budúcich peňažných tokov;

c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou trhovou bezrizikovou úrokovou mierou;

d) cena za znášanie neistoty obsiahnutej v aktíve a

e) iné faktory, akým je napríklad platobná neschopnosť, ktoré by účastníci trhu zohľadňovali pri oceňovaní budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že jej z majetku vyplynú.

31. Odhadovanie hodnoty z používania majetku zahŕňa tieto kroky:

a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z jeho konečného vyradenia, a

b) uplatnenie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

▼B

32. Prvky uvedené v odseku 30 písm. b), d) a e) možno zohľadniť buď úpravou budúcich peňažných tokov, alebo úpravou diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup účtovná jednotka uplatní pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume a časovom priebehu budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. váženého aritmetického priemeru všetkých možných výstupov. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania majetku.

Základ pre odhady budúcich peňažných tokov

33. V rámci oceňovania hodnoty z používania účtovná jednotka:

a) zakladá projekcie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o rozsahu ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa priraďuje externým dôkazom;

b) zakladá projekcie peňažných tokov na najaktuálnejších finančných rozpočtoch/predpovediach schválených manažmentom, vylúči však všetky odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie alebo zo zlepšenia alebo rozšírenia výkonnosti majetku. Projekcie vychádzajúce z týchto rozpočtov/predpovedí by sa mali týkať maximálne obdobia piatich rokov s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnené dlhšie obdobie;

c) odhaduje projekcie peňažných tokov na obdobie dlhšie ako to, ktorého sa týkajú najaktuálnejšie rozpočty/predpovede, pomocou extrapolácie projekcií založených na rozpočtoch/predpovediach, používajúcich stabilnú alebo klesajúcu mieru rastu na nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výrobky, odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, keď môže byť opodstatnená vyššia miera.

34. Manažment posudzuje primeranosť predpokladov, z ktorých vychádzajú aktuálne projekcie peňažných tokov, skúmaním príčin rozdielov medzi minulými projekciami peňažných tokov a skutočnými peňažnými tokmi. Manažment sa uistí, že predpoklady, na ktorých sú založené aktuálne projekcie peňažných tokov, sú konzistentné s minulými skutočnými výstupmi, ak si to vyžadujú vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali v čase vytvárania skutočných peňažných tokov.

35. Podrobné, jasné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobia dlhšie ako päť rokov nie sú spravidla k dispozícii. Z tohto dôvodu sú manažérske odhady budúcich peňažných tokov založené na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/predpovediach na obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto projekcie sú spoľahlivé a môže preukázať svoju schopnosť, založenú na minulých skúsenostiach, presne predpovedať peňažné toky na toto dlhšie obdobie.

▼B

36. Projekcie peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou projekcií peňažných tokov založených na finančných rozpočtoch/predpovediach, pri použití miery rastu na nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca s výnimkou prípadov, keď zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o režimoch vývoja životného cyklu výrobku alebo odvetvia. Ak je to vhodné, miera rastu je nulová alebo záporná.

37. Ak sú podmienky priaznivé, pravdepodobne na trh vstúpia konkurenti a obmedzia rast. Účtovné jednotky budú mať preto ťažkosti pri prevýšení priemernej historickej miery rastu v dlhodobom horizonte (povedzme dvadsať rokov) v prípade výrobkov, odvetví, alebo krajiny či krajín, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa.

38. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí berie účtovná jednotka do úvahy, či informácie odzrkadľujú primerané a preukázateľné predpoklady a predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

Zostavovanie odhadov budúcich peňažných tokov

39. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú:

a) projekcie príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;

b) projekcie výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby sa vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania aktív (vrátane výdavkov peňažných prostriedkov na prípravu aktív na používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k aktívam na primeranom a konzistentnom základe, a

c) prípadné čisté peňažné toky, ktoré sa prijmú (alebo zaplatia) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti.

40. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odzrkadľujú konzistentné predpoklady o raste cien zapríčinenom všeobecnou infláciou. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien zapríčineného všeobecnou infláciou, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).

41. Projekcie výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňajú výdavky súvisiace s bežnou údržbou majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k používaniu majetku na primeranom a konzistentnom základe.

42. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú pred tým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktorých vynaloženie sa očakáva pred tým, ako je majetok pripravený na používanie alebo predaj. Je to tak napríklad v prípade rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

▼B

43. Aby sa predišlo duplicitnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:

a) príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktorým sa vytvárajú príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z posudzovaného majetku (napríklad finančný majetok, akým sú pohľadávky), a

b) výdavky peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).

44. Budúce peňažné toky sa odhadujú vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva:

a) z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej sa účtovná jednotka ešte nezaviazala, alebo

b) zo zlepšenia alebo z rozšírenia výkonnosti majetku.

45. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, hodnota z používania nezohľadňuje:

a) budúce výdavky peňažných prostriedkov alebo súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktorých vznik sa očakáva z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej sa účtovná jednotka ešte nezaviazala, alebo

b) budúce výdavky peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť majetku alebo súvisiace príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva z týchto výdavkov.

46. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania účtovnej jednotky, alebo spôsob, akým sa podnikanie vykonáva. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* obsahuje návod, v ktorom sa objasňuje, kedy je účtovná jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.

47. Ak sa účtovná jednotka zaviaže k reštrukturalizácii, niektoré aktíva budú pravdepodobne ovplyvnené touto reštrukturalizáciou. V momente, keď sa účtovná jednotka zaviaže k reštrukturalizácii:

a) jej odhady budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov s cieľom určiť hodnotu z používania odzrkadľujú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (vychádzajúce z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí schválených manažmentom) a

b) jej odhady budúcich výdavkov peňažných prostriedkov na reštrukturalizáciu sa v súlade s IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Ilustratívny príklad 5 znázorňuje vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet hodnoty z používania.

48. Pokiaľ v účtovnej jednotke nedôjde k výdavkom peňažných prostriedkov, ktorými sa vylepší alebo rozšíri výkonnosť majetku, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy peňažných prostriedkov, ktorých vznik sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov spojených s výdavkami peňažných prostriedkov (pozri ilustratívny príklad 6).

▼B

49. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce výdavky peňažných prostriedkov potrebné na udržanie úrovne ekonomických úžitkov, ktorých vznik sa očakáva z majetku v jeho súčasnom stave. Ak peňazotvorná jednotka pozostáva z aktív s rozličnými odhadovanými dobami použiteľnosti, z ktorých sú všetky dôležité pre pokračujúcu činnosť jednotky, nahradenie aktív s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť bežnej údržby tejto jednotky. Podobne ak jednotlivé aktívum pozostáva zo zložiek s odlišnými odhadovanými dobami použiteľnosti, náhrada zložiek s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhadovaní budúcich peňažných tokov vytváraných aktívom považuje za súčasť bežnej údržby tohto majetku.

50. Odhady budúcich peňažných tokov neobsahujú:

a) príjmy alebo výdavky peňažných prostriedkov z finančných činností alebo

b) príjmy alebo výdavky na daň z príjmov.

51. Odhadované budúce peňažné toky odzrkadľujú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určuje diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát, alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadovaných budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdavky peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože sa diskontná sadzba stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa takisto odhadujú na báze pred zdanením.

52. Odhadom čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo uhradené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, je suma, ktorej získanie účtovná jednotka očakáva z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie.

53. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo uhradené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom, ako ►**M33** reálna hodnota majetku znížená o náklady na vyradenie ◄, s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

a) účtovná jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktorého doba použiteľnosti sa skončila a ktorý sa prevádzkoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude používať tento majetok;

b) účtovná jednotka tieto ceny upraví tak o vplyvy budúcich zvýšení cien, zapríčinených všeobecnou infláciou, ako aj o vplyvy špecifických budúcich zvýšení (znížení) cien. Ak sa však v odhadoch budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania majetku a diskontnej sadzbe neberie do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, účtovná jednotka tento vplyv vylúči aj z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

▼M33

53A. Reálna hodnota sa líši od hodnoty z používania. Reálna hodnota odráža predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva. Naproti tomu, hodnota z používania odzrkadľuje účinky faktorov, ktoré môžu byť vo vzťahu k účtovnej jednotke špecifické a nemusia byť vo všeobecnosti uplatniteľné na všetky účtovné jednotky. Do reálnej hodnoty sa napríklad nepremieta žiaden z ďalej uvedených faktorov za predpokladu, že by neboli všeobecne dostupné pre účastníkov trhu:

a) dodatočná hodnota odvodená zo zoskupenia aktíva (ako je napríklad vytvorenie portfólia investičného nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa na rôznych miestach),

b) synergie medzi oceňovaným aktívom a ostatnými aktívami,

c) zákonné práva alebo zákonné obmedzenia, ktoré sú špecifické len pre súčasného vlastníka aktíva a

d) daňové výhody alebo daňové zaťaženia, ktoré sú špecifické pre súčasného vlastníka aktíva.

▼B

Budúce peňažné toky v cudzej mene

54. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne sa diskontujú použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre túto menu. Účtovná jednotka prepočítava súčasnú hodnotu pomocou aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu hodnoty z používania.

Diskontná sadzba

55. Diskontná(-é) sadzba(-y) je (sú) sadzba(-y) pred zdanením, v ktorej(-ých) sa odzrkadľujú aktuálne trhové posúdenia:

a) časovej hodnoty peňazí a

b) rizík špecifických pre daný majetok, o ktoré sa neupravili odhady budúcich peňažných tokov.

56. Sadzba, ktorá odzrkadľuje súčasné trhové posúdenia časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre tento majetok, je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorou by sa vytvárali peňažné toky v sumách, časovom priebehu a pri riziku ekvivalentnom tým, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z tohto majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby zahrnutej v aktuálnych transakciách na trhu s podobným majetkom, alebo z váženého aritmetického priemeru nákladov na kapitál účtovnej jednotky kótovanej na burze, ktorá má jediné aktívum (alebo portfólio aktív) podobné posudzovanému majetku v zmysle potenciálu prínosov a rizík. Diskontná sadzba (sadzby) použitá na ocenenie hodnoty z používania majetku však neodzrkadľuje riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne.

▼B

57. Ak sadzba pre konkrétne aktívum nie je priamo dostupná z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. V dodatku A je uvedený dodatočný návod na odhadovanie diskontnej sadzby v takýchto prípadoch.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

58. V odsekoch 59 až 64 sa stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív iných ako goodwill. Vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu sa zaoberajú odseky 65 až 108.

59. Účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na jeho spätne získateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne získateľná suma majetku nižšia, ako jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.

60. Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa majetok účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom preceňovania v IAS 16). K prípadným stratám zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa pristupuje ako k zníženiu precenenia podľa tohto iného štandardu.

▼M5

61. Strata zo zníženia hodnoty neprecenného majetku sa vykazuje v zisku alebo strate. Strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa však vykáže v ostatných súčastiach komplexného výsledku za predpokladu že strata zo zníženia hodnoty neprevýši sumu prebytku z precenenia toho istého majetku. Takáto strata zo zníženej hodnoty z preceneného majetku znižuje prebytok z precenenia tohto majetku.

▼B

62. Ak je suma odhadovaná ako strata zo zníženia hodnoty vyššia ako účtovná hodnota majetku, na ktorý sa vzťahuje, účtovná jednotka vykáže záväzok výlučne vtedy, ak sa to požaduje iným štandardom.

63. Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) upravia pre daný majetok v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku znížená o jeho reziduálnu hodnotu (ak existuje) na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

64. Ak je vykázaná strata zo zníženia hodnoty, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určujú podľa IAS 12 porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty majetku s jeho daňovým základom (pozri ilustratívny príklad 3).

PEŇAZOTVORNÉ JEDNOTKY A GOODWILL

▼M12

65. V odsekoch 66 až 108 a prílohe C sa ustanovujú požiadavky na identifikovanie peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí majetok, a na stanovenie účtovnej hodnoty a vykázanie strát zo zníženia hodnoty peňazotvorných jednotiek a goodwillu.

▼B

Identifikácia peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí majetok

66. Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by mohla byť znížená, spätne získateľná suma sa odhaduje pre jednotlivý majetok. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu jednotlivého majetku, účtovná jednotka stanoví spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej majetok patrí (peňazotvorná jednotka majetku).

67. Spätne získateľnú sumu jednotlivých aktív nie je možné určiť, ak:

a) sa hodnota z používania majetku nedá odhadnúť ako blížiaca sa k jeho ►**M33** reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie ◄ (napríklad keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť ako zanedbateľné) a

b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov z ostatného majetku.

V takýchto prípadoch sa hodnota z používania, ktorou je z tohto dôvodu spätne získateľná suma, môže určiť len pre peňazotvornú jednotku majetku.

Príklad

Ťažobná účtovná jednotka vlastní súkromnú železnicu na podporu svojich ťažobných činností. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a nevytvárajú sa ňou príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku bane.

Spätne získateľnú sumu súkromnej železnice nie je možné odhadnúť, pretože sa nedá stanoviť hodnota z používania súkromnej železnice a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto účtovná jednotka odhaduje spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky, do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. bane ako celku.

68. Podľa definície v odseku 6 je peňazotvorná jednotka majetku najmenšia skupina aktív, do ktorej patrí majetok a ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. Na identifikáciu peňazotvornej jednotky majetku sa používa posúdenie. Ak sa spätne získateľná suma nedá pre jednotlivý majetok určiť, účtovná jednotka identifikuje najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé.

Príklad

Autobusový podnik poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Aktíva priradené každej trase a peňažné toky z každej trasy sa dajú osobitne identifikovať. Jedna z trás sa prevádzkuje s významnou stratou.

▼B

Pretože účtovná jednotka nemá možnosť obmedziť žiadnu z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív, sú príjmy peňažných prostriedkov spoločne vytvárané týmito piatimi trasami. Peňazotvornou jednotkou je pre každú trasu autobusový podnik ako celok.

69. Príjmy peňažných prostriedkov sú príjmy peňazí a peňažných ekvivalentov, ktoré účtovná jednotka prijíma od externých strán. Pri identifikovaní, či sú príjmy peňažných prostriedkov z aktíva (alebo skupín aktív) vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív (alebo skupín aktív), berie účtovná jednotka do úvahy rôzne faktory vrátane toho, ako manažment sleduje podnikové činnosti (napríklad podľa produktových radov, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov alebo regionálnych oblastí), alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyraďovaní aktív a činností účtovnej jednotky. Ilustratívny príklad 1 poskytuje príklady identifikácie peňazotvornej jednotky.

70. Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába aktívum alebo skupina aktív, tieto aktíva alebo skupina aktív sa identifikujú ako peňazotvorná jednotka, a to aj v prípade, ak sa niektoré alebo všetky výstupy používajú interne. Ak sú príjmy peňažných prostriedkov, vytvárané akýmkoľvek majetkom alebo peňazotvornou jednotkou, ovplyvnené internými transferovými cenami, účtovná jednotka použije najlepší manažérsky odhad budúcej(-ich) ceny (cien), ktorá(-é) by sa mohla(-i) dosiahnuť v nezávislej transakcii, a to pri odhade:

a) budúcich príjmov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania majetku alebo peňazotvornej jednotky a

b) budúcich výdavkov peňažných prostriedkov použitých na určenie hodnoty z používania prípadného ďalšieho majetku alebo peňazotvorných jednotiek, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami.

71. Dokonca aj v prípade, že časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrába aktívum alebo skupina aktív, používajú ostatné súčasti účtovnej jednotky (napríklad výrobky v medzistupni výrobného procesu), toto aktívum alebo skupina aktív tvorí osobitnú peňazotvornú jednotku, ak by účtovná jednotka mohla predať tieto výstupy na aktívnom trhu. Vyplýva to z toho, že toto aktívum alebo skupina aktív by mohli vytvárať príjmy peňažných prostriedkov, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív alebo skupín aktív. Pri použití informácií vychádzajúcich z finančných rozpočtov/predpovedí, ktoré sa vzťahujú na takúto peňazotvornú jednotku alebo na prípadný iný majetok alebo peňazotvornú jednotku, ktoré sú ovplyvnené internými transferovými cenami, v prípade, ak interné transferové ceny neodzrkadľujú najlepší manažérsky odhad budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií, účtovná jednotka takéto informácie upraví.

▼B

72. Peňazotvorná jednotka sa identifikuje konzistentne v rámci jednotlivých období pre to isté aktívum alebo typy aktív s výnimkou prípadov, ak je zmena opodstatnená.

73. Ak účtovná jednotka určí, že aktívum patrí do inej peňazotvornej jednotky ako v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy aktív zoskupené do peňazotvornej jednotky majetku sa zmenili, v odseku 130 sa požadujú zverejnenia o peňazotvornej jednotke, ak je vykázaná alebo zrušená strata zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky.

Spätne získateľná suma a účtovná hodnota peňazotvornej jednotky

74. Spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky je buď suma reálnej hodnoty peňazotvornej jednotky po odpočítaní nákladov na ►**M33** vyradenie ◄ alebo, ak je vyššia, jej hodnota z používania. S cieľom určiť spätne získateľnú sumu peňazotvornej jednotky sa každý odkaz na „majetok“ v odsekoch 19 až 57 chápe ako odkaz na „peňazotvornú jednotku“.

75. Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky sa určuje konzistentne so spôsobom, ktorým sa určuje spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky.

76. Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky:

a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba tých aktív, ktoré sa môžu k peňazotvornej jednotke priamo priradiť alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe a ktorými sa budú vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri stanovení hodnoty z používania peňazotvornej jednotky, a

b) nezahŕňa účtovnú hodnotu prípadného vykázaného záväzku s výnimkou prípadu, keď sa spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Vyplýva to z toho, že ►**M33** reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie ◄ a hodnota z používania peňazotvornej jednotky sa stanovujú s vyňatím peňažných tokov vzťahujúcich sa na aktíva, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky a na záväzky, ktoré boli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77. Ak sa majetok zoskupuje s cieľom posúdiť návratnosť, do peňazotvornej jednotky je dôležité zahrnúť všetky aktíva, ktoré vytvárajú alebo sa používajú pri tvorbe príslušného toku príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa peňazotvorná jednotka mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch sa niektoré aktíva nedajú alokovať k peňazotvornej jednotke na primeranom a konzistentnom základe, hoci prispievajú k odhadovaným budúcim peňažným tokom peňazotvornej jednotky. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo celopodnikových aktív, akým je majetok ústredia. V odsekoch 80 až 103 sa vysvetľuje, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty.

▼M33

78. Možno bude potrebné brať do úvahy niektoré vykázané záväzky na určenie spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky. Toto sa môže stať, ak by si vyradenie peňazotvornej jednotky vyžadovalo od kupujúceho prevzatie záväzku. V tomto prípade reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie (alebo odhadnuté peňažné toky z konečného vyradenia) peňazotvornej jednotky je cena za predaj aktív peňazotvornej jednotky a záväzku spolu, znížená o náklady na vyradenie. Na uskutočnenie zmysluplného porovnania medzi účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky a jej spätne získateľnou sumou sa účtovná hodnota záväzku odpočíta pri určovaní jednak hodnoty z používania peňazotvornej jednotky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

▼B

Príklad

Podnik prevádzkuje baňu v krajine, kde sa právnymi predpismi požaduje, že vlastník musí po ukončení jeho banskej činnosti uviesť miesto do pôvodného stavu. Náklady na uvedenie do pôvodného stavu zahŕňajú nahradenie skrývky, ktorá sa musí odstrániť pred tým, ako sa začne banská činnosť. Rezerva na náklady na nahradenie skrývky sa vykázala okamžite po odstránení skrývky. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť obstarávacej ceny bane a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu je 500 CU ([a]) čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na uvedenie do pôvodného stavu.

Účtovná jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Peňazotvornou jednotkou pre baňu je baňa ako celok. Účtovná jednotka prijala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 CU. Táto cena odzrkadľuje skutočnosť, že kupujúci prevezme povinnosť na uvedenie skrývky do pôvodného stavu. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Hodnota z používania bane je približne 1 200 CU, vynímajúc náklady na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000 CU.

Reálna hodnota peňazotvornej jednotky znížená o náklady na ►M33 *vyradenie* ◄ *je 800 CU. V uvedenej sume sa zohľadňujú náklady na uvedenie do pôvodného stavu, na ktoré sa už vytvorila rezerva. Ako dôsledok sa hodnota z používania peňazotvornej jednotky určí po zohľadnení nákladov na uvedenie do pôvodného stavu a odhaduje sa na 700 CU (1 200 CU mínus 500 CU). Účtovná hodnota peňazotvornej jednotky je 500 CU, čo predstavuje účtovnú hodnotu bane (1 000 CU) mínus účtovnú hodnotu rezervy na náklady na uvedenie do pôvodného stavu (500 CU). Z toho vyplýva, že spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.*

([a]) V tomto štandarde sú peňažné sumy vyjadrené v „menových jednotkách“ (CU).

79. Z praktických dôvodov sa spätne získateľná suma peňazotvornej jednotky niekedy určuje po zohľadnení aktív, ktoré nie sú súčasťou peňazotvornej jednotky (napríklad pohľadávky alebo iný finančný majetok), alebo záväzkov, ktoré už boli vykázané v účtovnej závierke (napríklad záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota peňazotvornej jednotky zvyšuje o účtovnú hodnotu týchto aktív a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

▼B

Goodwill

Alokácia goodwillu k peňazotvorným jednotkám

▼M22

80. Na účely testovania na zníženie hodnoty sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alokuje od dátumu nadobudnutia ku všetkým peňazotvorným jednotkám alebo skupinám peňazotvorných jednotiek nadobúdateľa, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergií podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradil ostatný majetok alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill uvedeným spôsobom:

a) predstavuje najnižšiu úroveň účtovnej jednotky, na ktorej sa sleduje goodwill na interné účely riadenia; a

b) nesmie byť pred agregovaním väčšia ako prevádzkový segment, ako sa vymedzuje v odseku 5 IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

▼M12

81. Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii sú aktíva predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od ostatných aktív alebo skupín aktív a často prispieva k peňažným tokom viacerých peňazotvorných jednotiek. Goodwill niekedy nemožno alokovať na inom, ako subjektívnom základe, k jednotlivým peňazotvorným jednotkám, ale len ku skupinám peňazotvorných jednotiek. Výsledkom je, že najnižšia úroveň v rámci účtovnej jednotky, pri ktorej sa sleduje goodwill na interné účely manažmentu, niekedy pozostáva z viacerých peňazotvorných jednotiek, s ktorými goodwill súvisí, ale nedá sa k nim alokovať. Odkazy v odsekoch 83 až 99 a v prílohe C na peňazotvornú jednotku, ku ktorej sa alokuje goodwill, by sa mali chápať aj ako odkazy na skupinu peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokuje goodwill.

▼B

82. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do testovania goodwillu na zníženie hodnoty na úrovni, ktorá odzrkadľuje spôsob, akým účtovná jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto nie je zvyčajne potrebný vývoj dodatočných systémov vykazovania.

83. Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokuje goodwill na účely testovania na zníženie hodnoty, sa nemusí zhodovať s úrovňou, na ktorej sa alokuje goodwill v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*, na účely oceňovania kurzových ziskov a strát. Ak sa napríklad v IAS 21 požaduje, aby účtovná jednotka s cieľom oceniť kurzové zisky a straty alokovala goodwill na relatívne nízkych úrovniach, nevyžaduje sa od nej testovať goodwill na zníženie hodnoty na rovnakej úrovni, pokiaľ účtovná jednotka takisto nesleduje goodwill na tejto úrovni na interné účely riadenia.

84. Ak prvotnú alokáciu goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred koncom ročného obdobia, v ktorom sa uskutoční podniková kombinácia, táto prvotná alokácia sa vykoná pred koncom prvého ročného obdobia, ktoré sa začína po dátume nadobudnutia.

▼M12

85. Ak je ku koncu obdobia, v ktorom sa uskutočnila kombinácia, možné v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* určiť prvotné účtovanie podnikovej kombinácie len predbežne, nadobúdateľ:

a) zaúčtuje kombináciu s použitím týchto predbežných hodnôt a

b) vykáže všetky úpravy týchto predbežných hodnôt ako výsledok dokončenia prvotného účtovania v rámci obdobia oceňovania, ktoré nesmie presiahnuť dvanásť mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností takisto nemusí byť možné dokončiť prvotnú alokáciu goodwillu, vykázaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom došlo ku kombinácii. Účtovná jednotka v takomto prípade zverejní informácie požadované odsekom 133.

▼B

86. Ak sa goodwill alokoval k peňazotvornej jednotke a účtovná jednotka ukončí činnosť v rámci tejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:

a) zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti pri určovaní zisku alebo straty z vyradenia a

b) ocení na základe pomerných hodnôt vyradenej činnosti a ponechanej časti peňazotvornej jednotky okrem prípadu, ak účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s vyradenou činnosťou.

Príklad

Účtovná jednotka za 100 CU predá činnosť, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, ku ktorej bol alokovaný goodwill. Goodwill alokovaný k jednotke nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň tejto jednotky inak, ako subjektívnym spôsobom. Spätne získateľná suma časti ponechanej peňazotvornej jednotky je 300 CU.

Pretože goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nemožno inak, ako subjektívnym spôsobom, identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň tejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa oceňuje na základe pomerných hodnôt ukončenej činnosti a časti ponechanej jednotky. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorá sa predala.

87. Ak účtovná jednotka reorganizuje svoju štruktúru vykazovania spôsobom, ktorý mení zloženie jednej alebo viacerých peňazotvorných jednotiek, ku ktorým bol alokovaný goodwill, goodwill sa realokuje k jednotkám, ktoré tým boli ovplyvnené. Táto opätovná alokácia sa vykoná s použitím prístupu pomernej hodnoty, ktorý je podobný prístupu, ktorý sa používa v prípade, ak účtovná jednotka ukončuje činnosť v rámci peňazotvornej jednotky, s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka môže preukázať, že nejaká iná metóda lepšie vyjadruje goodwill súvisiaci s reorganizovanými účtovnými jednotkami.

▼B

Príklad

Goodwill sa v minulosti alokoval k peňazotvornej jednotke A. Goodwill alokovaný k jednotke A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň jednotky A inak, ako subjektívnym spôsobom. A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných peňazotvorných jednotiek, B, C a D.

Keďže goodwill alokovaný k A nemožno identifikovať alebo priradiť k skupine aktív na nižšej úrovni, ako je úroveň jednotky A inak, ako subjektívnym spôsobom, znovu sa alokuje k jednotkám B, C a D na základe pomerných hodnôt troch častí A pred tým, ako dôjde k integrácii týchto častí do B, C a D.

Testovanie peňazotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill na zníženie hodnoty

88. Ak sa tak, ako je opísané v odseku 81, goodwill vzťahuje na peňazotvornú jednotku, ale sa k tejto jednotke nealokoval, táto jednotka sa testuje na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, porovnaním účtovnej hodnoty jednotky, po vylúčení prípadného goodwillu, s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

89. Ak je v účtovnej hodnote peňazotvornej jednotky, opísanej v odseku 88, zahrnutý nehmotný majetok, ktorý má neurčitú dobu použiteľnosti, alebo ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie, a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť peňazotvornej jednotky, v odseku 10 sa požaduje, aby sa aj táto jednotka raz ročne testovala na zníženie hodnoty.

90. Peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa testuje na zníženie hodnoty raz ročne a vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, porovnaním účtovnej hodnoty tejto jednotky, vrátane goodwillu, so spätne získateľnou sumou jednotky. Ak spätne získateľná suma jednotky presahuje účtovnú hodnotu jednotky, hodnota jednotky a goodwillu alokovaného k tejto jednotke sa nepovažuje za zníženú. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje spätne získateľnú sumu jednotky, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.

▼M12

_____

▼B

Načasovanie testov na zníženie hodnoty

96. Každoročné testovanie na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vykonávať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že test sa bude vykonávať každý rok k tomu istému dátumu. Rôzne peňazotvorné jednotky sa môžu testovať na zníženie hodnoty k rôznym dátumom. Ak sa však časť alebo celý goodwill alokovaný k peňazotvornej jednotke nadobudol v rámci podnikovej kombinácie v priebehu bežného ročného obdobia, test jednotky na zníženie hodnoty sa uskutoční do konca bežného ročného obdobia.

97. Ak sa aktíva, z ktorých pozostáva peňazotvorná jednotka, ku ktorej sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, ako jednotka obsahujúca goodwill. Podobne, ak sa peňazotvorné jednotky, z ktorých pozostáva skupina peňazotvorných jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, testujú sa na zníženie hodnoty skôr, ako skupina jednotiek obsahujúca goodwill.

▼B

98. V čase testovania na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty aktíva v rámci jednotky obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty aktíva a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty tohto aktíva pred tým, ako vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne sa môže vyskytnúť náznak zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky v rámci skupiny jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch účtovná jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky a následne vykáže stratu zo zníženia hodnoty takejto jednotky pred tým, ako vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým sa alokoval goodwill.

99. Najaktuálnejší podrobný výpočet spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, uskutočnený v predchádzajúcom období, sa môže použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky v bežnom období, za predpokladu splnenia všetkých týchto kritérií:

a) majetok a záväzky tvoriace jednotku sa od ostatného výpočtu spätne získateľnej sumy významne nezmenili;

b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu tejto jednotky, a

c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálna spätne získateľná suma bude stanovená v nižšej sume, ako je účtovná hodnota jednotky, je nepatrná.

Celopodnikové aktíva

100. Celopodnikové aktíva zahŕňajú majetok skupiny alebo divízie, ako je budova ústredia alebo divízie účtovnej jednotky, zariadenie na elektronické spracovanie údajov alebo výskumné stredisko. Štruktúra účtovnej jednotky určuje, či aktívum spĺňa pre konkrétnu peňazotvornú jednotku definíciu celopodnikových aktív podľa tohto štandardu. Charakteristickými vlastnosťami celopodnikových aktív je, že nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatných aktív alebo skupín aktív a ich účtovnú hodnotu nie je možné úplne priradiť k posudzovanej peňazotvornej jednotke.

101. Keďže celopodnikovými aktívami sa nevytvárajú osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľnú sumu jednotlivého celopodnikového aktíva nemožno určiť s výnimkou prípadu, keď sa manažment rozhodol toto aktívum vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by sa hodnota celopodnikových aktív mohla znížiť, spätne získateľná suma sa určuje pre peňazotvornú jednotku alebo skupinu peňazotvorných jednotiek, do ktorej celopodnikové aktívum patrí, a porovnáva sa s účtovnou hodnotou tejto peňazotvornej jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

▼B

102. Pri testovaní peňazotvornej jednotky na zníženie hodnoty účtovná jednotka identifikuje všetky celopodnikové aktíva, ktoré sa vzťahujú na posudzovanú peňazotvornú jednotku. Ak časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív:

a) možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať k tejto jednotke, účtovná jednotka porovná účtovnú hodnotu tejto jednotky, vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovanej k tejto jednotke, s jej spätne získateľnou sumou. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104;

b) nemožno k tejto jednotke alokovať na primeranej a konzistentnej báze, účtovná jednotka:

i) porovná účtovnú hodnotu tejto jednotky, nezahŕňajúcu celopodnikové aktíva, s jej spätne získateľnou sumou a vykáže prípadné straty zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104;

ii) identifikuje najmenšiu skupinu peňazotvorných jednotiek, ktorá obsahuje posudzovanú peňazotvornú jednotku, na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať pomernú časť účtovnej hodnoty celopodnikových aktív, a

iii) porovná účtovnú hodnotu tejto skupiny peňazotvorných jednotiek, vrátane pomernej časti účtovnej hodnoty celopodnikových aktív alokovaných k tejto skupine jednotiek, so spätne získateľnou sumou skupiny jednotiek. Prípadné straty zo zníženia hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 104.

103. Ilustratívny príklad 8 znázorňuje uplatňovanie týchto požiadaviek na celopodnikové aktíva.

Straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky

104. Straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky (najmenšej skupiny peňazotvorných jednotiek, ku ktorej sa priradil goodwill alebo celopodnikové aktívum) sa vykazujú výlučne v tom prípade, ak je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) nižšia, ako účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Straty zo zníženia hodnoty sa alokujú s cieľom znížiť účtovnú hodnotu majetku jednotky (skupiny jednotiek) v tomto poradí:

a) najprv tak, že sa zníži účtovná hodnota prípadného goodwillu alokovaného k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek), a

b) potom k ostatným aktívam jednotky (skupiny jednotiek) proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v jednotke (skupine jednotiek).

K týmto zníženiam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k stratám zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 60.

▼M33

105. **Pri prideľovaní straty zo zníženia hodnoty podľa odseku 104 účtovná jednotka nezníži účtovnú hodnotu aktíva pod najvyššiu sumu z nasledujúcich:**

a) **jej reálnu hodnotu znížený o náklady na vyradenie (ak je oceniteľná);**

▼B

b) jeho hodnota z používania (ak je možné ju určiť) a

c) nula.

▼B

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky (skupinám jednotiek).

106. Ak nie je možné uskutočniť odhad spätne získateľnej sumy každého jednotlivého aktíva peňazotvornej jednotky, tento štandard požaduje alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi aktíva tejto jednotky iné ako goodwill na základe subjektívneho rozhodnutia, pretože všetky aktíva peňazotvornej jednotky pracujú spoločne.

107. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu pre jednotlivý majetok (pozri odsek 67):

a) strata zo zníženia hodnoty majetku sa vykáže, ak je jeho účtovná hodnota vyššia, buď ako suma jeho ►**M33** reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie ◄ alebo, ak je vyššia, ako suma výsledkov alokačných postupov, opísaných v odsekoch 104 a 105, a

b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku, ak sa hodnota súvisiacej peňazotvornej jednotky neznížila. To platí aj vtedy, keď ►**M33** reálna hodnota majetku znížená o náklady na vyradenie ◄ je nižšia ako jeho účtovná hodnota.

Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále funguje, aj keď nie tak dobre, ako pred tým, ako bol poškodený. ►**M33** Reálna hodnota stroja znížená o náklady na vyradenie ◄ je nižšia, ako jeho účtovná hodnota. Strojom sa nevytvárajú nezávislé príjmy peňažných prostriedkov. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a ktorá vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných aktív, je výrobná linka, do ktorej stroj patrí. Spätne získateľná suma výrobnej linky ukazuje, že hodnota výrobnej linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, neodzrkadľujú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože hodnota z používania stroja:

a) *sa môže odlišovať od jeho* ►**M33** *reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie* ◄ *a*

b) *sa dá určiť len pre peňazotvornú jednotku, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).*

Hodnota výrobnej linky sa neznížila. Preto sa nevykáže žiadna strata zo zníženia hodnoty stroja. Napriek tomu môže byť potrebné, aby účtovná jednotka opätovne posúdila dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania, alebo zrýchlená metóda odpisovania, ktorá by odzrkadľovala očakávanú zostávajúcu dobu použiteľnosti stroja alebo spôsob, akým sa očakáva, že účtovná jednotka bude spotrebúvať budúce ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odzrkadľujú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

▼B

Hodnotu z používania stroja je možné odhadnúť ako hodnotu blížiacu sa k jeho ►M33 *reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie* ◄. *Preto je spätne získateľnú sumu stroja možné určiť a neberie sa do úvahy peňazotvorná jednotka, do ktorej stroj patrí (t. j. výrobná linka). Keďže* ►M33 *reálna hodnota stroja znížená o náklady na vyradenie* ◄ *je nižšia, ako jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.*

108. Po uplatnení požiadaviek odsekov 104 a 105 sa pre prípadnú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky vykáže záväzok výlučne vtedy, ak sa to požaduje v inom štandarde.

ZRUŠENIE STRÁT ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

109. V odsekoch 110 až 116 sa stanovujú požiadavky na zrušenie strát zo zníženia hodnoty vykázaných k majetku alebo peňazotvornej jednotke v predchádzajúcich obdobiach. Tieto požiadavky používajú pojem „aktívum“, uplatňujú sa však rovnako na jednotlivé aktívum, ako aj na peňazotvornú jednotku. Ďalšie požiadavky pre jednotlivé aktívum sú stanovené v odsekoch 117 až 121, pre peňazotvornú jednotku v odsekoch 122 a 123 a pre goodwill v odsekoch 124 a 125.

110. Účtovná jednotka ku ►M5 koncu každého obdobia vykazovania ◄ posúdi, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach k inému majetku, ako je goodwill, by už nemusela existovať, alebo by mohla byť znížená. Ak existuje niektorý z takýto náznakov, účtovná jednotka odhadne spätne získateľnú sumu tohto majetku.

▼M33

111. **Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich rokoch v súvislosti s aktívom iným, ako je goodwill, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, účtovná jednotka by mala brať do úvahy minimálne tieto náznaky:**

Vonkajšie zdroje informácií

a) **existujú pozorovateľné náznaky, že sa počas obdobia ~~trhová~~ hodnota aktíva podstatne zvýšila;**

▼B

b) Počas obdobia sa vyskytli, alebo sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku v technologickom, trhovom, ekonomickom, alebo právnom prostredí, v rámci ktorého účtovná jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený;

c) Počas obdobia sa znížili trhové úrokové miery alebo ostatné trhové miery návratnosti investícií a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte hodnoty z používania majetku a významne zvýšia spätne získateľnú sumu majetku;

Interné zdroje informácií

d) Počas obdobia sa vyskytli, alebo sa očakáva, že sa v blízkej budúcnosti vyskytnú, podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na účtovnú jednotku, v rozsahu alebo v spôsobe, akým sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Medzi takéto zmeny sa zahŕňajú náklady, ktoré sa počas obdobia vynaložili s cieľom vylepšiť alebo rozšíriť výkonnosť majetku alebo reštrukturalizovať činnosť, do ktorej majetok patrí;

▼B

e) K dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výkonnosť aktíva je alebo bude lepšia, ako sa očakávalo.

112. Náznaky možného zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 sú väčšinou zrkadlovým odrazom náznakov možného vzniku straty zo zníženia hodnoty uvedených v odseku 12.

113. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná z iného majetku, ako je goodwill, by už nemusela existovať alebo by mohla byť znížená, môže to naznačovať, že zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo reziduálnu hodnotu by mohlo byť potrebné revidovať a upraviť v súlade so štandardom uplatniteľným na tento majetok, aj keď sa nezruší žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

114. Strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich obdobiach z majetku iného, ako goodwill, sa zruší výlučne vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne získateľnej sumy majetku odvtedy, ako sa naposledy vykázala strata zo zníženia hodnoty. V tomto prípade sa účtovná hodnota majetku s výnimkou prípadov opísaných v odseku 117 zvýši na jeho spätne získateľnú sumu. Toto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.

115. Do zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa premieta zvýšenie odhadovaného potenciálu prínosov majetku, buď z používania, alebo z predaja, od dátumu, keď účtovná jednotka naposledy vykázala stratu zo zníženia hodnoty majetku. V odseku 130 sa požaduje, aby účtovná jednotka identifikovala zmenu v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhadovanom potenciáli prínosov. Medzi príklady zmien v odhadoch patria tieto:

a) zmena východísk pre spätne získateľnú sumu (t. j. či spätne získateľná suma vychádza z ►**M33** reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie ◄ alebo z hodnoty z používania);

b) ak spätne získateľná suma vychádza z hodnoty z používania, zmeny v sume alebo časovom priebehu odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo v diskontnej sadzbe, alebo

c) ak spätne získateľná suma vychádza z ►**M33** reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie ◄, zmeny v odhadoch zložiek ►**M33** reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie ◄.

116. Hodnota z používania aktív sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota aktív jednoducho preto, lebo súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov sa zvyšuje tým, že sa približujú v čase. Potenciál prínosov majetku sa však nezvýšil. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba na základe plynutia času (niekedy nazývanom „odvíjanie sa“ diskontu), aj keď sa spätne získateľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku

117. Zvýšená účtovná hodnota majetku, iného ako goodwill, priraditeľná k zrušeniu straty zo zníženia hodnoty nesmie prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

118. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku iného ako goodwill nad účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takéhoto precenenia účtovná jednotka uplatňuje štandard uplatniteľný na tento majetok.

▼B

119. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku iného ako goodwill sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia s výnimkou prípadu, ak sa o majetku účtuje v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16). K prípadnému zrušeniu straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa pristupuje ako k zvýšeniu precenenia podľa tohto iného štandardu.

►M5 120. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia tohto majetku. Avšak, v rozsahu ◄ v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého majetku predtým vykázala vo výsledku hospodárenia, sa však zrušenie takejto straty takisto vykáže vo výsledku hospodárenia.

121. Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisy (amortizácia) upravia pre daný majetok v budúcich obdobiach tak, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho reziduálnu hodnotu (ak existuje), na systematickej báze počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky

122. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky sa alokuje k aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu, proporcionálne k účtovným hodnotám týchto aktív. K týmto zvýšeniam účtovných hodnôt sa pristupuje ako k zrušeniu strát zo zníženia hodnoty jednotlivých aktív a vykazujú sa v súlade s odsekom 119.

123. Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty peňazotvornej jednotky podľa odseku 122 účtovná hodnota majetku nesmie prevýšiť nižšiu z týchto súm:

a) jeho spätne získateľná suma (ak je možné ju určiť) a

b) účtovná hodnota, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie alebo odpisov), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

Suma zrušenia straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k aktívu, sa proporcionálne alokuje k ostatným aktívam jednotky, s výnimkou goodwillu.

Zrušenie strát zo zníženia hodnoty goodwillu

124. Strata vykázaná zo zníženia hodnoty goodwillu sa v nasledujúcom období nezruší.

125. IAS 38 *Nehmotný majetok* zakazuje vykazovanie goodwillu vytvoreného vlastnou činnosťou. Prípadné zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty goodwillu pravdepodobne predstavuje skôr zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, ako zrušenie straty zo zníženia hodnoty vykázanej k nadobudnutému goodwillu.

ZVEREJŇOVANIE

126. Pre každú triedu majetku účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku (riadkové položky) výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄, ktorá zahŕňa tieto straty zo zníženia hodnoty;

▼B

b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných vo výsledku hospodárenia počas obdobia a riadkovú položku (riadkové položky) výkazu ►M5 komplexného výsledku ◄, ktorá zahŕňa zrušenie takýchto strát;

c) sumu strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku vykázaných ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ počas obdobia;

d) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku vykázaných ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ počas obdobia.

127. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach účtovnej jednotky.

128. Informácie požadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať spolu s inými informáciami zverejnenými pre triedu majetku. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do zosúhlasenia účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia, podľa požiadaviek IAS 16.

129. Účtovná jednotka, ktorá vykazuje informácie o segmentoch v súlade s IFRS 8, zverejňuje tieto informácie pre každý vykazovateľný segment:

a) sumu strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄;

b) sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázaných počas obdobia vo výsledku hospodárenia a ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄.

▼M39

130. Účtovná jednotka zverejňuje pre jednotlivé aktíva (vrátane goodwillu) alebo peňazotvorné jednotky, pre ktoré bola v danom období zaznamenaná alebo zrušená strata zo zníženia hodnoty, tieto informácie:

▼B

a) udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty;

b) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty;

c) pre jednotlivé aktívum:

i) charakter aktíva a

ii) ak účtovná jednotka vykazuje informácie o segmentoch v súlade s IFRS 8, zverejňuje vykazovateľný segment, do ktorého aktívum patrí;

d) pre peňazotvornú jednotku:

i) opis peňazotvornej jednotky (napríklad či ide o produktový rad, stroj, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, alebo vykazovateľný segment definovaný v IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*);

ii) sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy majetku a, ak účtovná jednotka v súlade s IFRS 8 vykazuje informácie o segmentoch, za vykazovateľný segment, a

▼B

iii) ak sa od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (ak existuje) zmenilo zoskupenie majetku na identifikáciu peňazotvornej jednotky, opis súčasného a predchádzajúceho spôsobu zoskupovania majetku a dôvody na zmenu spôsobu identifikovania peňazotvornej jednotky;

▼M39

e) spätne získateľnú sumu majetku (peňazotvornej jednotky) a či spätne získateľná suma majetku (peňazotvornej jednotky) predstavuje jeho reálnu hodnotu po odpočítaní nákladov na vyradenie alebo hodnotu z používania;

f) ak spätne získateľná suma predstavuje reálnu hodnotu po odpočítaní nákladov na vyradenie, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

i) úroveň hierarchie reálnych hodnôt (pozri IFRS 13), v rámci ktorej sa ocenenie reálnych hodnôt majetku (peňazotvornej jednotky) kategorizuje ako celok (bez ohľadu na to, či sú „náklady na vyradenie“ zistiteľné);

ii) v prípade ocenenia reálnych hodnôt kategorizovaných v rámci úrovne 2 a 3 hierarchie reálnych hodnôt, opis techniky (techník) oceňovania, ktoré sa použili na ocenenie reálnych hodnôt po odpočítaní nákladov na vyradenie. Ak došlo k zmene techniky oceňovania, účtovná jednotka zverejní obsah tejto zmeny a jej dôvody a

iii) v prípade ocenenia reálnych hodnôt kategorizovaných v rámci úrovne 2 a 3 hierarchie reálnych hodnôt, každý kľúčový predpoklad, z ktorého manažment vychádzal pri určovaní reálnych hodnôt po odpočítaní nákladov na vyradenie. Kľúčové predpoklady sú tie predpoklady, na ktoré je spätne získateľná suma majetku (peňazotvornej jednotky) najcitlivejšia. Účtovná jednotka okrem toho zverejňuje diskontnú sadzbu použitú pri súčasnom oceňovaní a predchádzajúcom oceňovaní, ak sa reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie oceňuje pomocou techniky súčasnej hodnoty.

▼B

g) ak je spätne získateľná suma hodnotou z používania, diskontnú sadzbu (sadzby), použitú v súčasnom odhade a v predchádzajúcom odhade (ak existuje) hodnoty z používania.

▼M39

Odhady použité na ocenenie spätne získateľných súm peňazotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti

▼B

131. Účtovná jednotka zverejňuje ďalej uvedené informácie k súhrnu strát zo zníženia hodnoty a súhrnu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázanému počas obdobia, v rámci ktorého sa nezverejnili žiadne informácie podľa odseku 130:

a) hlavné triedy majetku ovplyvnené stratami zo zníženia hodnoty a hlavné triedy majetku ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty,

▼B

b) hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu týchto strát zo zníženia hodnoty a zrušení strát zo zníženia hodnoty.

132. Účtovnej jednotke sa odporúča zverejňovať predpoklady použité pri určovaní spätne získateľnej sumy aktív (peňazotvorných jednotiek) počas obdobia. V odseku 134 sa však od účtovnej jednotky požaduje zverejniť informácie o odhadoch použitých v rámci ocenenia spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky v prípade, ak účtovná hodnota tejto jednotky zahŕňa goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

133. Ak k dátumu vykazovania v súlade s odsekom 84 nebola k peňazotvornej jednotke (skupine jednotiek) alokovaná žiadna pomerná časť goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie počas obdobia, zverejňuje sa suma nealokovaného goodwillu spolu s dôvodmi, prečo táto suma zostáva nealokovaná.

Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy peňazotvorných jednotiek, ktoré obsahujú goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti

▼M39

134. Účtovná jednotka zverejňuje pre každú peňazotvornú jednotku (skupinu jednotiek), pre ktorú je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná k tejto jednotke (skupine jednotiek) významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku účtovnej jednotky s neurčitou dobou použiteľnosti, informácie požadované pod písm. a) až f):

▼B

a) účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek);

b) účtovnú hodnotu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alokovaného k účtovnej jednotke (skupine jednotiek);

▼M39

c) základ, z ktorého vychádza určenie spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. hodnota z používania alebo reálna hodnota po odpočítaní nákladov na vyradenie);

▼M33

d) **ak bola spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) založená na hodnote z používania:**

i) **každý kľúčový predpoklad, na ktorom vedenie založilo svoje projekcie peňažných tokov na obdobie, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/prognózy. Kľúčové predpoklady sú predpoklady, na ktoré spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) reaguje najcitlivejšie;**

▼B

ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty (hodnôt) priradenej (priradených) ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty (hodnota) odzrkadľujú (odzrkadľuje) minulé skúsenosti, alebo, ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

▼B

iii) obdobie, na ktoré manažment pripravil projekcie peňažných tokov založené na finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom a ak pre peňazotvornú jednotku (skupinu jednotiek) použije obdobie dlhšie ako päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia;

iv) mieru rastu použitú s cieľom extrapolovať projekcie peňažných tokov nad rozsah obdobia, ktorého sa týkajú posledné rozpočty/predpovede a opodstatnenosť prípadného použitia miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú priemernú mieru rastu pre výrobky, priemyselné odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých účtovná jednotka pôsobí, alebo pre trh, pre ktorý je jednotka (skupina jednotiek) určená;

v) diskontná sadzba (sadzby) použitá v projekciách peňažných tokov;

▼M33

e) **ak je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) založená na reálnej hodnote zníženej o náklady na vyradenie, techniku (techniky) oceňovania použité na ocenenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na vyradenie. Účtovná jednotka nemusí zverejniť informácie požadované v štandarde IFRS 13. Ak reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie nie je ocenená použitím kótovanej ceny za identickú jednotku (skupinu jednotiek), účtovná jednotka zverejní tieto informácie:**

(i) **každý kľúčový predpoklad, na základe ktorého vedenie určilo reálnu hodnotu zníženú o náklady na vyradenie. Kľúčové predpoklady sú predpoklady, na ktoré spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) reaguje najcitlivejšie,**

▼M8

(ii) charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty (hodnôt), priradenej ku každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty (hodnota) odzrkadľujú minulé skúsenosti, alebo ak je to vhodné, či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií a ak nie, ako a prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií,

▼M33

(iiA) úroveň hierarchie reálnych hodnôt (pozri štandard IFRS 13), do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou ako celok zaradené (bez ohľadu na zistiteľnosť „nákladov na vyradenie“),

(iiB) ak došlo k zmene techniky oceňovania, zmenu a dôvod (dôvody) na jej uskutočnenie.

Ak sa reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie oceňuje použitím projekcií diskontovaných peňažných tokov, účtovná jednotka zverejní tieto informácie:

(iii) **obdobie, na ktoré vedenie projektovalo peňažné toky,**

(iv) **mieru rastu použitú na extrapoláciu projekcií peňažných tokov,**

(v) **diskontnú sadzbu (sadzby) uplatnené na projekcie peňažných tokov.**

▼B

f) ak by sa dala očakávať možnosť zmeny kľúčového predpokladu, z ktorého manažment vychádzal pri určení spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek), ktorá by spôsobila, že účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek) prevýši jej spätne získateľnú sumu:

i) sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) prevyšuje jej účtovnú hodnotu;

▼B

ii) hodnotu priradenú ku kľúčovému predpokladu;

iii) sumu, o ktorú sa hodnota priradená ku kľúčovému predpokladu musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.

135. Ak je časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaná medzi viacero peňazotvorných jednotiek (skupín jednotiek) a suma takto alokovaná ku každej jednotke (skupine jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti účtovnej jednotky, táto skutočnosť sa zverejní spolu so súhrnnou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alokovanou k týmto jednotkám (skupinám jednotiek). Navyše v prípade, keď spätne získateľné sumy akejkoľvek z týchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z toho istého kľúčového predpokladu (predpokladov) a súhrnná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti, ktorá je k nim alokovaná, je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehnuteľného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní spolu s:

a) agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

b) agregovanou účtovnou hodnotou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k týmto jednotkám (skupinám jednotiek);

c) opisom kľúčového predpokladu (predpokladov);

d) charakteristikou prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty(-ôt) priradenej(-ých) ku kľúčovému(-ým) predpokladu(-om), či táto (tieto) hodnota(-y) odzrkadľuje(-ú) minulé skúsenosti, alebo prípadne či je (sú) konzistentná(-é) s externými zdrojmi informácií, a ak nie, ako a prečo sa odlišuje(-ú) od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií;

e) ak by sa dala primerane očakávať možnosť zmeny kľúčového(-ých) predpokladu(-ov), ktorá by spôsobila, že súhrn účtovných hodnôt jednotiek (skupín jednotiek) prevýši súhrn ich spätne získateľných súm:

i) sumu, o ktorú súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) presahuje súhrn ich účtovných hodnôt;

ii) hodnotu(-y) priradenú(-é) ku kľúčovému(-ým) predpokladu(-om);

iii) sumu, o ktorú sa hodnota(-y) priradená(-é) ku kľúčovém(-ým) predpokladu(-om) musí zmeniť, po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri oceňovaní spätne získateľnej sumy, aby sa súhrn spätne získateľných súm jednotiek (skupín jednotiek) rovnal súhrnu ich účtovných hodnôt.

▼B

136. Najaktuálnejší podrobný výpočet spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky (skupiny jednotiek), ktorý sa uskutočnil v predchádzajúcom období, sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže preniesť a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto jednotky (skupiny jednotiek) v bežnom období za predpokladu splnenia stanovených podmienok. V takomto prípade sa informácie o tejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnení vyžadovaných odsekmi 134 a 135 týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy preneseného do ďalšieho obdobia.

137. Ilustratívny príklad 9 znázorňuje zverejnenia požadované odsekmi 134 a 135.

▼M39

Prechodné ustanovenia a dátum nadobudnutia účinnosti

▼M12

_____

139. Účtovná jednotka uplatní tento štandard:

▼B

a) na goodwill a nehmotný majetok nadobudnutý v podnikových kombináciách s dátumom zmluvy 31. marca 2004 alebo neskôr a

b) na všetky ostatné aktíva prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia, ktoré sa začína 31. marca 2004 alebo neskôr.

140. Účtovným jednotkám, na ktoré sa vzťahuje odsek 139, sa odporúča uplatňovať požiadavky tohto štandardu pred dátumami účinnosti ustanovenými v odseku 139. Ak však účtovná jednotka uplatní tento štandard pred týmito dátumami účinnosti, musí zároveň uplatniť aj IFRS 3 a IAS 38 (v znení revízie z roku 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 61, 120, 126 a 129. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M12

140B. IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 65, 81, 85 a 139; vypustil odseky 91 až 95 a 138 a vložil prílohu C. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.

▼M8

140C. Odsek 134 písm. e) bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M7

140D. *Náklady na investície do dcérskej spoločnosti, spoluovládanej účtovnej jednotky alebo pridruženého podniku* (zmeny a doplnenia IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* a IAS 27) vydané v máji 2008 – pridal sa odsek 12 písm. h). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje súvisiace zmeny a doplnenia v odsekoch 4 a 38A IAS 27 na skoršie obdobie, uplatňuje súčasne zmenu a doplnenie v odseku 12 písm. h).

▼M22

140E. Odsek 80 písm. b) bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M32

140H. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenil a doplnil odsek 4, nadpis nad odsekom 12 písm. h) a odsek 12 písm. h). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

140I. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia a dopĺňajú odseky 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 a 134, rušia sa odseky 25 až 27 a dopĺňajú sa odseky 25A a 53A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M39

140J. V máji 2013 boli zmenené odseky 130 a 134 a nadpis nad odsekom 138. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 a neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Účtovná jednotka neuplatňuje uvedené zmeny na obdobia (vrátane porovnávacích období), v ktorých zároveň neuplatňuje IFRS 13.

▼M52

140L. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 2 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M53

140M. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 2, 4 a 5 a vypustili sa odseky 140F, 140G a 140K. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

Ukončenie platnosti ias 36 (vydaného v roku 1998)

141. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).

Dodatok A

POUŽÍVANIE TECHNÍK SÚČASNEJ HODNOTY PRI URČOVANÍ HODNOTY Z POUŽÍVANIA

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu. Poskytuje sa v nej návod na používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania. Napriek tomu, že v návode sa používa pojem „aktívum“, uplatňuje sa rovnako na skupinu aktív tvoriacich peňazotvornú jednotku.

▼B

Zložky oceňovania súčasnou hodnotou

A1. Ďalej uvedené prvky spoločne vyjadrujú ekonomické rozdiely medzi aktívami:

a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, sérií budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z aktíva;

b) očakávania o možných odchýlkach v sume alebo časovom priebehu týchto peňažných tokov;

c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou trhovou bezrizikovou úrokovou mierou;

d) cena za znášanie neistoty obsiahnutej v aktíve a

e) ostatné, niekedy neidentifikovateľné faktory (ako je platobná neschopnosť), ktoré by účastníci trhu zohľadňovali pri oceňovaní budúcich peňažných tokov, ktoré účtovná jednotka očakáva, že získa z aktíva.

A2. Tento dodatok ukazuje kontrasty medzi dvoma prístupmi k výpočtu súčasnej hodnoty, z ktorých oba môžu byť v závislosti od okolností použité na odhad hodnoty z používania majetku. V rámci „tradičného“ prístupu sú úpravy o faktory b) až e), uvedené v odseku A1, zahrnuté do diskontnej sadzby. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch“ spôsobujú faktory b), d) a e) úpravy pri výpočtoch očakávaných peňažných tokov upravených o riziko. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní účtovná jednotka pri zohľadňovaní očakávaných možných odchýlok v sume a časovom priebehu budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zohľadnenie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. váženého aritmetického priemeru všetkých možných výstupov.

Všeobecné zásady

A3. Techniky používané pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových mier sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť, a to v závislosti od okolností týkajúcich sa predmetného majetku. Prípadné používanie techník súčasnej hodnoty pri určovaní hodnoty z používania majetku sa však riadi týmito všeobecnými zásadami:

a) úrokové miery použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odzrkadľovať predpoklady, ktoré sú konzistentné s predpokladmi obsiahnutými v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne, alebo by sa ignoroval. Napríklad diskontná sadzba vo výške 12 percent by sa mohla použiť na zmluvné peňažné toky z pohľadávky z úveru. Táto sadzba odzrkadľuje očakávania týkajúce sa budúceho nedodržania splátok úverov s konkrétnymi vlastnosťami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, pretože v týchto peňažných tokoch sa už odzrkadľujú predpoklady týkajúce sa budúceho nedodržania splátok;

b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby by nemali byť ovplyvnené predpojatosťou a faktormi, ktoré sa netýkajú predmetného majetku. Napríklad zámerným podhodnotením odhadovaných čistých peňažných tokov tak, aby sa vylepšil obraz o budúcej ziskovosti majetku, sa do oceňovania zavádza predpojatosť;

▼B

c) odhadované peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odzrkadľovať skôr rozsah možných výstupov, ako jedinú najpravdepodobnejšiu, minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

Tradičný prístup k súčasnej hodnote a prístup na základe očakávaných peňažných tokov

Tradičný prístup

A4. Účtovné aplikácie súčasnej hodnoty tradične používali jediný súbor odhadovaných peňažných tokov a jedinú diskontnú sadzbu, často označovanú ako „sadzba zodpovedajúca riziku“. Tradičný prístup v podstate predpokladá, že jediná dohodnutá diskontná sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania o budúcich peňažných tokoch a vhodnú rizikovú prémiu. Preto tradičný prístup kladie najväčší dôraz na výber diskontnej sadzby.

A5. V niektorých prípadoch, napríklad takých, keď sa porovnateľné aktíva dajú sledovať na trhu, je uplatnenie tradičného prístupu relatívne jednoduché. Pokiaľ ide o aktíva so zmluvnými peňažnými tokmi, je konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu opisujú majetok, napríklad ako „12-percentný dlhopis“.

A6. Tradičným prístupom sa však nemusia vhodne zohľadňovať niektoré komplexné problémy oceňovania, akým je oceňovanie nefinančného majetku, pre ktorého položku alebo porovnateľnú položku neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku“ si vyžaduje analýzu najmenej dvoch položiek – aktíva, ktoré existuje na trhu a má zistiteľnú trhovú úrokovú sadzbu a aktíva, ktoré sa oceňuje. Vhodná diskontná sadzba pre oceňované peňažné toky sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej miery tohto druhého aktíva. Na účely odvodenia musia byť vlastnosti peňažných tokov druhého aktíva podobné vlastnostiam aktíva, ktoré sa oceňuje. Preto oceňovateľ musí:

a) identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;

b) identifikovať iné aktívum na trhu, ktoré sa javí ako aktívum s podobnými vlastnosťami peňažných tokov;

c) porovnať súbory peňažných tokov z oboch položiek tak, aby sa zabezpečilo, že sú podobné (napríklad – predstavujú oba súbory zmluvné peňažné toky alebo je jeden z nich zmluvným a druhý odhadovaným peňažným tokom?);

d) vyhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad – je jedna položka menej likvidná ako druhá?), a

e) vyhodnotiť, či je pravdepodobné, že oba súbory peňažných tokov sa budú správať (t. j. meniť sa) podobným spôsobom v meniacich sa ekonomických podmienkach.

Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch

A7. Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch je v niektorých situáciách efektívnejším nástrojom na oceňovanie ako tradičný prístup. Pri tvorbe ocenenia využíva prístup založený na očakávaných peňažných tokoch namiesto jediného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania týkajúce sa peňažných tokov. Môže ísť napríklad o peňažný tok v hodnote 100 CU, 200 CU alebo 300 CU, s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 CU. Tento prístup sa teda líši od tradičného prístupu tým, že sa zameriava na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov použitých pri oceňovaní.

▼B

A8. Prístup založený na očakávaných peňažných tokoch takisto umožňuje použiť techniky súčasnej hodnoty v prípade, keď je časový priebeh peňažných tokov neistý. Napríklad peňažný tok s hodnotou 1 000 CU môže byť prijatý v rámci jedného roka, dvoch rokov alebo troch rokov, s pravdepodobnosťou 10 percent, 60 percent a 30 percent, v uvedenom poradí. Ďalej uvedený príklad zobrazuje výpočet očakávanej súčasnej hodnoty v takejto situácii.

Súčasná hodnota 1 000 CU za 1 rok pri 5 %	952,38 CU	
Pravdepodobnosť	10,00 %	95,24 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 2 roky pri 5,25 %	902,73 CU	
Pravdepodobnosť	60,00 %	541,64 CU
Súčasná hodnota 1 000 CU za 3 roky pri 5,50 %	851,61 CU	
Pravdepodobnosť	30,00 %	255,48 CU
Očakávaná súčasná hodnota		892,36 CU

A9. Očakávaná súčasná hodnota 892,36 CU sa odlišuje od tradičného poňatia najlepšieho odhadu 902,73 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Tradičný výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu si vyžaduje rozhodnutie o tom, ktorý z možných časových priebehov peňažných tokov sa má použiť, a v tomto zmysle by neodzrkadľoval pravdepodobnosti ostatných časových priebehov. Je to tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodzrkadľuje neistoty v časovom priebehu.

A10. Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založenom na očakávaných peňažných tokoch. Niektorí pochybujú, či sa priraďovaním pravdepodobností k vysoko subjektívnym odhadom nenaznačuje vyššia presnosť, ako v skutočnosti existuje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (ako sa opisuje v odseku A6) si však vyžaduje rovnaké odhady a subjektívnosť bez poskytnutia transparentnosti výpočtu používaného v prístupe založenom na očakávaných peňažných tokoch.

A11. Mnohé odhady vytvorené v súčasnej praxi už neformálne zahŕňajú prvky prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch. Okrem toho účtovníci často čelia potrebe oceniť majetok s použitím obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa napríklad môže ocitnúť v týchto situáciách:

a) Odhadovaná suma patrí do rozsahu medzi 50 CU a 250 CU, avšak v rámci tohto pásma nie je žiadna suma pravdepodobnejšia, ako prípadná iná suma. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 CU [(50 + 250)/2];

b) Odhadovaná suma patrí do rozsahu medzi 50 CU až 250 CU a najpravdepodobnejšia suma je 100 CU. Pravdepodobnosti spojené s každou zo súm však nie sú známe. Na základe týchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3];

c) Odhadovaná suma je 50 CU (10-percentná pravdepodobnosť), 250 CU (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe týchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V každom z týchto prípadov sa odhadom očakávaných peňažných tokov pravdepodobne poskytne lepší odhad hodnoty z používania, ako minimálnou, najpravdepodobnejšou, alebo maximálnou hodnotou.

▼B

A12. Na použitie prístupu založeného na očakávaných peňažných tokoch sa vzťahuje obmedzenie týkajúce sa nákladov vo vzťahu k úžitkom. V niektorých prípadoch môže mať účtovná jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopná vytvoriť mnohé scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch účtovná jednotka inak ako s vynaložením významných nákladov nemusí byť schopná vypracovať viac ako len všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov. Účtovná jednotka musí vyvážiť náklady na zaobstaranie dodatočných informácií oproti dodatočnej spoľahlivosti, ktorú informácie prinesú do oceňovania.

A13. Niektorí trvajú na tom, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné na oceňovanie jedinej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad aktíva s dvoma možnými výsledkami: 90-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 CU a 10-percentná pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 CU. Zisťujú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 CU a kritizujú tento výsledok ako nepredstavujúci žiadnu zo súm, ktoré môžu byť nakoniec uhradené.

A14. Podobné tvrdenia ako to, ktoré bolo načrtnuté vyššie, odzrkadľujú základný nesúlad s cieľom oceňovania. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vytvoriť verné zobrazenie odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard je však zameraný na oceňovanie spätne získateľnej sumy majetku. Spätne získateľná suma majetku uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 CU, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je to tak preto, lebo ocenenie 10 CU nezahŕňa neistotu peňažného toku pri ocenení majetku. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, ako keby išlo o istý peňažný tok. Žiadna racionálna účtovná jednotka by nepredávala majetok s takýmito vlastnosťami za 10 CU.

Diskontná sadzba

A15. Bez ohľadu na prístup, ktorý účtovná jednotka uplatní pri oceňovaní hodnoty z používania majetku, by úrokové miery použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odzrkadľovať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal duplicitne.

A16. Ak sadzba pre konkrétne aktívum nie je priamo dostupná z trhu, účtovná jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je odhadnúť, pokiaľ je to možné, trhové posúdenie:

a) časovej hodnoty peňazí za obdobia do konca doby použiteľnosti aktíva a

b) faktorov b), d) a e) opísaných v odseku A1, za predpokladu, že tieto faktory nespôsobili úpravy pri výpočtoch odhadovaných peňažných tokov.

A17. Za východiskový bod pri tvorbe takéhoto odhadu môže vziať účtovná jednotka do úvahy tieto miery:

a) vážený aritmetický priemer kapitálových nákladov účtovnej jednotky, s použitím techník, akou je model oceňovania kapitálových aktív;

b) prírastkovú úrokovú mieru z úverov a pôžičiek účtovnej jednotky a

c) ostatné trhové miery úverov a pôžičiek.

▼B

A18. Tieto miery sa však musia upraviť tak, aby:

a) odzrkadľovali spôsob, ktorým by trh posúdil špecifické riziká spojené s odhadovanými peňažnými tokmi majetku, a

b) vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky majetku alebo o ktoré boli upravené odhadované peňažné toky.

Mali by sa vziať do úvahy riziká, akými sú riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.

A19. Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu účtovnej jednotky a od spôsobu, ktorým účtovná jednotka financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, akým účtovná jednotka financovala nákup majetku.

A20. V odseku 55 sa požaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Preto, ak je základ použitý na odhadnutie diskontnej sadzby základom po zdanení, tento základ sa upraví tak, aby odzrkadľoval sadzbu pred zdanením.

A21. Účtovná jednotka spravidla používa jedinú diskontnú sadzbu na odhad hodnoty z používania majetku. Účtovná jednotka však používa samostatné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, ak je hodnota z používania citlivá na rozdiely v rizikách pre rôzne obdobia alebo na časovú štruktúru úrokových mier.

▼M12

Príloha C

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Testovanie peňazotvorných jednotiek obsahujúcich goodwill a nekontrolné podiely na níženie hodnoty.

C1 V súlade s IFRS 3 (v znení revízie, ktorú urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) nadobúdateľ oceňuje a vykazuje goodwill k dátumu nadobudnutia ako prebytok sumy podľa písmena a) nad sumou podľa písmena b), uvedených ďalej:

a) je súhrn:

i) prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS 3, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia;

ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s IFRS 3; a

iii) v podnikovej kombinácii uskutočnenej vo fázach, reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia nadobúdateľom predtým vlastneného podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu.

b) rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s IFRS 3.

Alokácia goodwillu

C2 V odseku 80 tohto štandardu sa požaduje, aby sa goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alokoval ku všetkým peňazotvorným jednotkám nadobúdateľa, alebo ku skupinám peňazotvorných jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergií podnikovej kombinácie, bez ohľadu na to, či sa k týmto jednotkám alebo skupinám jednotiek priradil ostatný majetok alebo záväzky nadobúdaného subjektu. Je možné, že niektoré zo synergií, ktoré sú výsledkom podnikovej kombinácie, sa budú alokovať k peňazotvornej jednotke, na ktorej jednotka s nekontrolným podielom nemá podiel.

▼M12

Testovanie na zníženie hodnoty

C3 Pri testovaní na zníženie hodnoty sa vyžaduje porovnanie spätne získateľnej sumy peňazotvornej jednotky s účtovnou hodnotou peňazotvornej jednotky.

C4 Ak účtovná jednotka oceňuje nekontrolné podiely ako svoj pomerný podiel na čistom identifikovateľnom majetku dcérskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia, a nie v reálnej hodnote, goodwill priraditeľný k nekontrolným podielom je zahrnutý v spätne získateľnej sume súvisiacej peňazotvornej jednotky, ale nevykazuje sa v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti. V dôsledku toho účtovná jednotka zvýši účtovnú hodnotu goodwillu alokovaného k jednotke tak, aby zahŕňala goodwill priraditeľný k nekontrolnému podielu. Takáto upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky na účely stanovenia toho, či je hodnota peňazotvornej jednotky znížená.

Alokovanie straty zo zníženia hodnoty

C5 V odseku 104 sa požaduje, aby sa akákoľvek identifikovaná strata zo zníženia hodnoty alokovala najskôr tak, že sa zníži účtovná hodnota goodwillu alokovaného k jednotke a potom sa alokovala k ostatným aktívam jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v účtovnej jednotke.

C6 Ak je dcérska spoločnosť, alebo jej časť, obsahujúca nekontrolný podiel sama osebe peňazotvornou jednotkou, strata zo zníženia hodnoty sa alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolujúci podiel na tom istom základe, na ktorom sa alokuje zisk alebo strata.

C7 Ak je dcérska spoločnosť alebo časť dcérskej spoločnosti obsahujúca nekontrolný podiel časťou väčšej peňazotvornej jednotky, straty zo zníženia hodnoty goodwillu sa alokujú k častiam peňazotvornej jednotky, ktoré majú nekontrolný podiel, a k častiam, ktoré ho nemajú. Straty zo zníženia hodnoty sa alokujú k častiam peňazotvornej jednotky na základe:

a) pomerných účtovných hodnôt goodwillu, ktorý majú časti pred znížením hodnoty, do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka goodwillu v peňazotvornej jednotke, a

b) pomerných účtovných hodnôt čistého identifikovateľného majetku častí pred znížením hodnoty, do výšky, v akej sa zníženie hodnoty týka identifikovateľného majetku v peňazotvornej jednotke. Každé takéto zníženie hodnoty sa alokuje k aktívam častí každej jednotky proporcionálne na základe účtovnej hodnoty každého aktíva v danej časti.

V tých častiach, ktoré majú nekontrolný podiel, sa strata zo zníženia hodnoty alokuje medzi materskú spoločnosť a nekontrolný podiel na rovnakom základe, na ktorom sa alokuje zisk alebo strata.

C8 Ak sa strata zo zníženia hodnoty priraditeľná nekontrolnému podielu týka goodwillu, ktorý nie je vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti (pozri odsek C4), toto zníženie hodnoty sa nevykazuje ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu. V takýchto prípadoch sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykáže iba strata zo zníženia hodnoty vzťahujúca sa na goodwill, ktorý je alokovaný k materskej spoločnosti.

C9 V ilustratívnom príklade 7 sa znázorňuje testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej peňazotvornej jednotky obsahujúcej goodwill.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 37

Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby sa na rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva uplatnili vhodné kritériá vykazovania a oceňovacie základne, a aby sa v poznámkach k účtovnej závierke zverejnili dostatočné informácie, ktoré používateľom umožnia pochopiť ich charakter, načasovanie a sumu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

1. Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmienených aktív, s výnimkou:

   a) tých, ktoré sú výsledkom nesplnených zmlúv, s výnimkou nevýhodnej zmluvy, a

   b) [vypúšťa sa];

   c) tých, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu.

▼M53

2. Tento štandard sa neuplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje*.

▼B

3. Nesplnené zmluvy sú zmluvy, v rámci ktorých žiadna zo zmluvných strán nesplnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne splnili svoje povinnosti v rovnakom rozsahu. Tento štandard sa neuplatňuje na nesplnené zmluvy s výnimkou tých, ktoré sú nevýhodné.

4. [Vypúšťa sa.]

▼M52

5. Keď sa iný štandard zaoberá osobitným druhom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, účtovná jednotka uplatní tento iný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad niektoré druhy rezerv sú uvedené v štandardoch pre:

   a) [vypúšťa sa]

▼B

   b) dane z príjmov (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

   c) lízingy (pozri IAS 17 *Lízingy*). Ak však IAS 17 neobsahuje špecifické požiadavky na zaobchádzanie s operatívnym lízingom, ktorý sa stáva nevýhodným, na takéto prípady sa uplatňuje tento štandard;

▼M43

   d) zamestnanecké požitky (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

▼M52

   e) poistné zmluvy (pozri IFRS 4 *Poistné zmluvy*). Tento štandard sa však uplatňuje na rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva poisťovateľa iné než na tie, ktoré vznikajú v dôsledku jeho zmluvných povinností a práv z poistných zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 4;

   f) podmienenú protihodnotu nadobúdateľa v podnikovej kombinácii (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*); a

▼**M52**

g) výnosy zo zmlúv so zákazníkmi (pozri IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*). Keďže IFRS 15 neobsahuje žiadne špecifické požiadavky na zaobchádzanie so zmluvami so zákazníkmi, ktoré sú nevýhodné alebo sa takými stali, na takéto prípady sa uplatňuje tento štandard.

———————

▼**B**

7. Týmto štandardom sa definujú rezervy ako záväzky s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou. V niektorých krajinách sa výraz „rezerva“ používa tiež v kontexte položiek, akými sú odpisovanie, zníženie hodnoty majetku a pochybné pohľadávky: tieto položky sú úpravami účtovných hodnôt majetku a nie sú zahrnuté v tomto štandarde.

8. Ostatné štandardy špecifikujú, či sa výdavky považujú za aktívum alebo za náklady. Tieto položky nie sú zahrnuté do tohto štandardu. Preto tento štandard nezakazuje, ale ani nevyžaduje aktiváciu nákladov vykázaných v čase tvorby rezervy.

9. Tento štandard sa uplatňuje pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia spĺňa definíciu ukončenej činnosti, môžu sa podľa IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* vyžadovať sa dodatočné zverejnenia.

DEFINÍCIE

10. Ďalej uvedené výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:

Rezerva je záväzok s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou.

Záväzok je súčasná povinnosť účtovnej jednotky vznikajúca z minulých udalostí, ktorej vysporiadaním sa očakáva úbytok zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky.

Zaväzujúca udalosť je udalosť, ktorou sa vytvára zákonná alebo mimozmluvná povinnosť, ktorá vedie k tomu, že účtovná jednotka nemá inú reálnu alternatívu než vysporiadať danú povinnosť.

Zákonná povinnosť je povinnosť, ktorá sa odvíja zo:

a) zmluvy (prostredníctvom jej výslovných alebo implicitných podmienok);

b) právnych predpisov alebo

c) ostatných právnych úkonov.

Mimozmluvná povinnosť je povinnosť, ktorá sa odvíja z činností účtovnej jednotky, keď:

a) zavedenými vzormi správania sa z minulej praxe, zverejnenými postupmi alebo dostatočne konkrétnym súčasným vyhlásením účtovná jednotka naznačila ostatným stranám, že bude akceptovať určité záväzky, a

b) v dôsledku čoho účtovná jednotka vytvorila platné očakávanie na strane ostatných zúčastnených strán, že si splní túto zodpovednosť.

Podmienený záväzok je:

a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky, alebo

▼B

b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:

i) nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, alebo

ii) výšku povinnosti nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

Podmienené aktívum je možné aktívum, ktoré vzniká z minulých udalostí a ktorého existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky.

Nevýhodná zmluva je zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú očakávané ekonomické úžitky získané podľa zmluvy.

Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorým sa významne mení buď:

a) rozsah podnikania vykonávaného účtovnou jednotkou, alebo

b) spôsob, ktorým sa toto podnikanie vykonáva.

Rezervy a ostatné záväzky

11. Rezervy možno odlíšiť od ostatných záväzkov, akými sú záväzky z obchodného styku a výdavky budúcich období, pretože existuje neistota o období alebo výške budúcich výdavkov vyžadovaných na vysporiadanie. Naproti tomu:

a) záväzky z obchodného styku sú záväzkami zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané a boli fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, a

b) výdavky budúcich období sú záväzky zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané, ale neboli vyplatené, fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, vrátane súm splatných pre zamestnancov (napríklad sumy súvisiace s časovo rozlíšenými náhradami za dovolenky). Hoci je niekedy nevyhnutné odhadnúť výšku alebo obdobie výdavkov budúcich období, neistota je vo všeobecnosti oveľa menšia ako pri rezervách.

Výdavky budúcich období sa často vykazujú ako súčasť záväzkov z obchodného styku a ostatných záväzkov, zatiaľ čo rezervy sa vykazujú osobitne.

Vzťah medzi rezervami a podmienenými záväzkami

12. Vo všeobecnom význame sú všetky rezervy podmienené, pretože sú neurčité v čase alebo výške. V rámci tohto štandardu sa však výraz „podmienené“ používa pre záväzky a aktíva, ktoré nie sú vykázané, pretože ich existencia sa potvrdí jedine nastaním alebo nenastaním jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne pod kontrolou účtovnej jednotky. Navyše výraz „podmienený záväzok“ sa používa pre záväzky, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania.

13. Tento štandard rozlišuje medzi:

a) rezervami – ktoré sa vykazujú ako záväzky (za predpokladu, že je možné uskutočniť spoľahlivý odhad), pretože sú súčasnými povinnosťami a je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinností bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, a

▼B

b) podmienenými záväzkami – ktoré nie sú vykázané ako záväzky, pretože sú buď:

i) možnými povinnosťami, keďže sa musí ešte len potvrdiť, či má účtovná jednotka súčasnú povinnosť, ktorá by mohla viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, alebo

ii) súčasnými povinnosťami, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania v tomto štandarde (pretože buď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúci ekonomické úžitky, alebo nie je možné urobiť dostatočne spoľahlivý odhad výšky povinnosti).

VYKAZOVANIE

Rezervy

14. Rezerva sa vykazuje, ak:

a) účtovná jednotka má súčasnú povinnosť (zmluvnú alebo mimozmluvnú) ako výsledok minulej udalosti;

b) je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, a

c) možno urobiť spoľahlivý odhad výšky záväzku.

Ak tieto podmienky nie sú splnené, žiadna rezerva sa nevykazuje.

Súčasná povinnosť

15. Vo výnimočných prípadoch nie je jasné, či existuje súčasná povinnosť. V takýchto prípadoch sa minulá udalosť považuje za pôvodcu vzniku súčasnej povinnosti ak, berúc do úvahy všetky dostupné dôkazy, je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄.

16. V takmer všetkých prípadoch bude jasné, či súčasná povinnosť vznikla na základe minulej udalosti. Vo výnimočných prípadoch, napríklad v právnom spore, môže byť diskutabilné, či sa buď vyskytli určité prípady alebo či tieto prípady vedú k súčasnej povinnosti. V takomto prípade účtovná jednotka určí, či súčasná povinnosť existuje ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄, a to zohľadnením všetkých dostupných dôkazov vrátane, napríklad, odborného posudku. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťou po ►**M5** období vykazovania ◄. Na základe takéhoto dôkazu:

a) ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄, účtovná jednotka vykáže rezervu (ak sú splnené kritériá vykazovania), a

b) ak je viac pravdepodobné, že ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄ žiadna súčasná povinnosť neexistuje, účtovná jednotka zverejňuje podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).

Minulá udalosť

17. Minulá udalosť, ktorá vedie k súčasnej povinnosti, sa nazýva zaväzujúca udalosť. Aby bola udalosť zaväzujúcou udalosťou, je nevyhnutné, aby účtovná jednotka nemala inú reálnu možnosť než vysporiadať povinnosť vytvorenú danou udalosťou. Deje sa tak len vtedy:

a) ak vysporiadanie povinnosti možno vynútiť zákonom, alebo

▼B

b) v prípade mimozmluvnej povinnosti, ak sa udalosťou (ktorá môže byť opatrením účtovnej jednotky) vytvárajú platné očakávania u ostatných strán, že si účtovná jednotka splní povinnosť.

18. Účtovná závierka sa zaoberá finančnou situáciou účtovnej jednotky na konci jej obdobia vykazovania a nie jej možnou situáciou v budúcnosti. Preto sa nevykazuje žiadna rezerva na náklady, ktoré je potrebné vynaložiť na prevádzku v budúcnosti. Jediné záväzky vykázané v súvahe účtovnej jednotky sú tie, ktoré existujú ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄.

19. Jedine tie povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky (t. j. budúce vykonávanie svojho podnikania) sa vykazujú ako rezervy. Príkladmi takýchto povinností sú pokuty alebo náklady na odstránenie nezákonnej škody na životnom prostredí, z ktorých obe by mohli pri ich vysporiadaní viesť k úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky bez ohľadu na budúce aktivity účtovnej jednotky. Podobne účtovná jednotka vykazuje rezervu na náklady na vyradenie ropnej plošiny z prevádzky alebo atómovej elektrárne, v rozsahu, v ktorom je účtovná jednotka povinná odstrániť už spôsobenú škodu. Naproti tomu v dôsledku komerčného tlaku alebo zákonných požiadaviek môže mať účtovná jednotka v úmysle alebo potrebu realizovať výdavky na fungovanie konkrétnym spôsobom v budúcnosti (napríklad namontovaním dymových filtrov v určitom type továrne). Keďže účtovná jednotka sa môže vyhnúť budúcim výdavkom svojou budúcou aktivitou, napríklad zmenou svojho spôsobu prevádzkovania, nemá v súčasnosti žiadnu povinnosť na tento budúci výdavok a nevykazuje sa žiadna rezerva.

20. Povinnosť vždy zahŕňa ďalšiu zmluvnú stranu, voči ktorej povinnosť existuje. Nie je však nevyhnutné poznať identitu zmluvnej strany, na ktorú sa povinnosť viaže – v skutočnosti to môže byť povinnosť voči verejnosti ako celku. Pretože povinnosť vždy obsahuje záväzok voči inej strane, vyplýva z toho, že rozhodnutie manažmentu alebo predstavenstva nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄, pokiaľ rozhodnutie nebolo dostatočne konkrétnym spôsobom oznámené pred ►**M5** koncom obdobia vykazovania ◄ tým, ktorých sa týka a spôsobom, ktorým by sa u nich vzbudilo dôvodné očakávanie, že si účtovná jednotka splní svoju zodpovednosť.

21. Udalosť, ktorá nespôsobuje vznik povinnosti okamžite, ju môže vyvolať k neskoršiemu dátumu, pretože zmeny v zákone alebo činy účtovnej jednotky (napríklad dostatočne konkrétne verejné vyhlásenie) dávajú podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti. Napríklad keď je spôsobená škoda na životnom prostredí, nemusí existovať povinnosť odstrániť následky. Spôsobenie škody sa však stane zaväzujúcou udalosťou, ak sa v novom zákone vyžaduje odstránenie existujúcej škody, alebo ak účtovná jednotka verejne uzná zodpovednosť za nápravu spôsobom, ktorý vytvára mimozmluvnú povinnosť.

22. Ak sa podrobnosti navrhovaného nového zákona ešte len musia dokončiť, povinnosť vzniká iba vtedy, ak je prakticky isté, že zákon vojde do platnosti v tej podobe, ako je navrhnutý. Na účely tohto štandardu sa takáto povinnosť považuje sa zákonnú povinnosť. Rozdiely v okolnostiach uzákoňovania spôsobujú, že nie je možné špecifikovať jedinú udalosť, ktorá by spôsobila, že uzákonenie zákona je prakticky isté. V mnohých prípadoch nebude možné dosiahnuť zjavné uistenie o uzákonení zákona až dovtedy, kým nie je schválený.

▼B

Pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky

23. Aby záväzok spĺňal kritériá na vykazovanie, musí na vysporiadanie tejto povinnosti existovať nielen súčasná povinnosť, ale aj pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky. Na účely tohto štandardu ([1]) sa úbytok zdrojov alebo iná udalosť považujú za pravdepodobné, ak udalosť nastane skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne, t. j. pravdepodobnosť, že udalosť nastane, je väčšia ako pravdepodobnosť, že nenastane. Ak nie je pravdepodobné, že existuje súčasná povinnosť, účtovná jednotka zverejní podmienený záväzok, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná (pozri odsek 86).

24. Ak existuje viacero podobných povinností (napríklad záruky na produkt alebo podobné zmluvy), pravdepodobnosť, že na vysporiadanie bude potrebný úbytok, sa stanovuje s prihliadnutím na skupinu povinností ako celku. Hoci pravdepodobnosť úbytku pre jednu položku môže byť malá, môže byť celkom pravdepodobné, že na vysporiadanie povinností ako celku bude potrebný nejaký úbytok zdrojov. Ak ide o takýto prípad, vykazuje sa rezerva (ak sú splnené ostatné kritériá na vykazovanie).

Spoľahlivý odhad povinnosti

25. Používanie odhadov je nevyhnutnou súčasťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje sa ním jej spoľahlivosť. Toto obzvlášť platí v prípade rezerv, ktoré sú svojím charakterom viac neisté ako väčšina ostatných ►**M5** položky výkazu o finančnej situácii ◄. Okrem extrémne zriedkavých prípadov účtovná jednotka dokáže určiť škálu možných výsledkov, a môže teda urobiť odhad povinnosti, ktorý je dostatočne spoľahlivý na použitie pri vykazovaní rezervy.

26. V extrémne zriedkavých prípadoch, ak nie je možné uskutočniť spoľahlivý odhad, existuje záväzok, ktorý nemôže byť vykázaný. Tento záväzok sa zverejňuje ako podmienený záväzok (pozri odsek 86).

Podmienené záväzky

27. Účtovná jednotka nevykazuje podmienené záväzky.

28. Podmienený záväzok sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 86, pokiaľ nie je možnosť úbytku zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky len nepatrná.

29. Ak je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná za povinnosť, časť povinnosti, ktorú majú podľa očakávania splniť ostatné zmluvné strany, sa považuje za podmienený záväzok. Účtovná jednotka vykazuje rezervu na časť povinnosti, pre ktorú je pravdepodobný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, s výnimkou extrémne zriedkavých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad.

([1]) Interpretácia výrazu „pravdepodobne“ v tomto štandarde ako „skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne“ sa neuplatňuje nevyhnutne v ostatných štandardoch.

▼B

30. Podmienené záväzky sa môžu vyvinúť spôsobom pôvodne neočakávaným. Preto sa neustále prehodnocujú, aby sa zistilo, či sa úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky stal pravdepodobným. Ak sa stane pravdepodobným, že na položku predtým považovanú za podmienený záväzok bude potrebný úbytok budúcich ekonomických úžitkov, rezerva sa vykazuje v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom nastala zmena pravdepodobnosti (okrem extrémne zriedkavých okolností, keď nie je možné urobiť spoľahlivý odhad).

Podmienené aktíva

31. Účtovná jednotka nevykazuje podmienené aktíva.

32. Podmienené aktíva väčšinou vznikajú z neplánovaných alebo iných neočakávaných udalostí, ktoré spôsobujú vznik možnosti prílevu ekonomických úžitkov do účtovnej jednotky. Príkladom je nárok, ktorý účtovná jednotka získava prostredníctvom súdnych procesov, kde je výsledok neistý.

33. Podmienené aktíva sa nevykazujú v účtovnej závierke, keďže by to mohlo viesť k vykázaniu výnosu, ktorý nemusí byť nikdy realizovaný. Ak je však realizácia výnosu prakticky istá, potom súvisiace aktívum nie je podmieneným aktívom a jeho vykázanie je vhodné.

34. Podmienené aktívum sa zverejňuje, ako sa to vyžaduje v odseku 89, ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov.

35. Podmienené aktíva sa neustále prehodnocujú, aby sa zabezpečilo, že v účtovnej závierke sa vhodne zohľadňujú nové udalosti. Ak je prakticky isté, že nastane prílev ekonomických úžitkov, aktívum a súvisiaci výnos sa vykážu v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom došlo ku zmene. Ak sa prílev ekonomických úžitkov stal pravdepodobným, účtovná jednotka zverejní podmienené aktívum (pozri odsek 89).

OCENENIE

Najlepší odhad

36. Suma vykázaná ako rezerva je najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄.

37. Najlepším odhadom výdavku potrebného na vysporiadanie súčasnej povinnosti je suma, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie povinnosti ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄ alebo na jej prevedenie na tretiu stranu v danom čase. Často bude nemožné alebo neúmerne nákladné vysporiadať alebo previesť povinnosť k súvahovému dňu. Avšak odhadom sumy, ktorú by účtovná jednotka logicky zaplatila na vysporiadanie alebo prevedenie povinnosti, sa poskytuje najlepší odhad výdavku požadovaného na vysporiadanie súčasnej povinnosti ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄.

38. Odhady výsledkov a finančných vplyvov sa určujú na základe úsudku manažmentu účtovnej jednotky, doplneného skúsenosťami z podobných transakcií a, v niektorých prípadoch, správami od nezávislých odborníkov. Zvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytnutý udalosťami po ►**M5** období vykazovania ◄.

▼B

39. Neistoty sprevádzajúce sumu, ktorá sa má vykázať ako rezerva, sa riešia rôznymi spôsobmi podľa okolností. Keď rezerva, ktorá sa oceňuje, obsahuje rozsiahly súbor položiek, povinnosť sa odhaduje zvážením všetkých možných výsledkov podľa pravdepodobností s nimi spojených. Názov tejto štatistickej metódy odhadovania je „očakávaná hodnota“. Rezerva bude preto rôzna v závislosti od toho, či pravdepodobnosť straty z danej sumy je napríklad 60 percent alebo 90 percent. Ak existuje súvislý rozsah možných výsledkov a každý bod tohto rozsahu je taký pravdepodobný ako ktorýkoľvek iný, používa sa stredný bod rozsahu.

Príklad

Účtovná jednotka predáva tovar so zárukou, podľa ktorej jednotka pokrýva zákazníkom náklady na opravy výrobných chýb, ktoré sa prejavia počas prvých šiestich mesiacov po kúpe. Ak by sa zistili menšie chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 1 milióna. Ak by sa zistili závažné chyby pri všetkých predaných výrobkoch, vznikli by náklady na opravu vo výške 4 miliónov. Skúsenosti z predchádzajúcich období a budúce očakávania účtovnej jednotky naznačujú, že v nasledujúcom roku 75 percent predaného tovaru nebude mať žiadne chyby, 20 percent predaného tovaru bude mať menšie chyby a 5 percent predaného tovaru bude mať závažné chyby. V súlade s odsekom 24 účtovná jednotka prehodnotí pravdepodobnosť úbytku pre záručnú povinnosť ako celku.

Očakávaná hodnota nákladov na opravy je:

(75 % z nuly) + (20 % z 1 mil.) + (5 % zo 4 mil.) = 400 000

40. Ak sa oceňuje jedna povinnosť, individuálny najpravdepodobnejší výsledok môže byť najlepším odhadom záväzku. Ale aj v takomto prípade účtovná jednotka zvažuje ostatné možné výsledky. Ak sú iné možné výsledky buď väčšinou vyššie, alebo väčšinou nižšie ako najpravdepodobnejší výsledok, najlepší odhad bude vyššia alebo nižšia suma. Napríklad ak účtovná jednotka musí odstrániť vážnu chybu v hlavnom závode, ktorý skonštruovala pre zákazníka, individuálnym najpravdepodobnejším výsledkom by mohlo byť, že úspešná oprava sa podarí na prvý pokus a náklady budú vo výške 1 000, ale rezerva sa vytvára na vyššiu sumu, ak existuje významná šanca, že budú nevyhnutné ďalšie pokusy.

41. Rezerva sa oceňuje pred zdanením, keďže daňovými dôsledkami rezervy a zmenami v nej sa zaoberá IAS 12.

Riziká a neistoty

42. Riziká a neistoty, ktoré sú nevyhnutne spojené s mnohými udalosťami a okolnosťami, sa zohľadňujú pri dosahovaní najlepšieho odhadu rezervy.

▼B

43. Riziko opisuje premenlivosť výsledku. Úpravy rizika môžu zvýšiť sumu, v ktorej je záväzok ocenený. Pri tvorbe úsudku v podmienkach neistoty je potrebná opatrnosť tak, aby výnosy alebo aktíva neboli nadhodnotené a náklady alebo záväzky neboli podhodnotené. Neistota však neospravedlňuje tvorbu nadmerných rezerv alebo úmyselné nadhodnotenie záväzkov. Napríklad ak sa plánované náklady konkrétneho nepriaznivého výsledku odhadujú na základe opatrnosti, tento výsledok sa potom úmyselne nepovažuje za pravdepodobnejší, akým reálne je. Pozornosť treba venovať vyhnutiu sa duplicitným úpravám o riziko a neistotu s následným nadhodnotením rezervy.

44. Zverejňovanie neistôt spájajúcich sa so sumou výdavku sa uskutočňuje podľa odseku 85 písm. b).

Súčasná hodnota

45. Ak je vplyv časovej hodnoty peňazí významný, suma rezervy je súčasnou hodnotou výdavkov, ktoré sa očakávajú ako potrebné na vysporiadanie povinnosti.

46. V dôsledku časovej hodnoty peňazí sú rezervy súvisiace s výdavkami peňažných prostriedkov, ktoré vznikajú skoro po ►M5 období vykazovania ◄, nevýhodnejšie ako tie, kde výdavky peňažných prostriedkov v tej istej výške vznikajú neskôr. Rezervy sa preto diskontujú, ak je ich vplyv významný.

47. Diskontná(-é) sadzba(-y) je sadzbou(-mi) pred zdanením, ktorá(-é) odzrkadľuje(-ú) aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické pre záväzok. V diskontnej(-ých) sadzbe(-ách) sa nezohľadňujú riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov.

Budúce udalosti

48. Budúce udalosti, ktoré môžu vplývať na sumu potrebnú na vysporiadanie povinnosti, sa zohľadňujú v sume rezervy, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že skutočne nastanú.

49. Očakávané budúce udalosti môžu byť obzvlášť významné pri oceňovaní rezerv. Napríklad účtovná jednotka môže byť presvedčená, že náklady na vyčistenie lokality na konci jej životnosti sa znížia o budúce zmeny v technológii. Vykázaná suma odzrkadľuje rozumné očakávania technicky kvalifikovaných, objektívnych pozorovateľov pri zohľadnení všetkých dôkazov týkajúcich sa technológie, ktorá budú k dispozícii v čase čistenia. Preto je vhodné zahrnúť napríklad očakávané zníženia nákladov spojené so zvýšenou skúsenosťou pri uplatňovaní existujúcej technológie, alebo očakávané náklady na uplatňovanie existujúcej technológie na rozsiahlejšiu alebo komplexnejšiu činnosť čistenia, ako bola vykonávaná predtým. Účtovná jednotka však nepredpokladá vývoj kompletne novej technológie čistenia, pokiaľ to nie je podložené dostatočnými objektívnymi dôkazmi.

▼B

50. Vplyv možnej nových právnych predpisov sa zohľadňuje pri oceňovaní existujúceho záväzku, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz, že tieto právne predpisy budú prakticky iste schválené. Rôznorodosť okolností, ktoré vznikajú v praxi, znemožňuje špecifikovať jedinú udalosť, ktorá bude poskytovať dostatočný objektívny dôkaz v každom prípade. Vyžaduje sa dôkaz pre obe možnosti, či už o požiadavkách právnych predpisov a či je prakticky isté, že sa schvália a implementujú v príslušný čas. V mnohých prípadoch nebude existovať dostatočný objektívny dôkaz dovtedy, kým sa nové právne predpisy neschvália.

Očakávané vyradenie majetku

51. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa pri oceňovaní rezervy neberú do úvahy.

52. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa pri oceňovaní rezervy neberú do úvahy, aj keď je očakávané vyradenie úzko späté s udalosťou, ktorá dala podnet na vznik rezervy. Namiesto toho účtovná jednotka vykazuje zisk z očakávaných vyradení majetku v čase špecifikovanom v štandarde, ktorý sa zaoberá dotknutými aktívami.

NÁHRADY

53. Keď sa náhrada niektorých alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy očakáva od inej strany, náhrada sa vykazuje vtedy a len vtedy, ak je prakticky isté, že náhrada sa prijme, ak účtovná jednotka vysporiada povinnosť. Náhrada sa účtuje ako osobitné aktívum. Suma vykázanej náhrady nesmie prekročiť sumu rezervy.

54. Vo výkaze ►**M5** komplexného výsledku ◄ sa môžu výdavky súvisiace s rezervou prezentovať v čistej hodnote vykázanej ako náhrada.

55. Niekedy je účtovná jednotka schopná nájsť inú stranu na zaplatenie časti alebo všetkých výdavkov potrebných na vysporiadanie rezervy (napríklad prostredníctvom poistných zmlúv, doložiek o odškodnení alebo dodávateľských záruk). Táto iná strana môže buď nahradiť sumy, ktoré zaplatila účtovná jednotka, alebo zaplatiť sumy priamo.

56. Vo väčšine prípadov účtovná jednotka zostane zodpovedná za celú dotknutú sumu, takže účtovná jednotka by musela vysporiadať celú sumu, ak by tretia strana z akéhokoľvek dôvodu v platení zlyhala. V takejto situácii sa rezerva vykazuje na plnú sumu záväzku a oddelené aktívum očakávanej náhrady sa vykazuje, keď je prakticky isté, že náhrada bude prijatá, ak účtovná jednotka vysporiada záväzok.

57. V niektorých prípadoch účtovná jednotka nebude zodpovedná za dotknuté náklady, ak tretia strana zlyhá v platení. V takomto prípade účtovná jednotka nemá záväzok za tieto náklady a tieto sa nezahŕňajú do rezervy.

58. Ako sa uvádza v odseku 29, povinnosť, za ktorú je účtovná jednotka spoločne a nerozdielne zodpovedná, je podmieneným záväzkom v rozsahu, v akom sa očakáva, že povinnosť bude vysporiadaná inými stranami.

▼B

ZMENY V REZERVÁCH

59. Rezervy sa revidujú ku ►M5 koncu každého obdobia vykazovania ◄ a upravujú tak, aby odzrkadľovali aktuálny najlepší odhad. Ak už nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie povinnosti bude nevyhnutný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, rezerva sa zruší.

60. Ak sa používa diskontovanie, účtovná hodnota rezervy narastá v každom období, aby sa zohľadnilo plynutie času. Tento nárast sa vykazuje ako náklad na prijaté úvery a pôžičky.

POUŽÍVANIE REZERV

61. Rezerva sa použije len na výdavky, na ktoré sa pôvodne vytvorila.

62. S rezervou sa zúčtujú iba výdavky, ktoré súvisia s pôvodnou rezervou. Zúčtovaním výdavkov s rezervou, ktorá bola pôvodne vykázaná na iný účel, by sa zakryl vplyv dvoch rozdielnych udalostí.

UPLATŇOVANIE ZÁSAD VYKAZOVANIA A OCEŇOVANIA

Budúce prevádzkové straty

63. Rezervy sa nevykazujú na budúce prevádzkové straty.

64. Budúce prevádzkové straty nespĺňajú definíciu záväzku v odseku 10 a všeobecné kritériá vykazovania stanovené pre rezervy v odseku 14.

65. Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že hodnota určitého majetku podniku môže byť znížená. Účtovná jednotka testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Nevýhodné zmluvy

66. Ak má účtovná jednotka zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa tejto zmluvy sa vykazuje a oceňuje ako rezerva.

67. Mnohé zmluvy (napríklad niektoré rutinné objednávky na nákup) sa môžu zrušiť bez zaplatenia kompenzácie druhej strane, a povinnosť preto neexistuje. V iných zmluvách sa stanovujú aj práva aj povinnosti pre každú zo zmluvných strán. Ak udalosti spôsobia, že takáto zmluva sa stane nevýhodnou, zmluva patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a existuje záväzok, ktorý sa vykazuje. Nesplnené zmluvy, ktoré nie sú nevýhodné, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

68. V tomto štandarde nevýhodná zmluva definuje ako zmluva, ktorej náklady na splnenie povinností podľa zmluvy, ktorým sa nedá vyhnúť, prevyšujú ekonomické úžitky, ktorých získanie sa podľa tejto zmluvy očakáva. Nevyhnutné náklady podľa zmluvy odzrkadľujú minimálne čisté náklady na odstúpenie od zmluvy, ktoré sú buď sumou nákladov na jej splnenie alebo, ak je nižšia, sumou kompenzácie alebo pokuty za nesplnenie zmluvnej povinnosti.

69. Pred stanovením osobitnej rezervy na nevýhodnú zmluvu účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty, ktorá nastala v aktívach určených na túto zmluvu (pozri IAS 36).

▼B

Reštrukturalizácia

70. Ďalej uvedené príklady sú príkladmi udalostí, ktoré môžu spadať do definície reštrukturalizácie:

a) predaj alebo ukončenie určitého druhu podnikania;

b) zatvorenie podnikateľskej lokality v krajine alebo regióne alebo premiestnenie podnikateľských činností z jednej krajiny alebo regiónu do druhého;

c) zmeny v štruktúre riadenia, napríklad eliminácia určitej úrovne riadenia, a

d) podstatná reorganizácia, ktorá má významný vplyv na charakter a zameranie činností účtovnej jednotky.

71. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje len vtedy, ak sú splnené všeobecné kritériá na vykazovanie rezerv ustanovené v odseku 14. V odsekoch 72 až 83 sa vysvetľuje, ako sa všeobecné kritériá vykazovania uplatňujú pri reštrukturalizáciách.

72. Mimozmluvná povinnosť reštrukturalizovať vzniká iba vtedy, ak účtovná jednotka:

a) má podrobný formálny plán na reštrukturalizáciu identifikujúci minimálne:

i) dotknutú oblasť podnikania alebo jeho časť;

ii) hlavné lokality, ktorých sa to dotkne;

iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí dostanú kompenzáciu za ukončenie ich pracovných pozícií;

iv) výdavky, ktoré v tejto súvislosti vzniknú, a

v) obdobie, keď sa bude plán realizovať; a

b) vyvolala platné očakávania u tých, ktorých sa reštrukturalizácia dotkne, že reštrukturalizáciu vykoná, a to začatím implementácie tohto plánu alebo oznámením hlavných charakteristických vlastností reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne.

73. Dôkaz, že účtovná jednotka začala realizovať plán reštrukturalizácie, by sa poskytol napríklad demontážou závodu alebo predajom majetku alebo verejným vyhlásením hlavných charakteristických vlastností plánu. Verejným vyhlásením podrobného plánu reštrukturalizácie sa zakladá mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizovať iba vtedy, ak sa uskutoční takým spôsobom a dostatočne podrobne (t. j. stanovením hlavných charakteristických vlastností plánu), že sa vyvolávajú platné očakávania iných strán, akými sú zákazníci, dodávatelia a zamestnanci (alebo ich zástupcovia), že účtovná jednotka uskutoční reštrukturalizáciu.

74. Aby bol plán postačujúci na vznik mimozmluvnej povinnosti pri jeho oznámení tým, ktorí sú ním dotknutí, začatie jeho realizácie sa musí naplánovať na čo najskôr a ukončenie sa musí uskutočniť v časovom rámci, ktorý robí významné zmeny v pláne nepravdepodobnými. Ak sa očakáva, že bude existovať dlhé oneskorenie pred začiatkom reštrukturalizácie alebo že reštrukturalizácia bude trvať neprimerane dlhý čas, je nepravdepodobné, že plán vyvolá platné očakávanie zo strany iných, že účtovná jednotka je v súčasnosti zaviazaná k reštrukturalizácii, keďže časový rámec poskytuje účtovnej jednotke možnosti zmeniť svoje plány.

▼B

75. Rozhodnutím reštrukturalizovať prijatým manažmentom alebo predstavenstvom pred ►M5 koncom obdobia vykazovania ◄ sa nezakladá mimozmluvná povinnosť k súvahovému dňu, pokiaľ účtovná jednotka pred ►M5 koncom obdobia vykazovania ◄:

a) nezačala realizáciu plánu reštrukturalizácie alebo

b) neoznámila hlavné charakteristické vlastnosti plánu reštrukturalizácie tým, ktorých sa dotkne, dostatočne konkrétnym spôsobom tak, aby u nich vyvolala platné očakávanie, že účtovná jednotka reštrukturalizáciu uskutoční.

Ak účtovná jednotka začne s realizáciou plánu reštrukturalizácie, alebo oznámi jeho hlavné charakteristické vlastnosti osobám, ktorých sa dotkne, až po ►M5 období vykazovania ◄, pričom ide o významnú reštrukturalizáciu a jej nezverejnením by sa mohla ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe ekonomické rozhodnutia, vyžaduje sa zverejnenie v zmysle IAS 10 *Udalosti po* ►M5 *období vykazovania* ◄.

76. Hoci mimozmluvnú povinnosť netvorí výlučne rozhodnutie manažmentu, povinnosť môže byť výsledkom iných skorších udalostí spolu s takýmto rozhodnutím. Napríklad rokovania so zástupcami zamestnancov o odstupnom alebo s kupcami o predaji činnosti sa mohli uzavrieť len so súhlasom predstavenstva. Ak sa tento súhlas už získal a oznámil iným stranám, účtovná jednotka má mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie, ak sú splnené podmienky odseku 72.

77. V niektorých krajinách je konečné oprávnenie udelené predstavenstvu, ktorej členstvo zahŕňa zástupcov záujmov iných, akými sú záujmy manažmentu (napríklad zamestnancov), alebo môže byť nevyhnutné upovedomenie takýchto zástupcov pred tým, ako predstavenstvo prijme svoje rozhodnutie. Pretože rozhodnutie takéhoto predstavenstva zahŕňa aj komunikáciu s takýmito zástupcami, môže to viesť k mimozmluvnej povinnosti reštrukturalizovať.

78. Žiadna povinnosť predaja činnosti nevzniká, pokiaľ účtovná jednotka nie je zaviazaná k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.

79. Aj keď účtovná jednotka uskutočnila rozhodnutie o predaji činnosti a toto rozhodnutie verejne ohlásila, nemôže byť zaviazaná k predaju, pokiaľ nebol identifikovaný kupujúci a pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva. Pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva, účtovná jednotka bude môcť meniť svoje rozhodnutie a v skutočnosti bude musieť postupovať iným spôsobom, ak nie je možné nájsť kupujúceho za prijateľných podmienok. Ak sa predpokladá predaj činnosti ako súčasť reštrukturalizácie, majetok k činnosti sa preveruje na zníženie hodnoty podľa IAS 36. Ak je predaj iba súčasťou reštrukturalizácie, mimozmluvná povinnosť môže vzniknúť pri iných častiach reštrukturalizácie pred tým, ako existuje záväzná kúpna zmluva.

80. Rezerva na reštrukturalizáciu obsahuje iba priame výdavky vznikajúce z reštrukturalizácie, čiže také, ktoré sú aj:

a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou a

b) nie sú spojené s pokračujúcimi činnosťami účtovnej jednotky.

▼B

81. Rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady, akými sú:

a) preškolenie alebo premiestnenie stálych zamestnancov;

b) marketing alebo

c) investovanie do nových systémov a distribučných sietí.

Tieto výdavky súvisia s budúcim výkonom podnikania a nie sú záväzkami na reštrukturalizáciu ►M5 ku koncu obdobia vykazovania ◄. Takéto výdavky sa vykazujú na tom istom základe, ako keby vznikli nezávisle od reštrukturalizácie.

82. Identifikovateľné budúce prevádzkové straty do dátumu reštrukturalizácie sa nezahŕňajú do rezervy, pokiaľ nesúvisia s nevýhodnou zmluvou, ako je definovaná v odseku 10.

83. Ako sa to vyžaduje v odseku 51, zisk z očakávaného vyradenia majetku sa neberie do úvahy pri oceňovaní rezervy na reštrukturalizáciu, dokonca ani vtedy, ak sa uvažuje o predaji majetku ako súčasti reštrukturalizácie.

ZVEREJŇOVANIE

84. Pre každú triedu rezerv účtovná jednotka zverejňuje:

a) účtovnú hodnotu k začiatku a ku konci obdobia;

b) dodatočné rezervy vytvorené počas obdobia vrátane navýšení už existujúcich rezerv;

c) rozpustené sumy (t. j. vzniknuté a zúčtované oproti rezerve) počas obdobia;

d) nepoužité sumy zrušené počas obdobia a

e) zvýšenie diskontovaných súm počas obdobia, vznikajúce v dôsledku plynutia času a vplyvu každej zmeny diskontnej sadzby.

Porovnávacie údaje sa nevyžadujú.

85. V rámci každej triedy rezervy účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:

a) krátky opis charakteru záväzku a očakávané načasovanie každého výsledného úbytku ekonomických úžitkov;

b) indikáciu neistôt o sume alebo načasovaní týchto úbytkov. Ak je nevyhnutné poskytnutie primeraných informácií, účtovná jednotka zverejní hlavné uskutočnené predpoklady týkajúce sa budúcich udalostí, ako je stanovené v odseku 48, a

c) sumu akejkoľvek očakávanej náhrady, s uvedením sumy každého aktíva, ktoré sa vykázalo pre danú očakávanú náhradu.

86. Pokiaľ je možnosť úbytku pri vysporiadaní nepatrná, účtovná jednotka zverejní k súvahovému dňu pre každú triedu podmienených záväzkov krátky opis charakteru podmieneného záväzku a, ak je to možné:

a) odhad jeho finančného vplyvu oceneného podľa odsekov 36 až 52;

b) indikáciu neistôt súvisiacich so sumou alebo načasovaním úbytku a

c) možnosť náhrady.

▼B

87. Pri určovaní, ktoré rezervy alebo podmienené záväzky sa môžu zoskupiť do triedy, je nevyhnutné zvážiť, či je charakter položiek dostatočne podobný pre ich spoločné vykázanie, aby bol splnený odsek 85 písm. a) a b) a odsek 86 písm. a) a b). Preto môže byť vhodné považovať za jedinú triedu rezerv sumy týkajúce sa záruk na rôzne produkty, avšak nebolo by vhodné považovať za jedinú triedu sumy týkajúce sa normálnych záruk a sumy, ktoré sú predmetom súdnych procesov.

88. Ak rezerva a podmienený záväzok vznikajú z toho istého súboru okolností, účtovná jednotka urobí zverejnenia požadované podľa odsekov 84 až 86 spôsobom, ktorým sa ukazuje prepojenie medzi rezervou a podmieneným záväzkom.

89. Ak je pravdepodobný prílev ekonomických úžitkov, účtovná jednotka zverejňuje krátky opis charakteru podmienených aktív ►M5 ku koncu obdobia vykazovania ◄ a ak je to možné, odhad ich finančného vplyvu, ocenený pomocou zásad pre rezervy uvedených v odsekoch 36 až 52.

90. Je dôležité, aby sa zverejneniami podmienených aktív nepodávali zavádzajúce indikácie o pravdepodobnosti vzniku výnosov.

91. Ak sa niektorá z informácií, požadovaných podľa odsekov 86 a 89, nezverejní, pretože nie je možné tak urobiť, táto skutočnosť sa uvedie.

92. Vo veľmi zriedkavých prípadoch sa dá očakávať, že zverejnením niektorých alebo všetkých informácií požadovaných podľa odsekov 84 až 89 sa môže vážne ovplyvniť pozícia účtovnej jednotky v spore s inými stranami, pokiaľ ide o záležitosť týkajúcu sa rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva. V takýchto prípadoch účtovná jednotka nemusí zverejňovať takéto informácie, ale zverejní všeobecný charakter sporu, spoločne so skutočnosťou a dôvodom, prečo sa informácie nezverejnili.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

93. Vplyv prijatia tohto štandardu k dňu jeho účinnosti (alebo skôr) sa vykáže ako úprava začiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom bol štandard prvýkrát uplatnený. Účtovným jednotkám sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nich, aby upravili začiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie a prehodnotiť porovnávacie údaje. Ak sa porovnávacie údaje neprehodnotia, táto skutočnosť sa zverejní.

94. [Vypúšťa sa.]

DÁTUM ÚČINNOSTI

95. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. júla 1999 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 1999, zverejní túto skutočnosť.

96. [Vypúšťa sa.]

▼M43

99. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenil odsek 5, pričom táto zmena sa uskutočnila ako následná zmena vyplývajúca zo zmeny IFRS 3. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, na ktoré sa vzťahuje zmena IFRS 3.

▼**M52**

100. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 5 a vypustil sa odsek 6 Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M53**

101. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 2 a vypustili sa odseky 97 a 98. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 38

Nehmotný majetok

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaoberá iný štandard. Tento štandard vyžaduje od účtovnej jednotky, aby vykazovala nehmotný majetok výlučne vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. V štandarde sa špecifikuje aj spôsob vyčísľovania účtovnej hodnoty nehmotného majetku a vyžaduje sa zverejňovanie stanovených informácií o nehmotnom majetku.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

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

a) nehmotného majetku spadajúceho do rozsahu pôsobnosti iného štandardu,

b) finančného majetku definovaného v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*;

c) vykazovania a oceňovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov (pozri IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov)* a

d) výdavkov na vývoj a ťažbu nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.

▼M52

3. Ak sa v inom štandarde predpisuje spôsob účtovania konkrétneho druhu nehmotného majetku, účtovná jednotka uplatní daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard sa napríklad neuplatňuje na:

a) nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka drží na účely predaja v rámci bežnej činnosti (pozri IAS 2 *Zásoby*);

▼B

b) odložené daňové pohľadávky (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*);

c) lízingy, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti IAS 17 *Lízingy*;

d) majetok, ktorý vyplýva zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

▼M32

e) finančné aktíva, ako sú vymedzené v štandarde IAS 32. Vykazovanie a oceňovanie niektorých finančných aktív je predmetom štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*, IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch*;

▼B

f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

g) odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ktoré vyplynú zo zmluvných práv poisťovateľa na základe poistných zmlúv spadajúcich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*. V IFRS 4 sa stanovujú špecifické požiadavky na zverejňovanie takýchto odložených akvizičných nákladov, nie však pre takýto nehmotný majetok. Na taký nehmotný majetok sa preto vzťahujú požiadavky na zverejňovanie uvedené v tomto štandarde;

▼B

h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*;

▼M52

i) majetok vznikajúci zo zmlúv so zákazníkmi, ktorý sa vykazuje v súlade so štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi.*

▼B

4. Niektoré položky nehmotného majetku môžu byť na fyzickom nosiči, napríklad na kompaktnom disku (v prípade počítačového softvéru) alebo na filme, prípadne môžu byť súčasťou právnej dokumentácie (v prípade licencie alebo patentu). Pri zisťovaní, či majetok zahŕňajúci hmotné aj nehmotné prvky treba účtovať podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, účtovná jednotka uplatní úsudok, na základe ktorého zhodnotí, ktorý prvok je významnejší. Napríklad počítačový softvér pre počítačom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru a považuje sa za súčasť nehnuteľností, strojov a zariadení. To isté platí pre operačný systém počítača. Keď softvér nie je neoddeliteľnou súčasťou súvisiaceho hardvéru, počítačový softvér sa považuje za nehmotný majetok.

5. Tento štandard sa uplatňuje okrem iného aj na výdavky na reklamu, odbornú prípravu, zriaďovacie výdavky, výskum a vývoj. Výskumno-vývojová činnosť sa zameriava na rozvoj poznatkov. Hmotný prvok majetku sa preto, aj keď výsledkom týchto činností môže byť majetok v hmotnej podobe (napríklad prototyp), v porovnaní s jeho nehmotnou zložkou, t. j. znalosťami stelesnenými v danom prototype, považuje za druhotný.

6. Pri finančnom lízingu môže byť podkladovým majetkom buď hmotný alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní nájomca nehmotný majetok, ktorý má v držbe na základe finančného lízingu, účtuje v súlade s týmto štandardom. Práva vyplývajúce z licenčných zmlúv na položky, akými sú filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva, sú vylúčené z rozsahu pôsobnosti IAS 17 a spadajú do pôsobnosti tohto štandardu.

7. Výnimky z rozsahu pôsobnosti určitého štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú určité činnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že vedú k vzniku účtovných problémov, ktoré môže byť potrebné riešiť inak. Takéto problémy vznikajú pri účtovaní výdavkov na prieskum, výstavbu príslušných zariadení a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných odvetviach, ako aj v prípade poistných zmlúv. Toto je dôvod, prečo sa tento štandard neuplatňuje na výdavky na takéto činnosti a zmluvy. Tento štandard sa však uplatňuje na ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad počítačový softvér) a ostatné vzniknuté výdavky (akými sú zriaďovacie náklady) v ťažobných priemyselných odvetviach a v poisťovacích spoločnostiach.

DEFINÍCIE

▼M33

8. **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:**

[vypúšťa sa]

a) [vypúšťa sa]

b) [vypúšťa sa]

c) [vypúšťa sa]

▼M12

_____

▼B

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

Majetok je zdroj:

a) ktorý účtovná jednotka ovláda v dôsledku minulých udalostí a

b) z ktorého sa očakávajú budúce ekonomické úžitky plynúce do účtovnej jednotky.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní oprávok a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty daného majetku.

Obstarávacia cena je suma predstavujúca vyplatené peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty alebo reálnu hodnotu iného plnenia poskytnutú na obstaranie majetku v čase jeho nadobudnutia alebo zhotovenia, alebo, keď to je vhodné, suma priradená danému majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorou sa nahrádza cena majetku, po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty.

Vývoj je uplatnenie výsledkov výskumu alebo iných znalostí v projekte alebo konštrukčnom návrhu na výrobu nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím komerčnej výroby alebo využívania.

Špecifická hodnota pre účtovnú jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik účtovná jednotka očakáva v súvislosti s ďalším využívaním majetku a jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, prípadne v súvislosti s úhradou záväzku.

▼M33

Reálna hodnota **je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13** ***Oceňovanie reálnou hodnotou.*****)**

▼B

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehmotný majetok je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Peňažný majetok predstavuje peniaze v držbe a majetok, ktorý bude prijatý, a to vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánovité skúmanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké alebo technické poznatky a chápanie.

Reziduálna hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by účtovná jednotka v súčasnosti dostala za vyradenie majetku, po odpočítaní odhadovaných nákladov na jeho vyradenie, ak by tento majetok svojím vekom a stavom zodpovedal veku a stavu očakávanému na konci jeho doby použiteľnosti.

▼B

Doba použiteľnosti je:

a) obdobie, počas ktorého sa predpokladá, že účtovná jednotka bude mať majetok k dispozícii na využívanie, alebo

b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých získanie účtovná jednotka z majetku očakáva.

Nehmotný majetok

9. Účtovné jednotky často vynakladajú zdroje, alebo im vznikajú záväzky, na obstaranie, rozvoj, údržbu alebo rozširovanie nehmotných zdrojov, akými sú vedecko-technické poznatky, projektové riešenia a zavádzanie nových procesov alebo systémov, licencie, duševné vlastníctvo, znalosti o trhu a ochranné známky (vrátane názvov značiek a vydavateľských titulov). Zvyčajným príkladom takto zoširoka chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, filmy, zoznamy zákazníkov, práva na splácanie hypotéky, rybárske povolenia, dovozné kvóty, franchising, vzťahy so zákazníkmi alebo dodávateľmi, vernosť zákazníkov, podiel na trhu a marketingové práva.

10. Nie všetky položky opísané v odseku 9 spĺňajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, kontrola nad zdrojom a existencia budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka zahrnutá do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu nespĺňa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo interné vytvorenie sa vykáže ako náklad v období, v ktorom vznikol. Položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie je však súčasťou goodwillu vykázaného k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

Identifikovateľnosť

▼M12

11. Podľa definície nehmotného majetku musí byť nehmotný majetok identifikovateľný, aby sa dal odlíšiť od goodwillu. Goodwill vykázaný v podnikovej kombinácii sú aktíva predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo môžu vyplynúť z majetku, ktorý jednotlivo nespĺňa podmienky na vykazovanie v účtovnej závierke.

12. Majetok je identifikovateľný, ak je buď:

a) oddeliteľný, to znamená, že je možné ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť, alebo

b) vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo povinností.

▼B

Kontrola

13. Účtovná jednotka má kontrolu nad majetkom, ak má právo získavať budúce ekonomické úžitky plynúce z podkladového zdroja a obmedzovať prístup ostatných k týmto úžitkom. Schopnosť účtovnej jednotky mať kontrolu nad budúcimi ekonomickými úžitkami z nehmotného majetku spravidla vyplýva zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Pri absencii zákonných práv sa kontrola preukazuje ťažšie. Zákonná vymáhateľnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou kontroly, keďže účtovná jednotka môže byť schopná zabezpečiť kontrolu nad budúcimi ekonomickými úžitkami iným spôsobom.

14. Budúce ekonomické úžitky môžu prameniť zo znalostí o trhu a technických poznatkov. Účtovná jednotka má kontrolu nad takýmito úžitkami napríklad vtedy, keď sú znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, doložka o zákaze konkurencie (keď je prípustná), prípadne zákonnou povinnosťou zamestnancov zachovávať tajomstvo.

15. Účtovná jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopná identifikovať ich kvalifikačný rozvoj, ktorý na základe vzdelávania povedie k budúcim ekonomickým úžitkom. Môže tiež očakávať, že pracovníci budú svoje schopnosti aj naďalej dávať účtovnej jednotke k dispozícii. Účtovná jednotka však zväčša nemá dostatočnú kontrolu nad očakávanými budúcimi ekonomickými úžitkami, ktoré vyplývajú z tímu kvalifikovaných pracovníkov a zo vzdelávania, aby tieto položky spĺňali definíciu nehmotného majetku. Z podobných dôvodov nebude konkrétny manažérsky alebo technický talent pravdepodobne spĺňať definíciu nehmotného majetku, ak jeho využívanie a získavanie z neho očakávaných budúcich ekonomických úžitkov nie je chránené zákonnými právami a nespĺňa aj ostatné časti definície.

16. Účtovná jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jej snahu budovať si vzťahy so zákazníkmi a dosahovať ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s účtovnou jednotkou. Ak však chýbajú zákonné práva na ochranu alebo iné spôsoby na ovládanie vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov voči účtovnej jednotke, účtovná jednotka zvyčajne nemá dostatočnú kontrolu nad očakávanými ekonomickými úžitkami plynúcimi zo vzťahov so zákazníkmi a z ich vernosti, aby tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) spĺňali definíciu nehmotného majetku. V prípade absencie zákonných práv na ochranu vzťahov so zákazníkmi sa výmennými transakciami súvisiacimi s tými istými alebo podobnými nezmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (iné ako súčasť podnikovej kombinácie) poskytuje dôkaz o tom, že účtovná jednotka je napriek tomu schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Keďže takéto výmenné transakcie svedčia aj o tom, že vzťahy so zákazníkmi sú oddeliteľné, spĺňajú dané vzťahy so zákazníkmi definíciu nehmotného majetku.

Budúce ekonomické úžitky

17. Budúce ekonomické úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky vyplývajúce z toho, že účtovná jednotka majetok využíva. Využívaním duševného vlastníctva vo výrobnom procese sa napríklad skôr znížia budúce výrobné náklady ako zvýšia budúce výnosy.

▼B

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

18. Ak účtovná jednotka určitú položku vykazuje ako nehmotný majetok, musí preukázať, že položka spĺňa:

a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 až 17) a

b) kritériá na vykazovanie (pozri odseky 21 až 23).

Táto požiadavka sa týka počiatočných nákladov, ktoré vznikli pri nadobudnutí alebo internom vytvorení nehmotného majetku, a tých nákladov, ktoré vznikli následne s cieľom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho servisu.

19. Odseky 25 až 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií na vykazovanie samostatne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 až 43 sa zaoberajú ich uplatnením na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Odsek 44 sa zaoberá prvotným ocenením nehmotného majetku nadobudnutého prostredníctvom štátnej dotácie, odseky 45 až 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 až 50 sa zaoberajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 až 67 sa zaoberajú prvotným vykázaním a ocenením interne vytvoreného nehmotného majetku.

20. Charakter nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taký, že k nemu neexistujú doplnky a nedochádza ani k výmene jeho časti. Väčšina následných výdavkov má teda pravdepodobne za cieľ zachovať očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku a nie splniť definičné kritériá nehmotného majetku a kritériá na vykazovanie uvedené v tomto štandarde. Okrem toho býva často zložité určiť, či sa následné výdavky priradia priamo konkrétnemu nehmotnému majetku alebo účtovnej jednotke ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdavky – výdavky, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po dokončení interne vytvoreného nehmotného majetku – vykazujú v účtovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následné výdavky na značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky, ktoré sú podobné svojou podstatou (či už nadobudnuté externe alebo interne vytvorené), vždy vykazujú v hospodárskom výsledku za obdobie, v ktorom vznikli. Dôvodom je skutočnosť, že takýto výdavok sa nedá odlíšiť od výdavkov na rozvoj podnikania ako celku.

21. Nehmotný majetok sa vykazuje vtedy a len vtedy, keď:

a) je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sa dajú priradiť k danému majetku, budú plynúť do účtovnej jednotky, a

b) sa dá spoľahlivo vyčísliť obstarávacia cena majetku.

22. Účtovná jednotka zhodnotí pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov uplatnením primeraných predpokladov, ktoré vie doložiť a ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.

23. Účtovná jednotka uplatní úsudok, aby posúdila mieru istoty toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré sa dajú priradiť k používaniu daného majetku, a to na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v čase prvotného vykázania, pričom externý dôkaz má väčšiu váhu.

▼B

24. Nehmotný majetok sa prvotne oceňuje vo výške obstarávacích nákladov.

Samostatné nadobudnutie

▼M12

25. Cena, ktorú účtovná jednotka zaplatí na účely samostatného nadobudnutia nehmotného majetku, zvyčajne odzrkadľuje očakávania týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré sú súčasťou majetku. Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prítoky ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota o načasovaní alebo sume prítokov. Preto sa v prípade samostatne nadobudnutého nehmotného majetku považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené.

▼B

26. Navyše obstarávacia cena samostatne nadobudnutého nehmotného majetku sa dá zvyčajne spoľahlivo vyčísliť. Je to najmä vtedy, keď má protihodnota za kúpu formu peňažných prostriedkov alebo iného peňažného majetku.

27. Obstarávacia cena samostatne nadobudnutého nehmotného majetku zahŕňa:

a) jeho nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nenávratných nákupných daní, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov, a

b) všetky náklady, ktoré sa dajú priamo priradiť k príprave majetku na plánované použitie.

28. Príkladmi nákladov, ktoré sa dajú priamo priradiť, sú:

a) náklady na zamestnanecké požitky (definované v IAS 19) priamo vyplývajúce z uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu;

b) poplatky za odborné služby na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu a

c) náklady na testovanie správneho fungovania majetku.

29. Príkladmi výdavkov, ktoré nie sú súčasťou nákladov na nehmotný majetok, sú:

a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja);

b) náklady na podnikanie v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie personálu) a

c) administratívne a iné režijné náklady všeobecného charakteru.

30. Vykazovanie nákladov v účtovnej hodnote nehmotného majetku sa ukončí, keď je majetok v stave umožňujúcom jeho prevádzku spôsobom zodpovedajúcim zámerom manažmentu. Preto sa náklady vzniknuté s používaním alebo presunom nehmotného majetku nezahŕňajú do účtovnej hodnoty takéhoto majetku. Napríklad ďalej uvedené náklady sa nezahŕňajú do účtovnej hodnoty nehmotného majetku:

a) náklady, ktoré vznikli v čase, keď majetok schopný činnosti v súlade so zámermi manažmentu ešte nebol uvedený do používania, a

b) prvotné prevádzkové straty, napríklad straty, ku ktorým došlo v priebehu narastania dopytu po produktoch predstavujúcich výstupy z majetku.

▼B

31. Pri vývoji nehmotného majetku vznikajú určité činnosti, ktoré však nie sú potrebné z hľadiska uvedenia majetku do prevádzkyschopného stavu v súlade so zámermi manažmentu. Takéto vedľajšie činnosti môžu vzniknúť pred činnosťami zameranými na vývoj alebo v ich priebehu. Pretože vedľajšie činnosti nie sú potrebné na uvedenie majetku do stavu, v ktorom bude schopný fungovať v súlade so zámermi manažmentu, výnosy z takýchto vedľajších činností a náklady s nimi spojené sa vykážu okamžite v hospodárskom výsledku a zahrnú sa do príslušne klasifikovaných výnosov a nákladov.

▼M1

32. Ak sa realizácia platby za nehmotný majetok odloží na neskorší čas ako sú bežné úverové podmienky, náklady sú ekvivalentom ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad za obdobie splatnosti, pokiaľ sa nekapitalizuje v súlade s ustanoveniami uvedenými v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*.

▼B

Nadobudnutie ako súčasť podnikovej kombinácie

▼M12

►M33 33. V prípade nadobudnutia nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* je obstarávacou cenou daného nehmotného majetku jeho reálna hodnota ku dňu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku bude odzrkadľovať očakávania účastníkov trhu k dátumu nadobudnutia týkajúce sa pravdepodobnosti, že do účtovnej jednotky budú plynúť očakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v danom majetku. ◄ Inými slovami, účtovná jednotka očakáva prítoky ekonomických úžitkov, aj keď existuje neistota o načasovaní alebo sume prítokov. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium pravdepodobnosti vykázania, uvedené v odseku 21 písm. a), vždy za splnené. Ak je majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty majetku. Preto sa v prípade nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii považuje kritérium spoľahlivého ocenenia, uvedené v odseku 21 písm. b), vždy za splnené.

34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 (v znení revízie, ktorý urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) nadobúdateľ ku dňu nadobudnutia vykáže nehmotný majetok nadobúdaného subjektu oddelene od goodwillu, bez ohľadu na to, či nadobúdateľ vykazoval tento majetok pred dátumom podnikovej kombinácie. Znamená to, že nadobúdateľ vykáže prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu ako majetok oddelene od goodwillu, ak takýto projekt zodpovedá definícii nehmotného majetku. Prebiehajúci výskumno-vývojový projekt nadobúdaného subjektu zodpovedá definícii nehmotného majetku, ak:

a) zodpovedá definícii majetku a

b) je identifikovateľný, t. j. je oddeliteľný alebo vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv.

▼M33

Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie

▼M12

35. Ak je nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii oddeliteľný alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv, existujú dostatočné informácie na spoľahlivé určenie reálnej hodnoty tohto majetku. Ak pri odhadoch použitých pri vyčíslení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov, pričom každý má inú mieru pravdepodobnosti, táto neistota vstupuje do ocenenia reálnej hodnoty majetku.

▼M22

36. Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže nehmotný majetok oddelene od goodwillu, ale spolu so súvisiacou položkou.

37. Nadobúdateľ môže vykázať skupinu doplnkových nehmotných aktív ako jedinú položku za predpokladu, že jednotlivé aktíva v skupine majú podobné doby použiteľnosti. Napríklad pojmy „značka“ a „názov značky“ sa často používajú ako synonymá ochranných známok a iných známok. Ide však o všeobecné marketingové pojmy bežne používané na označenie skupiny doplnkového majetku, napríklad ochrannej známky (alebo servisnej známky) a s ňou súvisiaceho obchodného názvu, vzorcov, receptov a technologickej expertízy.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Následné výdavky na nadobudnutý výskumno-vývojový projekt vo fáze realizácie

42. Výdavky na výskum alebo vývoj, ktoré:

a) sa týkajú výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie, a vykazujú sa ako nehmotný majetok, a

b) vznikli po nadobudnutí takéhoto projektu

sa účtujú v súlade s odsekmi 54 až 62.

43. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 až 62 znamená, že následné výdavky na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie, a vykazuje sa ako nehmotný majetok, sa:

a) vykazujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o výdavky na výskum;

b) vykazujú ako náklad v období ich vzniku, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok uvedené v odseku 57, a

c) pripočítavajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 57.

▼B

Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie

44. V niektorých prípadoch sa nehmotný majetok môže nadobudnúť bezodplatne alebo za nominálnu protihodnotu prostredníctvom štátnej dotácie. Môže sa tak stať vtedy, keď vláda na účtovnú jednotku prevedie alebo jej pričlení nehmotný majetok, napríklad letiskové pristávacie práva, licencie na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* sa účtovná jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnych hodnotách. Ak sa účtovná jednotka rozhodne, že majetok prvotne nevykáže v reálnej hodnote, vykáže ho prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného spôsobu povoleného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sa dajú priamo priradiť k príprave majetku na plánované používanie.

Výmeny majetku

45. Účtovná jednotka môže jednu alebo viacero položiek nehmotného majetku získať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca analýza sa jednoducho týka výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však aj pre všetky výmeny podľa predchádzajúcej vety. Náklady na takýto nehmotný majetok sa oceňujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, keď a) výmenná transakcia nemá komerčnú podstatu, alebo b) reálnu hodnotu získaného ani prijatého majetku ani postúpeného majetku nemožno spoľahlivo vyčísliť. Získaný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj vtedy, ak účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie majetku, ktorého sa vzdala. Ak sa získaný majetok neocení v reálnej hodnote, náklady naň sa ocenia v účtovnej hodnote postúpeného majetku.

46. Či má výmenná transakcia komerčnú podstatu účtovná jednotka zisťuje posúdením toho, do akej miery sa v dôsledku transakcie očakáva zmena budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu, ak:

a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a suma) peňažných tokov zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku, alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty tej časti činností účtovnej jednotky, ktoré sú pre účtovnú jednotku špecifické, a

c) rozdiel podľa písmen a) alebo b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Aby sa zistilo, či má výmenná transakcia komerčnú podstatu, hodnota časti aktivít účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou, ktorá je pre účtovnú jednotku špecifická, musí odzrkadľovať peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznačný, že účtovná jednotka nebude musieť vykonať podrobné výpočty.

▼M33

47. V odseku 21 písm. b) sa uvádza, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého ocenenia nákladov na daný majetok. Reálnu hodnotu nehmotného majetku možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre tento majetok významnou, alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu sa dajú spoľahlivo posúdiť a použiť pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo postúpeného majetku, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota postúpeného majetku, pokiaľ reálna hodnota prijatého majetku nie je evidentnejšia.

▼B

Interne vytvorený goodwill

48. Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok.

49. Účtovnej jednotke v niektorých prípadoch pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov vznikne výdavok, ktorého výsledkom však nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spĺňal kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa často charakterizuje ako výdavok, ktorý prispieva k interne vytvorenému goodwillu. Interne vytvorený goodwill sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv), nad ktorým má účtovná jednotka kontrolu a ktorý by sa dal spoľahlivo oceniť nákladmi.

▼M33

50. Rozdiely medzi reálnou hodnotou účtovnej jednotky a účtovnou hodnotou jej identifikovateľného čistého majetku v akomkoľvek časovom okamihu môžu byť výsledkom celej škály faktorov, ktoré majú vplyv na reálnu hodnotu účtovnej jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, nad ktorým má účtovná jednotka kontrolu.

▼B

Interne vytvorený nehmotný majetok

51. Niekedy sa ťažko posudzuje, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa podmienky na vykazovanie, a to v dôsledku problémov:

a) s identifikáciou, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorým sa budú vytvárať očakávané budúce ekonomické úžitky, a

b) so spoľahlivým zisťovaním nákladov na daný majetok. Niekedy sa náklady na interné vytváranie nehmotného majetku nedajú odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zvýšenie interne vytvoreného goodwillu, prípadne od nákladov na plynulú každodennú prevádzku.

Preto účtovná jednotka okrem splnenia všeobecných požiadaviek na vykazovanie a prvotné ocenenie nehmotného majetku uplatňuje na všetok interne vytvorený nehmotný majetok aj požiadavky a návod podľa odsekov 52 až 67.

52. Aby účtovná jednotka posúdila, či interne vytvorený nehmotný majetok spĺňa kritériá na vykazovanie, rozčlení vytváranie majetku na:

a) fázu výskumu a

b) fázu vývoja.

Pojmy „výskum“ a „vývoj“ sú síce definované, ale pojmy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú na účely tohto štandardu širší význam.

53. Ak účtovná jednotka v rámci interného projektu zameraného na vytvorenie nehmotného majetku nedokáže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja, výdavky na daný projekt zaúčtuje tak, ako keby ich vynaložila iba vo fáze výskumu.

Fáza výskumu

54. Nehmotný majetok, ktorý je výsledkom výskumu (alebo výskumnej fázy interného projektu), sa nevykazuje. Výdavky na výskum (alebo na výskumnú fázu interného projektu) sa vykážu ako náklady v období, v ktorom boli vynaložené.

▼B

55. V rámci výskumnej fázy interného projektu účtovná jednotka nemôže preukázať, že existuje nehmotný majetok, ktorým sa budú pravdepodobne vytvárať budúce ekonomické úžitky. Takýto výdavok sa preto vykazuje ako náklad v období, keď sa vynaložil.

56. Príkladmi výskumných činností sú:

a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;

b) skúmanie, zhodnocovanie a konečný výber uplatnenia záverov výskumu alebo iných poznatkov;

c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb a

d) vypracúvanie, navrhovanie, posudzovanie a konečný výber možných alternatív nových alebo zdokonalených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Fáza vývoja

57. Nehmotný majetok, ktorý je výsledkom vývoja (alebo vývojovej fázy interného projektu), sa vykazuje vtedy a len vtedy, keď účtovná jednotka môže preukázať všetky tieto okolnosti:

a) technickú realizovateľnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj;

b) svoj zámer dokončiť nehmotný majetok a využívať ho alebo ho predať;

c) svoju schopnosť nehmotný majetok využívať alebo predať;

d) spôsob, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Okrem iného účtovná jednotka môže preukázať, že existuje trh pre výstupy z nehmotného majetku alebo pre samotný nehmotný majetok, prípadne jeho užitočnosť, ak sa nehmotný majetok má používať interne;

e) dostupnosť primeraných technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na využívanie alebo predaj nehmotného majetku;

f) svoju schopnosť spoľahlivo vyčísliť výdavky, ktoré sa dajú priradiť k nehmotnému majetku počas jeho vývoja.

58. Vo vývojovej fáze interného projektu môže účtovná jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetkom sa budú vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je to preto, že vývojová fáza projektu je pokročilejšia ako fáza výskumu.

59. Príkladmi vývojových činností sú:

a) návrh, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etape pred výrobou alebo používaním;

b) návrh nástrojov, šablón, foriem a razidiel využívajúcich novú technológiu;

c) návrh, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá rozsahom nezodpovedá hospodársky realizovateľnej komerčnej výrobe, a

d) návrh, zhotovenie a testovanie zvolenej alternatívy pre nové alebo zdokonalené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

▼B

60. Aby účtovná jednotka preukázala spôsob, akým sa budú nehmotným majetkom vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, posúdi budúce ekonomické úžitky, ktoré z majetku získa, a síce uplatnením zásad uvedených v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Ak sa budú majetkom vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s iným majetkom, účtovná jednotka uplatní koncepciu peňazotvorných jednotiek podľa IAS 36.

61. Dostupnosť zdrojov na dokončenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa dá preukázať napríklad obchodným plánom, v ktorom sú uvedené potrebné technické, finančné a ostatné zdroje, a schopnosťou účtovnej jednotky zabezpečiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch účtovná jednotka preukazuje dostupnosť externých finančných zdrojov získaním potvrdenia od veriteľov o tom, že sú ochotní plán financovať.

62. Nákladový systém účtovnej jednotky často umožňuje spoľahlivo vyčísľovať náklady na internú tvorbu nehmotného majetku, napríklad mzdové a ostatné výdavky, ktoré vznikli pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií alebo vývoji počítačového softvéru.

63. Interne vytvorené značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky s podobnou podstatou sa nevykazujú ako nehmotný majetok.

64. Výdavky na interne vytvorené značky, tituly novín, vydavateľské tituly, zoznamy zákazníkov a položky s podobnou podstatou sa nedajú odlíšiť od nákladov na rozvoj podnikania ako celku. Dané položky sa preto nevykazujú ako nehmotný majetok.

Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok

65. Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok na účely odseku 24 tvorí suma výdavkov vynaložených odo dňa, keď nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá na vykazovanie podľa odsekov 21, 22 a 57. V odseku 71 sa zakazuje opätovne používať výdavky, ktoré už boli v minulosti vykázané ako náklady.

66. Náklady na interne vytvorený nehmotný majetok zahŕňajú všetky náklady, ktoré sa dajú priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na prevádzkyschopnosť v súlade so zámermi manažmentu. Príkladmi nákladov, ktoré sa dajú priamo priradiť, sú:

a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebúvané pri vytváraní nehmotného majetku;

b) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19) vyplývajúce z tvorby nehmotného majetku;

c) poplatky za registráciu zákonného práva a

d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

V IAS 23 sa stanovujú kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok.

67. Ďalej uvedené položky nie sú zložkami nákladov na interne vytvorený nehmotný majetok:

a) režijné výdavky na predaj, administratívu a ostatné režijné výdavky všeobecného charakteru, ak sa nedajú priamo priradiť k príprave majetku na používanie;

b) zistené neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty, ktoré vzniknú pred tým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť, a

▼B

c) výdavky na odbornú prípravu pracovníkov na prevádzkovanie majetku.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Účtovná jednotka vyvíja nový výrobný postup. Počas roka 20X5 jej vznikli výdavky vo výške 1 000 CU ([a]), z čoho 900 CU vzniklo pred 1. decembrom 20X5 a 100 CU vzniklo v období od 1. decembra 20X5 do 31. decembra 20X5. Účtovná jednotka je schopná preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spĺňal kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne získateľná suma za know-how obsiahnuté v procese (vrátane budúceho odlivu peňažných tokov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie) sa odhaduje na 500 CU.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykáže ako nehmotný majetok v nákladoch vo výške 100 CU (výdavky vynaložené od dátumu splnenia kritérií na vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky vo výške 900 CU, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5, sa vykazujú ako náklady, pretože kritériá na vykázanie neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky nie sú súčasťou nákladov na výrobný proces vykázaných v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 CU. Na konci roka 20X6 sa spätne získateľná suma za know-how, ktoré je súčasťou procesu (vrátane budúceho odlivu peňažných prostriedkov na dokončenie procesu pred tým, ako bude k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 CU.

Na konci roka 20X6 náklady na výrobný proces predstavujú 2 100 CU (výdavky 100 CU vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 CU vykázané v roku 20X6). Účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 CU, aby upravila účtovnú hodnou procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100 CU) na jeho spätne získateľnú sumu (1 900 CU). Táto strata zo zníženia hodnoty sa v nasledujúcom období zruší, ak dôjde k splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36.

([a]) V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v „menových jednotkách“ (CU).

VYKAZOVANIE NÁKLADOV

▼M12

68. Výdavok na položku nehmotného majetku sa vykazuje ako náklad v čase jeho vzniku, s výnimkou prípadov, keď:

a) je súčasťou obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 až 67), alebo

b) je položka nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a nemožno ju vykázať ako nehmotný majetok. V takom prípade tvorí súčasť sumy vykázanej ako goodwill k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3).

▼M8

69. Niekedy sa výdavok vynaloží na zabezpečenie budúcich ekonomických úžitkov v prospech účtovnej jednotky, účtovná jednotka však nenadobudne ani nevytvorí nijaký nehmotný alebo iný majetok, ktorý by sa dal vykázať. V prípade dodania tovaru účtovná jednotka vykáže takýto výdavok, keď má právo prístupu k tomuto tovaru. V prípade poskytnutia služieb účtovná jednotka vykáže výdavok ako náklad, keď dostáva službu. Napríklad výdavky na výskum sa vykážu v období, keď vznikli (pozri odsek 54), okrem prípadov, keď sú nadobudnuté ako súčasť podnikovej kombinácie. Medzi ďalšie príklady výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v období, keď boli vynaložené, patria:

▼B

a) výdavky na zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady), ak nie sú zahrnuté do nákladov niektorej z položiek patriacej do skupiny nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s IAS 16. Zriaďovacie náklady môžu obsahovať náklady na založenie, napríklad náklady na právne a administratívne služby spojené so založením právnickej osoby, výdavky súvisiace s otvorením nových priestorov alebo začatím novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred otvorením) alebo výdavky na začatie nových činností alebo uvedenie nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. náklady pred začatím prevádzky);

b) výdavky na odbornú prípravu;

▼M8

c) výdavky na reklamné a propagačné činnosti (vrátane katalógov zásielkového predaja);

▼B

d) výdavky na premiestnenie alebo reorganizáciu účtovnej jednotky alebo jej časti.

▼M8

69A. Účtovná jednotka má právo na prístup k tovaru, keď ho vlastní. Podobne má právo na prístup k tovaru, ak bol zhotovený dodávateľom v súlade s podmienkami zmluvy o dodávke a účtovná jednotka by mohla žiadať jeho dodávku ako náhradu za platbu. Služby sú prijaté, keď sú vykonané dodávateľom v súlade so zmluvou o ich dodávke účtovnej jednotke, a nie vtedy, keď ich účtovná jednotka používa na dodanie inej služby, napríklad na dodanie reklamy zákazníkom.

70. Odsek 68 nevylučuje, aby účtovná jednotka vykázala preddavok ako majetok, ak sa platba za dodávku tovaru zrealizovala predtým ako účtovná jednotka získala prístup k tomuto tovaru. Podobne odsek 68 nevylučuje, aby účtovná jednotka vykázala preddavok ako majetok, ak sa platba za služby zrealizovala predtým, ako účtovná jednotka prijala tieto služby.

▼B

Minulé náklady, ktoré sa nevykazujú ako majetok

71. Výdavky na položku nehmotného majetku, prvotne vykázané ako náklady, sa nesmú k neskoršiemu dátumu vykázať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.

▼B

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

72. Účtovná jednotka si ako účtovnú politiku zvolí buď nákladový model podľa odseku 74 alebo model precenenia podľa odseku 75. Keď nehmotný majetok účtuje pomocou modelu precenenia, bude aj všetok ostatný majetok v jeho triede účtovať pomocou rovnakého modelu, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.

73. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a podobného využitia v činnostiach účtovnej jednotky. Položky z triedy nehmotného majetku sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo selektívnemu preceneniu majetku a vykázaniu súm v účtovnej závierke, predstavujúcich zmes nákladov a hodnôt k rozličným dátumom.

Model ocenenia obstarávacou cenou

74. Po prvotnom vykázaní sa nehmotný majetok účtuje v obstarávacej cene zníženej o oprávky a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

Model precenenia

75. Po prvotnom vykázaní sa nehmotný majetok účtuje v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dňu precenenia znížená o všetky následné oprávky a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. ►**M33** **Na účely precenenia podľa tohto štandardu sa reálna hodnota oceňuje s ohľadom na aktívny trh.** ◄ Precenenia sa vykonávajú pravidelne tak, aby sa účtovná hodnota majetku ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄ podstatne nelíšila od jeho reálnej hodnoty.

76. Model precenenia neumožňuje:

a) precenenie nehmotných aktív, ktoré neboli predtým vykázané ako aktíva, alebo

b) prvotné vykazovanie nehmotných aktív v sumách iných, ako sú ich obstarávacie ceny.

77. Model precenenia sa uplatňuje po prvotnom vykázaní majetku vo výške obstarávacích nákladov. Ak sa však ako majetok vykazuje iba časť nákladov na nehmotný majetok, lebo kritériá na vykazovanie splnil až po dosiahnutí určitej fázy v rámci daného procesu (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý takýto majetok. Model precenenia sa dá uplatniť aj na nehmotný majetok prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).

►**M33** 78. Nie je bežné, aby pre nehmotný majetok existoval aktívny trh, môže sa to však stať. ◄ Napríklad v určitých jurisdikciách môže existovať aktívny trh pre voľne prenosné licencie na taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre obchodné značky, názvy novín, vydavateľské práva k hudobným a filmovým dielam, patenty alebo ochranné známky, pretože každý takýto majetok je jedinečný. Rovnako, nehmotný majetok sa síce kupuje a predáva, o zmluvách sa však rokuje medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi a transakcie sú relatívne zriedkavé. Práve preto cena zaplatená za jedno nehmotné aktívum nemôže byť dostatočným dôkazom o reálnej hodnote iného. Navyše ceny často nie sú verejne dostupné.

▼B

79. Frekvencia preceňovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt preceňovaného nehmotného majetku. Ak sa reálna hodnota preceňovaného majetku podstatne líši od jeho účtovnej hodnoty, je nevyhnutné ďalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže podliehať významným nestálym výkyvom reálnej hodnoty, a preto ho treba každoročne preceňovať. Takéto časté preceňovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok, ktorého zmeny reálnej hodnoty sú nevýznamné.

▼M43

80. Ak sa nehmotný majetok preceňuje, účtovná hodnota daného majetku sa prispôsobí jeho precenenej hodnote. K dátumu precenenia sa k majetku pristupuje jedným z týchto spôsobov:

a) hrubá účtovná hodnota majetku sa upraví tak, aby zodpovedala precenenej účtovnej hodnote majetku. Napríklad hrubá účtovná hodnota môže byť upravená na základe zistiteľných trhových údajov alebo môže byť upravená úmerne k zmene účtovnej hodnoty. Oprávky k dátumu precenenia sa upravia tak, aby sa rovnali rozdielu medzi hrubou účtovnou hodnotou majetku a jeho účtovnou hodnotou po zohľadnení akumulovaných strát zo zníženia hodnoty daného majetku; alebo

b) oprávky sa odúčtujú oproti hrubej účtovnej hodnote majetku.

Suma úpravy oprávok tvorí súčasť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, ktorá sa účtuje v súlade s odsekmi 85 a 86.

▼B

81. Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože preň neexistuje aktívny trh, majetok sa účtuje vo výške obstarávacích nákladov zníženej o oprávky a straty zo zníženia hodnoty.

▼M33

82. **Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá ďalej oceňovať s odkazom na aktívny trh, účtovnou hodnotou daného majetku je suma predstavujúca jeho precenenie k dátumu posledného preceňovania prostredníctvom porovnania s aktívnym trhom po odrátaní akýchkoľvek nasledujúcich oprávok a všetkých následných akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**

▼B

83. Skutočnosť, že pre precenený nehmotný majetok prestal existovať aktívny trh, môže naznačovať možné zníženie hodnoty daného majetku a potrebu otestovať ju podľa IAS 36.

▼M33

84. Ak sa reálna hodnota majetku dá oceniť porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, model precenenia sa uplatní od daného dátumu.

▼B

►M5 85. Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku zvýši v dôsledku precenenia, toto zvýšenie sa vykáže v ostatných súčastiach komplexného výsledku a kumuluje sa vo vlastnom imaní pod záhlavím prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však ◄ vykazuje v hospodárskom výsledku do tej miery, do akej sa ním ruší zníženie hodnoty z precenenia toho istého majetku, ktoré bolo predtým vykázané v hospodárskom výsledku.

▼B

86. Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie sa vykáže v hospodárskom výsledku. ►M5 Zníženie sa však vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku do výšky prípadného pasívneho zostatku, v prebytku z precenenia tohto majetku. Zníženie vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku znižuje sumu kumulovanú vo vlastnom imaní pod nadpisom prebytok z precenenia. ◄

87. Kumulatívny prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania sa môže previesť priamo do nerozdeleného zisku v období, v ktorom sa prebytok realizuje. Celý prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať počas toho, ako účtovná jednotka majetok používa; v takom prípade je sumou realizovaného prebytku rozdiel medzi amortizáciou na základe precenenej účtovnej hodnoty majetku a amortizáciou, ktorú by účtovná jednotka vykázala na základe historickej obstarávacej ceny daného majetku. Prebytok z precenenia sa do nerozdelených ziskov neprevádza ►M5 cez zisk alebo stratu ◄.

DOBA POUŽITEĽNOSTI

88. Účtovná jednotka zhodnocuje, či je doba použiteľnosti nehmotného majetku určitá alebo neurčitá, a ak ide o určitú dobu použiteľnosti, stanoví dĺžku výroby alebo počet výrobných alebo podobných jednotiek predstavujúcich danú dobu použiteľnosti. Účtovná jednotka považuje nehmotný majetok za majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, keď sa na základe analýzy všetkých relevantných faktorov nedá predvídať ohraničenie obdobia, počas ktorého sa očakáva, že z majetku budú pre účtovnú jednotku plynúť príjmy čistých peňažných prostriedkov.

89. Účtovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti sa odpisuje (pozri odseky 97 až 106) a nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje (pozri odseky 107 až 110). Ilustratívne príklady k tomuto štandardu vysvetľujú stanovovanie doby použiteľnosti pre rôzne položky nehmotného majetku a následné účtovanie daného majetku na základe stanovenej doby jeho použiteľnosti.

90. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku sa zohľadňujú mnohé faktory vrátane:

a) očakávaného používania majetku účtovnou jednotkou a skutočnosti, či by majetok mohol efektívne riadiť iný riadiaci tím;

b) charakteristického životného cyklu produktu pre daný majetok a verejne dostupných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobného majetku využívaného podobným spôsobom;

c) technického, technologického a komerčného zastarávania alebo iných typov zastarávania;

d) stability odvetvia, v ktorom majetok pôsobí, a zmien v dopyte trhu po výrobkoch alebo službách predstavujúcich výstup z daného majetku;

e) očakávaných opatrení, ktoré prijmú konkurenti alebo potenciálni konkurenti;

f) úrovne výdavkov na údržbu nevyhnutných na dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku a schopnosti a zámeru účtovnej jednotky dosiahnuť túto úroveň;

▼B

g) obdobia kontroly nad majetkom a zákonných alebo podobných obmedzení týkajúcich sa používania majetku, napríklad dátumov, ku ktorým uplynie doba súvisiacich lízingov, a

h) skutočnosti, či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ďalších položiek majetku účtovnej jednotky.

91. Pojem „neurčitý“ neznamená „nekonečný“. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odzrkadľuje budúce náklady na údržbu iba do výšky potrebnej na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku, stanovenej posúdením v čase odhadu doby použiteľnosti majetku, a schopnosť a zámer účtovnej jednotky dosiahnuť takúto úroveň. Záver, podľa ktorého je doba použiteľnosti nehmotného majetku neurčitá, by nemal závisieť od plánovaných budúcich výdavkov nad rámec výdavkov potrebných na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku.

▼M47

92. Vzhľadom na rýchlosť technologických zmien v minulosti sú počítačový softvér a veľa iných položiek nehmotného majetku náchylné na technologické zastaranie. Z tohto dôvodu budú mať často krátku životnosť. Očakávané budúce zníženia predajnej ceny položky vyrobenej s použitím nehmotného majetku by mohli naznačovať, že možno očakávať technologické alebo obchodné zastaranie majetku, čo by sa následne mohlo prejaviť v znížení budúcich ekonomických úžitkov z majetku.

▼B

93. Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá, alebo dokonca neurčitá. Neistota oprávňuje k tomu, aby sa doba použiteľnosti nehmotného aktíva odhadovala na základe opatrnosti, neoprávňuje však zvoliť si nereálne krátku dobu použiteľnosti.

▼M12

94. Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúca zo zmluvných alebo iných zákonných práv nesmie presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia, a to v závislosti od obdobia, počas ktorého účtovná jednotka očakáva používanie majetku. V prípade poskytnutia zmluvných alebo iných zákonných práv iba na obmedzené obdobie, ktoré je možné predĺžiť, doba použiteľnosti nehmotného majetku zahŕňa dobu predĺženia (predĺžení) len vtedy, ak existuje dôkaz dokladujúci, že účtovná jednotka predĺženie zabezpečila bez toho, aby jej vznikli významné náklady. Doba použiteľnosti znovunadobudnutého práva vykázaného ako nehmotný majetok v podnikovej kombinácii predstavuje zostatkové zmluvné obdobie zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté a nezahŕňa dobu predĺžení.

▼B

95. Dobu použiteľnosti nehmotného majetku môžu ovplyvňovať tak ekonomické, ako aj právne faktory. Ekonomickými faktormi sa stanovuje obdobie, počas ktorého bude účtovná jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právnymi faktormi sa môže obmedziť obdobie, počas ktorého účtovná jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Dobou použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.

96. Existenciou ďalej uvedených faktorov (alebo aj iných) sa naznačuje, že účtovná jednotka by mohla platnosť zmluvných alebo iných zákonných práv predĺžiť bez významných nákladov:

a) existujú dôkazy, zrejme na základe skúseností, že sa predĺži platnosť zmluvných alebo iných zákonných práv. Ak predĺženie platnosti práv závisí od súhlasu tretej osoby, uvedené zahŕňa dôkaz o tom, že tretia osoba súhlas udelí;

b) existujú dôkazy, že sa splnia všetky podmienky potrebné na predĺženie, a

▼B

c) náklady účtovnej jednotky na predĺženie nie sú významné v porovnaní s budúcimi očakávanými ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia.

Ak sú náklady na predĺženie významné v porovnaní s budúcimi očakávanými ekonomickými úžitkami, ktorých prílev účtovná jednotka očakáva od predĺženia, náklady na „predĺženie“ v podstate predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu predĺženia.

NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

Doba amortizácie a metóda amortizácie

97. Odpisovateľná suma nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa systematicky alokuje počas celej doby použiteľnosti majetku. Amortizácia sa začína, keď je majetok k dispozícii na používanie, t. j. keď sa nachádza na mieste a je v stave nevyhnutnom na to, aby sa dal používať v súlade so zámermi manažmentu. Amortizácia sa skončí ku dňu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5, alebo, ak nastane skôr, ku dňu, ku ktorému sa majetok prestane vykazovať. Používaná metóda amortizácie odzrkadľuje očakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku účtovnou jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo určiť, použije sa lineárna metóda. Náklady na amortizáciu za každé obdobie sa vykážu v hospodárskom výsledku, ak sa v tomto alebo inom štandarde nepovoľuje alebo nevyžaduje jeho zahrnutie do účtovnej hodnoty iného majetku.

▼M8

98. Na alokáciu systematicky odpisovateľnej sumy majetku počas doby jeho použiteľnosti sa dajú použiť rozličné metódy amortizácie. Tieto metódy zahŕňajú metódu lineárneho odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa zvolí na základe očakávaného spôsobu spotreby očakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a počas jednotlivých období sa uplatňuje konzistentne s výnimkou prípadu, keď dôjde k zmene očakávaného spôsobu spotreby uvedených očakávaných budúcich ekonomických úžitkov.

▼M47

98A. Platí vyvrátiteľná domnienka, že metóda odpisovania, ktorá je založená na výnose vytvorenom činnosťou zahŕňajúcou použitie nehmotného majetku, nie je vhodnou metódou. Výnos vytvorený činnosťou zahŕňajúcou použitie nehmotného majetku zvyčajne zohľadňuje aj činitele, ktoré nie sú priamo spojené so spotrebou budúcich ekonomických úžitkov zahrnutých v majetku. Výnos ovplyvňujú aj iné vstupy a procesy, predajná činnosť a zmeny v objeme predaja a cenách. Prvok ceny ako súčasti výnosu môže ovplyvniť aj inflácia, ktorá nemá žiadny vplyv na to, ako sa majetok spotrebúva. Túto domnienku možno vyvrátiť len za určitých výnimočných okolností:

a) v prípade, že nehmotný majetok je vyjadrený ako miera výnosu v zmysle odseku98C alebo

b) ak možno preukázať, že výnos a spotreba ekonomických úžitkov nehmotného majetku spolu úzko súvisia.

▼M47

98B. Pri výbere vhodnej metódy odpisovania v súlade s odsekom 98 jednotka môže určiť hlavný obmedzujúci činiteľ, ktorý je inherentný pre príslušný nehmotný majetok. Napríklad v zmluve, kde sa stanovujú práva jednotky, pokiaľ ide o používanie nehmotného majetku, sa môže stanovovať, že jednotka má právo nehmotný majetok používať počas vopred stanoveného počtu rokov (t. j. času), resp. podľa počtu vyrobených jednotiek alebo ako stanovený celkový výnos, ktorý má byť vytvorený. Určenie tohto hlavného obmedzujúceho činiteľa by mohlo byť východiskom pre určenie vhodného základu pre odpisovanie, je však možné použiť aj iný základ, ak lepšie zohľadňuje očakávaný priebeh spotreby ekonomických úžitkov.

98C. V situácii, ak je hlavným obmedzujúcim činiteľom inherentným pre príslušný nehmotný majetok dosiahnutie určitej hladiny výnosu, môže byť vhodným základom pre odpisovanie výnos. Jednotka by napr. mohla nadobudnúť koncesiu na prieskum a ťažbu zlata v určitej zlatej bani. Skončenie platnosti zmluvy by mohlo byť napr. viazané na dosiahnutie určitého stanoveného celkového výnosu z ťažby (v zmluve sa napr. môže umožňovať ťažba až do momentu dosiahnutia celkového kumulatívneho výnosu z predaja zlata 2 mld. menových jednotiek), a nie na obdobie ťažby, resp. množstvo vyťaženého zlata. Iným príkladom by mohlo byť napríklad právo prevádzkovania cesty spoplatnenej mýtom, ktoré by bolo viazané na dosiahnutie určitého stanoveného celkového výnosu z kumulatívneho účtovaného mýtneho (v zmluve by sa napr. umožňovala prevádzka takejto cesty až do momentu dosiahnutia celkového kumulatívneho výnosu z mýtneho za jej použitie nedosiahne 100 mil. menových jednotiek). V prípade, že bol v zmluve ako hlavný obmedzujúci činiteľ inherentný pre príslušný nehmotný majetok stanovený výnos, môže byť za vhodný základ pre odpisovanie nehmotného majetku stanovený celkový výnos, ktorý sa má vytvoriť, pod podmienkou, že je v zmluve pevne stanovený celkový výnos, ktorý sa má vytvoriť, ktorý sa použije ako základe na účely určenia odpisovania.

▼B

99. Amortizácia sa zvyčajne vykazuje v hospodárskom výsledku. Budúce ekonomické požitky obsiahnuté v majetku však niekedy pohltí výroba iného majetku. V takomto prípade je amortizácia súčasťou nákladu na takýto iný majetok a zahŕňa sa do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese sa zahŕňa do účtovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Reziduálna hodnota

▼M33

100. **Reziduálna hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa považuje za nulovú okrem prípadov, keď:**

▼B

a) existuje záväzok tretej strany odkúpiť daný majetok na konci jeho doby použiteľnosti alebo

▼M33

b) **pre daný majetok existuje aktívny trh (ako je vymedzený v štandarde IFRS 13) a:**

▼B

i) reziduálna hodnota sa dá stanoviť porovnaním s týmto trhom a

ii) je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.

▼B

101. Odpisovateľná suma majetku s určitou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty. Nenulová reziduálna hodnota znamená, že účtovná jednotka očakáva vyradenie nehmotného majetku pred uplynutím jeho ekonomickej životnosti.

102. Odhad reziduálnej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien prevládajúcich k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec svojej doby použiteľnosti a používal sa v podobných podmienkach, za akých sa majetok bude používať. Reziduálna hodnota sa preveruje najmenej vždy ku koncu každého finančného roka. Zmena reziduálnej hodnoty majetku sa účtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

103. Reziduálna hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá sa rovná alebo je vyššia ako účtovná hodnota majetku. V takomto prípade je amortizačný náklad majetku nulový, kým a ak sa zostatková hodnota majetku následne nezníži na hodnotu nižšiu, než je účtovná hodnota majetku.

Revízia doby amortizácie a metódy amortizácie

104. Doba amortizácie aj metóda amortizácie nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa preveruje najmenej vždy ku koncu každého finančného roka. Ak sa očakávaná doba použiteľnosti majetku významne líši od predchádzajúcich odhadov, doba amortizácie sa príslušne zmení. Ak nastala zmena v očakávanom spôsobe spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie sa zmení tak, aby odzrkadľovala zmenu spôsobu spotreby. Takéto zmeny sa zaúčtujú ako zmeny účtovných odhadov v súlade s IAS 8.

105. Počas životnosti nehmotného majetku sa môže ukázať, že jeho doba použiteľnosti je odhadnutá neprimerane. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznačovať potrebu zmeniť dobu amortizácie.

106. S postupom času sa môže meniť aj schéma budúcich ekonomických úžitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú plynúť do účtovnej jednotky z nehmotného majetku. Môže sa napríklad ukázať, že pre amortizáciu je zrýchlená metóda vhodnejšia než lineárna. Iným príkladom je, ak sa uplatňovanie práv vyjadrených vo forme licencie odloží pre nedoriešenie iných súčastí podnikateľského plánu. V takom prípade sa môže stať, že ekonomické úžitky, ktoré plynú z aktíva, budú prijaté až v neskorších obdobiach.

NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

107. Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neamortizuje.

108. V súlade s IAS 36 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vykonávala test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti porovnaním spätne získateľnej sumy majetku s jeho účtovnou hodnotou

a) ročne a

b) vždy keď existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

▼B

Revízia posúdenia doby použiteľnosti

109. Doba použiteľnosti nehmotného majetku, ktorý sa neamortizuje, sa preveruje v každom období, aby sa zistilo, či udalosti a okolnosti aj naďalej podporujú hodnotenie, podľa ktorého je doba použiteľnosti daného majetku neurčitá. Ak nie, zmena posúdenia doby použiteľnosti z neurčitej na určitú sa zaúčtuje ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

110. V súlade s IAS 36 je prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku z doby neurčitej na dobu určitú náznakom, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. V dôsledku toho účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty majetku tým, že jeho spätne získateľnú sumu stanovenú v súlade s IAS 36 porovná s účtovnou hodnotou majetku, a akúkoľvek sumu, o ktorú účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú sumu, vykáže ako stratu zo zníženia hodnoty.

NÁVRATNOSŤ ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

111. Účtovná jednotka uplatní IAS 36, aby zistila, či je hodnota nehmotného majetku znížená. V tomto štandarde sa vysvetľuje, kedy a ako účtovná jednotka prehodnocuje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

112. Vykazovanie nehmotného majetku sa ukončí:

a) pri vyradení alebo

b) ak sa z využívania ani vyradenia takéhoto majetku neočakávajú žiadne budúce ekonomické úžitky.

113. Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanovuje ako rozdiel medzi čistými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Zahrnie sa do hospodárskeho výsledku k dátumu ukončenia vykazovania majetku (pokiaľ sa v IAS 17 v súvislosti s predajom a spätným lízingom nevyžaduje inak). Zisky sa nevykazujú ako výnos.

▼M52

114. Nehmotný majetok sa môže vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Dátumom vyradenia nehmotného majetku je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad daným aktívom v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IAS 17.

▼B

115. Ak v súlade so zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 účtovná jednotka v účtovnej hodnote majetku vykáže náklady na výmenu časti nehnuteľného majetku, musí ukončiť vykazovanie účtovnej hodnoty vymenenej časti. Ak účtovná jednotka nedokáže stanoviť účtovnú hodnotu vymenenej časti, môže použiť náklady na výmenu ako indikátor nákladov na vymenenú časť v čase jej nadobudnutia alebo interného vytvorenia.

▼M12

115A. Ak je v prípade znovunadobudnutého práva v podnikovej kombinácii toto právo následne znova vydané (predané) tretej strane, súvisiaca účtovná hodnota, ak existuje, sa použije pri určení zisku alebo straty z opätovného vydania.

▼M52

116. Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty vyplývajúceho z ukončenia vykazovania nehmotného majetku, sa stanovuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej sumy protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.

▼B

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti neprestane, keď sa nehmotný majetok už nepoužíva, iba ak by bol majetok úplne odpísaný alebo klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj) v súlade s IFRS 5.

ZVEREJNENIE

Všeobecné ustanovenia

118. Účtovná jednotka pre každú triedu nehmotného majetku, pričom rozlišuje medzi interne vytvoreným nehmotným majetkom a ostatným nehmotným majetkom, zverejní:

a) či sú doby použiteľnosti určité alebo neurčité a v prípade, že ide o určité doby použiteľnosti, zverejní tieto doby alebo použité amortizačné sadzby;

b) metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;

c) hrubé účtovné hodnoty a oprávky (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;

d) riadkové položky vo výkaze ►M5 komplexného výsledku ◄, v ktorých je zahrnutá amortizácia nehmotného majetku;

e) zosúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, z ktorého vidno:

i) prírastky, pričom označí osobitne prírastky z interného vývoja, prírastky nadobudnuté samostatne a prírastky nadobudnuté v podnikovej kombinácii;

ii) majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako majetok držaný na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iii) zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia vyplývajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených ►M5 v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ podľa IAS 36 (ak nejaké sú);

iv) straty zo zníženia hodnoty vykázané v hospodárskom výsledku počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

v) straty zo zníženia hodnoty zrušené v hospodárskom výsledku počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);

vi) amortizáciu vykázanú počas daného obdobia;

▼B

vii) čisté kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu účtovnej závierky na prezentačnú menu a z prepočtu zahraničnej prevádzky na prezentačnú menu účtovnej jednotky a

viii) ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.

119. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a podobného využitia v činnostiach účtovnej jednotky. Príkladmi samostatných tried môžu byť:

a) obchodné značky;

b) názvy novín a vydavateľské tituly;

c) počítačový softvér;

d) licencie a franchising;

e) autorské práva, patenty a iné práva priemyselného vlastníctva, servisné a prevádzkové práva;

f) receptúry, zloženie, modely, návrhy a prototypy a

g) nehmotný majetok v štádiu vývoja.

Uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín, ak to vedie k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.

120. Okrem informácií požadovaných v odseku 118 písm. e) bodoch iii) až v) účtovná jednotka zverejňuje aj informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa IAS 36.

121. IAS 8 vyžaduje, aby účtovná jednotka zverejňovala charakter a sumu zmeny v účtovných odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Takéto zverejňovanie môže vyplynúť zo zmien:

a) posúdenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;

b) metódy amortizácie alebo

c) reziduálnych hodnôt.

122. Účtovná jednotka zverejňuje aj:

a) pre nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, ktoré svedčia v prospech stanovenia neurčitej doby životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov účtovná jednotka opíše faktory, ktoré zohrali významnú úlohu pri stanovovaní neurčitej doby použiteľnosti majetku;

b) opis, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie amortizácie individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku účtovnej jednotky;

c) pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):

i) reálnu hodnotu prvotne vykázanú pre tento majetok;

▼B

ii) účtovnú hodnotu majetku a

iii) či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou alebo pomocou modelu precenenia;

d) existenciu a účtovné hodnoty nehmotného majetku s obmedzeným vlastníckym právom a účtovné hodnoty nehmotného majetku, ku ktorému bolo zriadené záložné právo ako záruka za záväzky;

e) výška zmluvných záväzkov za nadobudnutie nehmotného majetku.

123. Pri opise faktorov, ktoré zohrali významnú úlohu pri stanovovaní neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, berie účtovná jednotka do úvahy zoznam faktorov podľa odseku 90.

Nehmotný majetok po vykázaní ocenený pomocou modelu precenenia

▼M33

124. **Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, účtovná jednotka zverejňuje tieto informácie:**

a) **pre jednotlivé triedy nehmotného majetku:**

▼B

i) dátum účinnosti precenenia;

ii) účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku a

▼M33

iii) **účtovnú hodnotu, ktorú by účtovná jednotka vykázala, keby precenenú triedu nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 74, a**

b) **veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia a je vyjadrením zmien počas daného obdobia a obmedzení týkajúcich sa vyplatenia zostatku akcionárom.**

c) [vypúšťa sa]

▼B

125. Na účely zverejňovania môže byť potrebné zoskupiť skupiny precenených aktív do väčších skupín. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku obsahujúcej sumy ocenené podľa modelu oceňovania obstarávacou cenou aj podľa modelu precenenia.

Výdavky na výskum a vývoj

126. Účtovná jednotka zverejňuje súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj, ktoré boli v danom období vykázané ako náklad.

127. Výdavky na výskum a vývoj zahŕňajú všetky výdavky, ktoré sa dajú priamo priradiť výskumným alebo vývojovým činnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce usmernenia týkajúce sa druhov výdavkov, ktoré treba zahrnúť v zmysle požiadaviek na zverejnenie podľa odseku 126).

Iné informácie

128. Účtovnej jednotke sa odporúča, nevyžaduje sa však, aby zverejňovala tieto informácie:

a) opis každého plne odpísaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa, a

▼B

b) stručný opis významného nehmotného majetku, ktorý účtovná jednotka ovláda, ale nevykazuje ho ako majetok, lebo nespĺňa kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo preto, lebo ho účtovná jednotka nadobudla, prípadne vytvorila pred tým, ako IAS 38 *Nehmotný majetok* nadobudol účinnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

▼M12

_____

130. Účtovná jednotka uplatní tento štandard:

▼B

a) pri účtovaní nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikových kombinácií, zmluvy o ktorých boli uzatvorené 31. marca 2004 alebo neskôr, a

b) pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku prospektívne od začiatku prvého ročného obdobia začínajúceho sa 31. marca 2004 alebo neskôr. Neupraví teda účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k danému dátumu. Účtovná jednotka však k danému dátumu uplatní tento štandard, aby prehodnotila dobu použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku tohto prehodnotenia účtovná jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, zaúčtuje takúto zmenu ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.

130A. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia odseku 2 na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 6 na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia uplatní na dané skoršie obdobie.

▼M5

130B. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 85, 40 a 118 písm. e) bod (iv). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M22

130C. IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) zmenil a doplnil odseky 12, 33 až 35, 68, 69, 94 a 130, vypustil odseky 38 a 129 a doplnil odsek 115A. Odseky 36 a 37 boli zmenené a doplnené *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Neupravuje teda sumy nehmotného majetku a goodwillu vykázané v predchádzajúcich podnikových kombináciách. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia uplatňuje na toto skoršie obdobie a zverejní túto skutočnosť.

▼M8

130D. Odseky 69, 70 a 98 boli zmenené a doplnené a odsek 69A bol pridaný *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

_____

▼M32

130F. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 3 písm. e). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼M33

130G. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia a dopĺňajú odseky 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 a 124 a rušia sa odseky 39 až 41 a 130E. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M43

130H. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenil odsek 80. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

130I. Účtovná jednotka uplatňuje zmenu uskutočnenú na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* na všetky precenenia uznané v ročnom účtovnom období, ktoré sa začína dátumom prvotného uplatňovania tejto zmeny alebo neskôr, a v bezprostredne predchádzajúcom ročnom období. Účtovná jednotka môže takisto predložiť upravené porovnávacie informácie za všetky predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich predložiť. Ak účtovná jednotka predloží neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, jasne určí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli prezentované na odlišnom základe, a vysvetlí uvedený základ.

▼M47

130J. *Ozrejmením prípustných spôsobov odpisovania a amortizácie* (Zmeny IAS 16 a IAS 38) vydaným v máji 2014 sa zmenili odseky 92 a 98 a vložili sa odseky 98A–98C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2016 alebo po tomto dátume. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M52

130K. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 3, 114 a 116. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼B

Výmeny podobného majetku

131. Požiadavka podľa odseku 129 a odseku 130 písm. b) na prospektívne uplatňovanie tohto štandardu znamená, že ak pred dátumom účinnosti štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe účtovnej hodnoty postúpeného majetku, účtovná jednotka neprehodnocuje účtovnú hodnotu nadobudnutého majetku, aby zobrazila jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia.

▼B

Skoršia aplikácia

132. Účtovným jednotkám, ktorých sa týka odsek 130, sa odporúča uplatňovať požiadavky tohto štandardu pred dátumami účinnosti uvedenými v odseku 130. Ak však účtovná jednotka tento štandard uplatní pred spomenutými dátumami účinnosti, uplatní k rovnakému dátumu aj IFRS 3 a IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÉHO V ROKU 1998)

133. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 39

Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

▼M53 _____

▼B

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

2. Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky finančné nástroje patriace do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje* vtedy a v rozsahu, v akom:

a) IFRS 9 povoľuje uplatňovanie požiadaviek tohto štandardu týkajúcich sa účtovania zabezpečenia a

b) je finančný nástroj súčasťou zabezpečovacieho vzťahu, ktorý spĺňa kritéria na účtovanie zabezpečenia v súlade s týmto štandardom.

▼B

i) na lízingové pohľadávky vykazované prenajímateľom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania a znížení hodnoty (pozri odseky 15 až 37, 58, 59, 63 až 65 a dodatok A odseky AG36 až AG52 a AG84 až AG93);

ii) na záväzky z finančného lízingu vykazované nájomcom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania (pozri odseky 39 až 42 a dodatok A odseky AG57 až AG63) a

iii) na deriváty, ktoré sú vložené v lízingových zmluvách, sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o vložených derivátoch (pozri odseky 10 až 13 a dodatok A odseky AG27 až AG33);

c) práv a povinností zamestnávateľov podľa programov zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa uplatňuje IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

▼M6

d) finančných nástrojov vydaných účtovnou jednotkou, ktoré vyhovujú definícii nástroja vlastného imania podľa IAS 32 (vrátane opcií a warrantov), alebo ktoré je potrebné klasifikovať ako nástroj vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D IAS 32. Držiteľ takýchto nástrojov vlastného imania však na tieto nástroje tento štandard uplatní, pokiaľ nevyhovujú ustanoveniu o výnimke v prv uvedenom písmene a);

▼B

e) práv a povinností vyplývajúcich z i) poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4 *Poistné zmluvy,* odlišujúcimi sa od práv a povinností emitenta plynúcimi z poistnej zmluvy, ktorá spĺňa definíciu zmluvy o finančnej záruke v odseku 9, alebo zo ii) zmluvy, ktorá spadá do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Tento štandard sa však vzťahuje na derivát vložený do zmluvy, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pod podmienkou, že derivát nepredstavuje sám osebe zmluvu patriacu do rozsahu pôsobnosti IFRS 4 (pozri odseky 10 až 13 tohto štandardu a odseky AG27 až AG33 dodatku A k tomuto štandardu). Okrem toho, ak subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku na základe zmluvy predtým vyslovene určil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a preto aj použil účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, tento subjekt si potom môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať tento štandard alebo IFRS 4 (pozri odseky AG4 a AG4A). Subjekt poskytujúci finančnú záruku si môže pri každej jednotlivej zmluve zvoliť štandard, ktorý uplatní, ale túto voľbu pre každú zmluvu nie je možné neskôr meniť;

▼M12

———————

▼M38

g) akejkoľvek forwardovej zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim akcionárom týkajúcej sa nákupu alebo predaja nadobúdaného subjektu, ktorého výsledkom bude podniková kombinácia v rozsahu pôsobnosti IFRS 3 *Podnikové kombinácie* k budúcemu dátumu nadobudnutia. Obdobie trvania forwardovej zmluvy by nemal presahovať primerané obdobie, ktoré je zvyčajne potrebné na získanie akýchkoľvek potrebných schválení a na dokončenie transakcie;

▼B

h) úverových prísľubov iných, ako sú tie opísané v odseku 4. Subjekt, ktorý poskytuje úverový prísľub, uplatní IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* na tie úverové prísľuby, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Na všetky úverové prísľuby sa však vzťahujú ustanovenia tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania (pozri odseky 15 až 42 a dodatok A odseky AG36 až AG63);

i) finančných nástrojov, zmlúv a záväzkov v rámci platobných transakcií formou akcií, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 *Platby na základe podielov* s výnimkou zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 5 až 7 tohto štandardu, na ktoré sa tento štandard vzťahuje;

j) práv na refundáciu výdavkov, ktoré účtovná jednotka musí zaplatiť, aby vysporiadala záväzok, ktorý vykazuje ako rezervu v súlade s IAS 37, alebo pre ktorý v predchádzajúcich obdobiach vykázala rezervu v súlade s IAS 37;

▼M52

k) práv a povinností patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, ktoré sú finančnými nástrojmi, s výnimkou tých, ktoré sa podľa štandardu IFRS 15 účtujú v súlade so štandardom IFRS 9.

▼M52

2A. **Požiadavky tohto štandardu týkajúce sa zníženia hodnoty sa uplatňujú na tie práva, ktoré sa podľa IFRS 15 účtujú v súlade s týmto štandardom na účely vykazovania strát zo zníženia hodnoty.**

▼B

3. [Vypúšťa sa.]

▼M53

4 až 7 [Vypúšťajú sa.]

▼B

DEFINÍCIE

▼M53

8. Pojmy vymedzené v IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 sa používajú v tomto štandarde vo významoch stanovených v dodatku A k štandardu IFRS 13, dodatku A k štandardu IFRS 9 a odseku 11 štandardu IAS 32. V štandardoch IFRS 13, IFRS 9 a IAS 32 sú vymedzené tieto pojmy:

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— ukončenie vykazovania

— derivát

— metóda efektívnej úrokovej miery

— efektívna úroková miera

— nástroj vlastného imania

— reálna hodnota

— finančné aktívum

— finančný nástroj

— finančný záväzok

a poskytnutý návod na používanie týchto definícií.

▼M43

9. **Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v tomto význame:**

▼M53

_____

▼B

Definície súvisiace s účtovaním zabezpečenia

Záväzná povinnosť je záväzná dohoda o výmene stanoveného množstva zdrojov v stanovenej cene k stanovenému budúcemu dátumu alebo dátumom.

Očakávaná transakcia je nezáväzná, avšak očakávaná budúca transakcia.

Zabezpečovací nástroj je určený derivát alebo (platí len pre zabezpečenie rizika zmien v kurzoch cudzích mien) určené nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok, pri ktorom sa očakáva, že jeho reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi sa budú kompenzovať zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch určenej zabezpečenej položky (odseky 72 až 77 a dodatok A odseky AG94 až AG97 rozvádzajú definíciu zabezpečovacieho nástroja).

▼B

Zabezpečená položka je aktívum, záväzok, záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, ktorá a) vystavuje účtovnú jednotku riziku zmien v reálnej hodnote alebo v budúcich peňažných tokoch a b) je určená ako zabezpečená položka (odseky 78 až 84 a dodatok A odseky AG98 až AG101 rozvádzajú definíciu zabezpečovaných položiek).

Efektívnosť zabezpečenia je stupeň, v akom sa zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečenej položky priraditeľné k zabezpečovanému riziku kompenzujú zmenami v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch zabezpečovacieho nástroja (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113).

▼M53

_____

▼B

ZABEZPEČENIE

▼M53

71. **Ak účtovná jednotka uplatňuje IFRS 9 a nezvolila si ako svoju účtovnú politiku, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek na účtovanie zabezpečenia tohto štandardu (pozri odsek 72.19 štandardu IFRS 9), uplatňuje požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v kapitole 6 štandardu IFRS 9. Pri zabezpečení reálnej hodnoty úrokovej expozície časti portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov však účtovná jednotka môže v súlade s odsekom 6.1.3 štandardu IFRS 9 uplatniť požiadavky na účtovanie zabezpečenia uvedené v tomto štandarde miesto tých, ktoré sú uvedené v IFRS 9. V takom prípade musí účtovná jednotka takisto uplatňovať osobitné požiadavky týkajúce sa účtovania zabezpečenia reálnej hodnoty pri zabezpečení portfólia úrokového rizika (pozri odseky 81A, 89A a AG114 až AG132).**

▼B

Zabezpečovacie nástroje

Nástroje spĺňajúce kritériá

72. Týmto štandardom sa neobmedzujú okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát určený ako zabezpečovací nástroj za predpokladu splnenia podmienok podľa odseku 88, s výnimkou niektorých upísaných opcií (pozri dodatok A odsek AG94). Nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok sa však môže určiť ako zabezpečovací nástroj len na účely zabezpečenia kurzového rizika.

▼M8

73. Na účely účtovania zabezpečenia sa ako zabezpečovacie nástroje môžu určovať len nástroje zahŕňajúce stranu, ktorá je externá vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke (t. j. externú vo vzťahu k skupine alebo individuálnej účtovnej jednotke, o ktorej sa vykazuje). Hoci jednotlivé účtovné jednotky v rámci konsolidovanej skupiny alebo divízií v rámci účtovnej jednotky môžu vstupovať do zabezpečovacích transakcií s ostatnými účtovnými jednotkami v rámci skupiny alebo divíziami v rámci účtovnej jednotky, všetky takéto vnútroskupinové transakcie sa pri konsolidácii eliminujú. Z toho dôvodu takéto zabezpečovacie transakcie nespĺňajú podmienky na účtovanie zabezpečenia v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny. Takéto transakcie však môžu spĺňať podmienky účtovania zabezpečenia v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok jednotlivých účtovných jednotiek v rámci skupiny za predpokladu, že sú v externom vzťahu k vykazovanej individuálnej účtovnej jednotke.

▼B

Určenie zabezpečovacích nástrojov

74. Pre zabezpečovací nástroj obvykle existuje jediné ocenenie reálnou hodnotou ako celku a faktory, ktoré spôsobujú zmeny v reálnej hodnote, sú vzájomne závislé. To znamená, že účtovná jednotka určuje zabezpečovací vzťah pre zabezpečovací nástroj ako celok. Jedinými povolenými výnimkami sú:

a) oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy, pričom ako zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena vnútornej hodnoty opcie a zmena jej časovej hodnoty bude vylúčená, a

b) oddelenie úrokovej zložky a spotovej ceny forwardovej zmluvy.

Tieto výnimky sa povoľujú, pretože vo všeobecnosti je možné zistiť vnútornú hodnotu opcie a prémiu k forwardu oddelene. Dynamická zabezpečovacia stratégia, ktorou sa hodnotí aj vnútorná aj časová hodnota opčnej zmluvy, môže spĺňať požiadavky na účtovanie zabezpečenia.

75. Podiel celého zabezpečovacieho nástroja, ako napríklad 50 % z nominálnej sumy, je možné určiť ako zabezpečovací nástroj v rámci zabezpečovacieho vzťahu. Zabezpečovací vzťah však nemožno určiť iba na časť časového obdobia, počas ktorého nie je zabezpečovací nástroj vysporiadaný.

76. Jeden zabezpečovací nástroj možno určiť ako zabezpečenie pre viac ako jeden typ rizika za predpokladu, že a) zabezpečené riziká sa jednoznačne dajú identifikovať; b) je možné preukázať efektívnosť zabezpečenia; a c) je možné špecifické určenie zabezpečovacieho nástroja a rôznych rizikových pozícií.

77. Dva alebo viacero derivátov alebo ich podiel (alebo v prípade zabezpečenia menového rizika, dve alebo viacero nederivátových zmlúv alebo ich podielov, alebo kombinácia derivátov a nederivátových zmlúv alebo ich podielov) možno posudzovať v kombinácii a spoločne ich určiť ako zabezpečovací nástroj vrátane situácie, keď sa rizikom (rizikami) niektorých derivátov kompenzujú riziká vyplývajúce z iných derivátov. Úrokový collar (opcia s minimálnou a maximálnou úrokovou mierou) alebo iný derivátový nástroj, ktorý v sebe kombinuje upísanú opciu a nakúpenú opciu, však nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja v prípade, ak v skutočnosti predstavuje čistú upísanú opciu (za ktorú sa prijíma čistá prémia). Podobne dva alebo viacero nástrojov (alebo ich podiely) možno určiť za zabezpečovací nástroj len v prípade, ak žiadny z nich nepredstavuje upísanú opciu alebo čistú upísanú opciu.

Zabezpečené položky

Položky spĺňajúce kritériá

78. Zabezpečenou položkou môže byť vykázané aktívum alebo záväzok, nevykázaná záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Zabezpečenou položkou môže teda byť a) jednotlivé aktívum, záväzok, záväzná povinnosť, vysoko pravdepodobná očakávaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, b) skupina aktív, záväzkov, záväzných povinností, vysoko pravdepodobných očakávaných transakcií alebo čistých investícií do zahraničných prevádzok s podobnými charakteristikami rizika, alebo c) v portfóliovom zabezpečení iba úrokového rizika, podiel portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov, pre ktoré je spoločné zabezpečované riziko.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. Na účely účtovania zabezpečenia možno ako zabezpečené položky určiť len aktíva, záväzky, záväzné povinnosti alebo vysoko pravdepodobné očakávané transakcie s externou stranou vo vzťahu k účtovnej jednotke. ◄ ►M38 Vyplýva z toho, že účtovanie zabezpečenia možno uplatňovať na transakcie medzi účtovnými jednotkami v tej istej skupine len v rámci samostatných alebo individuálnych účtovných závierok týchto účtovných jednotiek, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny s výnimkou v konsolidovanej účtovnej závierky investičnej spoločnosti, ako je vymedzená v IFRS 10, v prípade ktorej transakcie medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok nebudú eliminované v konsolidovanej účtovnej závierke. ◄ Podľa IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty z vnútroskupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie plne eliminované, ak vnútroskupinová peňažná položka vzniká medzi dvoma účtovnými jednotkami skupiny, ktoré majú dve rozdielne funkčné meny. Navyše kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, ako je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do transakcie, a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok.

Určenie finančných položiek ako zabezpečených položiek

81. Ak je zabezpečenou položkou finančné aktívum alebo finančný záväzok, môže byť zabezpečovanou položkou vo vzťahu k rizikám spojeným len s časťou jej peňažných tokov alebo reálnej hodnoty (ako napríklad jeden alebo viacero zvolených zmluvných peňažných tokov alebo ich podielov alebo percentuálny podiel z reálnej hodnoty) za predpokladu, že je možné merať efektívnosť. Napríklad identifikovateľný a samostatne merateľný podiel úrokovej expozície úročeného aktíva alebo úročeného záväzku môže byť určený ako zabezpečené riziko (ako napríklad bezriziková úroková miera alebo základná zložka úrokovej miery z celkovej úrokovej expozície zabezpečeného finančného nástroja).

81A. V rámci zabezpečenia reálnej hodnoty úrokového rizika portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a výlučne iba pre takéto zabezpečenie) sa zabezpečený podiel môže určiť sumou v určitej mene (napríklad sumou v dolároch, eurách, librách alebo randoch) radšej ako individuálnymi aktívami (alebo záväzkami). Hoci na účely riadenia rizika môže portfólio zahŕňať aktíva a záväzky, určená suma je určitá suma aktív alebo suma záväzkov. Určenie sumy na netto báze zahŕňajúcej aktíva a záväzky nie je povolené. Účtovná jednotka môže zabezpečiť podiel úrokového rizika súvisiaceho s takto určenou sumou. Napríklad v prípade zabezpečenia portfólia, ktoré obsahuje aktíva s možnosťou predčasného splatenia, môže účtovná jednotka zabezpečovať zmenu v reálnej hodnote, ktorú je možné priradiť k zmene zabezpečenej úrokovej miery skôr na základe očakávaných ako zmluvných dátumov precenenia. […].

▼B

Určenie nefinančných položiek ako zabezpečených položiek

82. Ak je zabezpečenou položkou nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok, určí sa ako zabezpečená položka buď a) pre kurzové riziká, alebo b) ako celok pre všetky riziká, pretože je zložité oddeliť a oceniť príslušný podiel peňažných tokov alebo zmien reálnej hodnoty priraditeľný špecifickým rizikám iným, ako sú kurzové riziká.

Určenie skupiny položiek ako zabezpečených položiek

83. Podobné aktíva alebo podobné záväzky sa zoskupujú a zabezpečujú ako skupina len vtedy, ak sú individuálne aktíva alebo individuálne záväzky v skupine vystavené rovnakému riziku, ktoré je určené ako zabezpečené. Okrem toho sa musí očakávať, že zmena v reálnej hodnote priraditeľná zabezpečenému riziku každej jednotlivej položky v skupine bude približne v pomere k celkovej zmene reálnej hodnoty priraditeľnej k zabezpečenému riziku skupiny položiek.

84. Pretože účtovná jednotka posudzuje efektívnosť zabezpečenia porovnaním zmeny v reálnej hodnote alebo peňažného toku zabezpečovacieho nástroja (alebo skupiny podobných zabezpečovacích nástrojov) a zabezpečenej položky (alebo skupiny podobných zabezpečených položiek), porovnanie zabezpečovacieho nástroja s celkovou čistou pozíciou (napríklad čistou hodnotou všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou s podobnými dobami splatnosti) a nie so špecifickou zabezpečenou položkou, nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia.

Účtovanie zabezpečenia

85. Účtovaním zabezpečenia sa vykazujú vplyvy kompenzácie zo zmien v reálnych hodnotách zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky v hospodárskom výsledku.

86. Existujú tri typy zabezpečovacieho vzťahu:

a) *zabezpečenie reálnej hodnoty*: zabezpečenie vystavenia voči zmenám reálnej hodnoty vykazovaného aktíva alebo záväzku alebo nevykazovanej záväznej povinnosti alebo identifikovaného podielu takéhoto aktíva, záväzku alebo záväznej povinnosti, ktoré je priraditeľné konkrétnemu riziku a môže mať vplyv na hospodársky výsledok,

b) *zabezpečenie peňažných tokov*: zabezpečenie vystavenia voči premenlivosti v peňažných tokoch, ktorá i) je priraditeľná konkrétnemu riziku spojenému s vykazovaným aktívom alebo záväzkom (napríklad všetky alebo niektoré budúce splátky úrokov z úveru s premenlivou úrokovou mierou) alebo s vysoko pravdepodobnou očakávanou transakciou a ii) mohla by mať vplyv na hospodársky výsledok.

c) *zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky* v súlade s IAS 21.

87. Zabezpečenie kurzového rizika záväznej povinnosti sa môže účtovať ako zabezpečenie reálnej hodnoty alebo ako zabezpečenie peňažných tokov.

▼M53

88. **Zabezpečovací vzťah spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia podľa odsekov 89 až 102 výlučne v prípade, ak sú splnené všetky tieto podmienky:**

▼B

a) na začiatku zabezpečenia sa vykoná formálne určenie a zdokumentovanie zabezpečovacieho vzťahu a cieľa pri riadení rizika účtovnou jednotkou a jej stratégie na uskutočňovanie zabezpečenia. Táto dokumentácia obsahuje identifikáciu zabezpečovacieho nástroja, zabezpečenej položky alebo transakcie, charakter zabezpečovaného rizika, a to, ako bude účtovná jednotka posudzovať efektívnosť zabezpečovacieho nástroja pri kompenzácii vystavenia zmenám v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch zabezpečenej položky, ktoré sú priraditeľné zabezpečovanému riziku;

b) očakáva sa, že zabezpečenie bude vysoko efektívne (pozri dodatok A odseky AG105 až AG113) pri dosahovaní kompenzačných zmien v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch priraditeľných zabezpečovanému riziku, v súlade s pôvodne zdokumentovanou stratégiou riadenia rizika pre tento konkrétny zabezpečovací vzťah;

c) na zabezpečenia peňažných tokov musí byť očakávaná transakcia, ktorá je predmetom zabezpečenia, vysoko pravdepodobná a musí predstavovať vystavenie zmenám v peňažných tokoch, ktoré by mohli v konečnom dôsledku ovplyvniť hospodársky výsledok;

▼M53

d) efektívnosť zabezpečenia možno spoľahlivo oceniť, t. j. reálna hodnota alebo peňažné toky zabezpečenej položky, ktoré je možné priradiť zabezpečovanému riziku, a reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja sa dajú spoľahlivo oceniť;

▼B

e) zabezpečenie sa posudzuje na priebežnom základe a aktuálne sa stanovuje, že bolo vysoko efektívne pre všetky obdobia finančného vykazovania, počas ktorých bolo zabezpečenie určené.

Zabezpečenia reálnej hodnoty

▼M53

89. **Ak počas obdobia zabezpečenie reálnej hodnoty spĺňa podmienky odseku 88, účtuje sa takto:**

▼B

a) zisk alebo strata z precenenia zabezpečovacieho nástroja v reálnej hodnote (pre derivátový zabezpečovací nástroj) alebo zložka cudzej meny jeho účtovnej hodnoty ocenená v súlade s IAS 21 (pre nederivátový zabezpečovací nástroj) sa vykazuje v hospodárskom výsledku a

▼M53

b) zisk alebo strata zo zabezpečenej položky priraditeľná k zabezpečovanému riziku upravuje účtovnú hodnotu zabezpečenej položky a vykazuje sa vo výsledku hospodárenia. Toto platí vtedy, ak sa zabezpečená položka inak oceňuje v obstarávacej hodnote. Vykázanie zisku alebo straty priraditeľných k zabezpečovanému riziku vo výsledku hospodárenia sa uplatňuje, ak je zabezpečená položka finančným aktívom oceňovaným reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9.

▼B

89A. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe podielu portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenie), je možné splniť požiadavku odseku 89 písm. b) prezentáciou zisku alebo straty priraditeľnej k zabezpečenej položke buď:

a) na samostatnej riadkovej položke v rámci aktív pre tie časové obdobia precenenia, pre ktoré je zabezpečená položka aktívom, alebo

b) na samostatnej riadkovej položke v rámci záväzkov pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je zabezpečená položka záväzkom.

Samostatné riadkové položky uvedené v písmenách a) a b) sa prezentujú pri finančných aktívach alebo finančných záväzkoch. Sumy uvedené na týchto riadkových položkách sú zo súvahy vyradené v prípade, ak sa ukončí vykazovanie aktív alebo záväzkov, na ktoré sa uvedené sumy vzťahujú.

▼M53

90. Ak sa zabezpečujú iba určité riziká priraditeľné k zabezpečenej položke, vykázané zmeny v reálnej hodnote zabezpečenej položky, ktoré nesúvisia so zabezpečovaným rizikom, sa vykazujú v súlade s odsekom 5.7.1 štandardu IFRS 9.

▼M40

91. Účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odseku 89, ak:

a) uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. Na tento účel sa výmena alebo nahradenie zabezpečovacieho nástroja iným zabezpečovacím nástrojom nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo nahradenie súčasťou zdokumentovanej stratégie zabezpečovania účtovnej jednotky. Na tento účel sa okrem toho nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:

i) v dôsledku právnych nariadení alebo predpisov alebo zavedenia právnych nariadení alebo predpisov strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, uplatňuje sa tento odsek iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou protistranou;

▼M40

ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak sú nejaké, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takejto výmeny protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na to, čo je v súlade s podmienkami, ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo kompenzovať zostatky pohľadávok záväzkov a účtované poplatky.

▼B

b) zabezpečenie už ďalej nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia podľa odseku 88 alebo

c) účtovná jednotka zruší príslušné určenie.

92. Akákoľvek úprava účtovnej hodnoty zabezpečeného finančného nástroja vyplývajúca z odseku 89 písm. b), pre ktorý sa používa metóda efektívnej úrokovej miery (alebo v prípade zabezpečenia úrokového rizika portfólia úprava samostatnej riadkovej položky v súvahe opísanej v odseku 89A), sa amortizuje do hospodárskeho výsledku. Amortizácia môže začať ihneď po vzniku úpravy a nesmie začať neskôr, ako zabezpečená položka prestane byť upravovaná o zmeny v jej reálnej hodnote priraditeľné k zabezpečovanému riziku. Úprava vychádza z prepočítanej efektívnej úrokovej miery k dátumu začatia amortizácie. Ak však v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty expozície voči úrokovej sadzbe portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a iba pre takéto zabezpečenia) nie je možné použiť na amortizáciu prepočítanú efektívnu úrokovú mieru, úprava sa amortizuje pomocou lineárnej metódy. Úprava sa amortizuje úplne do splatnosti finančného nástroja alebo, v prípade zabezpečenia úrokového rizika portfólia, do skončenia príslušného časového obdobia precenenia.

93. Ak je nevykázaná záväzná povinnosť určená ako zabezpečená položka, následná kumulovaná zmena v reálnej hodnote záväznej povinnosti priraditeľná zabezpečenému riziku sa vykazuje ako aktívum alebo záväzok spolu s príslušným ziskom alebo stratou vykázaným v hospodárskom výsledku [pozri odsek 89 písm. b)]. Zmeny v reálnej hodnote zabezpečovacieho nástroja sa takisto vykazujú v hospodárskom výsledku.

94. Ak účtovnej jednotke vznikne záväzná povinnosť obstarať aktívum alebo prevziať záväzok, ktorá je zabezpečenou položkou v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, počiatočná účtovná hodnota aktíva alebo záväzku vyplývajúca zo splnenia záväznej povinnosti účtovnou jednotkou sa upravuje tak, aby zahŕňala kumulovanú zmenu v reálnej hodnote záväznej povinnosti priraditeľnú k zabezpečovanému riziku, vykázanú v súvahe.

Zabezpečenia peňažných tokov

95. Ak počas obdobia zabezpečenie peňažných tokov spĺňa podmienky odseku 88, účtuje sa takto:

a) podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý bol určený ako efektívne zabezpečenie (pozri odsek 88), ►M5 sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄, a

b) neefektívny podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

▼M53

96. Konkrétnejšie platí, že zabezpečenie peňažných tokov sa účtuje takto:

▼B

a) samostatná zložka vlastného imania súvisiaca so zabezpečenou položkou sa upravuje na nižšiu z týchto hodnôt (v absolútnych hodnotách):

i) kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja od začiatku zabezpečenia a

ii) kumulovaná zmena v reálnej hodnote (súčasnej hodnote) očakávaných budúcich peňažných tokov zabezpečenej položky od začiatku zabezpečenia;

b) akýkoľvek zostávajúci zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja alebo jeho zložky (ktorá nepredstavuje efektívne zabezpečenie) sa vykazujú v hospodárskom výsledku a

▼M53

c) ak zdokumentovaná stratégia riadenia rizík účtovnej jednotky pre konkrétny zabezpečovací vzťah vylučuje z posúdenia efektívnosti zabezpečenia špecifickú zložku zisku alebo straty alebo súvisiacich peňažných tokov zo zabezpečovacieho nástroja [pozri odseky 74, 75 a odsek 88 písm. a)], táto vylúčená zložka zisku alebo straty sa vykazuje v súlade s odsekom 5.7.1 štandardu IFRS 9.

▼M22

97. Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania finančného aktíva alebo finančného záväzku, súvisiace zisky alebo straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95, sa reklasifikujú z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačná úprava [pozri IAS 1 (v znení revízie z roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých zabezpečované očakávané peňažné toky ovplyvňujú hospodársky výsledok (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa v priebehu jedného alebo viacerých budúcich období nezíska späť, reklasifikuje sumu, ktorej získanie späť sa neočakáva, do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačnú úpravu.

▼B

98. Ak zabezpečenie očakávanej transakcie následne vyústi do vykázania nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, alebo sa očakávaná transakcia pre nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok stane záväznou povinnosťou, na ktorú sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka prijme a) alebo b):

►M5 a) Reklasifikuje súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95 do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačná úprava [pozri IAS 1 (revidovaný v roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnuté aktívum alebo prevzatý záväzok ovplyvňujú hospodársky výsledok (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazujú náklady na odpisovanie alebo náklady na predaj). Ak však účtovná jednotka očakáva, že celá strata alebo jej časť vykázaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku nebude v priebehu jedného alebo viacerých období vykompenzovaná, reklasifikuje sumu, ktorej kompenzácia sa neočakáva, z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačnú úpravu.

▼B

b) Vyradí súvisiace zisky a straty, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95 ◄, pričom ich zahrnie do prvotnej obstarávacej hodnoty alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku.

99. Účtovná jednotka prijme buď písmeno a), alebo b) odseku 98 ako svoju účtovnú politiku a uplatní ju konzistentným spôsobom na všetky zabezpečenia, ktorých sa týka odsek 98.

▼M22

100. Pre zabezpečenia peňažných tokov iné ako tie, na ktoré sa vzťahujú odseky 97 a 98, sa sumy, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, reklasifikujú z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačná úprava [pozri IAS 1 (revidovaný v roku 2007)] v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých zabezpečované očakávané peňažné toky ovplyvňujú hospodársky výsledok (keď sa, napríklad, uskutoční predpokladaný predaj).

▼M40

101. V prípade každej z uvedených okolností účtovná jednotka prospektívne ukončí účtovanie zabezpečenia uvedené v odsekoch 95 – 100:

a) ak uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. V takomto prípade kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie účinné [pozri odsek 95 písm. a)], ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100. Na účely tohto pododseku sa výmena alebo nahradenie zabezpečovacieho nástroja iným zabezpečovacím nástrojom nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo nahradenie súčasťou zdokumentovanej stratégie zabezpečovania účtovnej jednotky. Na účely tohto pododseku sa okrem toho nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:

i) v dôsledku právnych nariadení alebo predpisov alebo zavedenia právnych nariadení alebo predpisov strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, uplatňuje sa tento odsek iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou protistranou;

▼M40

ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak sú nejaké, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na to, čo je v súlade s podmienkami, za ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo kompenzovať zostatky pohľadávok a záväzkov a účtované poplatky.

▼B

b) zabezpečenie už nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia uvedené v odseku 88. V takomto prípade kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu očakávanej transakcie. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100;

c) vyskytnutie očakávanej transakcie sa už viac nepredpokladá. V takomto prípade všetky súvisiace kumulované zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktoré sú vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], sa vykážu v hospodárskom výsledku. Očakávaná transakcia, ktorá už nie je vysoko pravdepodobná [pozri odsek 88 písm. c)], sa napriek tomu môže vyskytnúť;

d) účtovná jednotka zruší príslušné určenie. Pre zabezpečenia očakávanej transakcie zostanú kumulovaný zisk alebo strata zabezpečovacieho nástroja, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od obdobia, keď bolo zabezpečenie efektívne [pozri odsek 95 písm. a)], samostatne vykázané vo vlastnom imaní až dovtedy, kým sa očakávaná transakcia nevyskytne, alebo sa už neočakáva, že sa transakcia vyskytne. Keď sa daná transakcia vyskytne, uplatnia sa odseky 97, 98 alebo 100. Ak sa vyskytnutie transakcie už neočakáva, vykážu sa kumulovaný zisk alebo strata, ktoré sa vykázali priamo vo vlastnom imaní, v hospodárskom výsledku.

Zabezpečenia čistej investície

102. Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane zabezpečenia peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako súčasť investície (pozri IAS 21), sa účtujú podobne ako pri zabezpečení peňažných tokov:

▼M5

a) podiel zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý je určený ako efektívne zabezpečenie (pozri odsek 88), sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku, a

b) neefektívny podiel sa vykazuje v hospodárskom výsledku.

▼M11

Zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja týkajúce sa účinnej časti zabezpečenia, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačná úprava [pozri IAS 1 (revidovaný v roku 2007)] v súlade s odsekmi 48 až 49 štandardu IAS 21 o vyradení alebo čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

103. Účtovná jednotka uplatní tento štandard (vrátane zmien a doplnení vydaných v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia je povolená. Účtovná jednotka uplatní tento štandard (vrátane zmien a doplnení vydaných v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2005 len v prípade, ak zároveň uplatňuje štandard IAS 32 (vydaný v decembri 2003). Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

103A. Účtovná jednotka uplatní zmenu a doplnenie v odseku 2 písm. j) na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRIC 5 *Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia* už pred týmto obdobím, táto zmena a doplnenie sa uplatní na toto skoršie obdobie.

▼M53

103B. [Vypúšťa sa.]

103C. Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v štandardoch IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 95 písm. a) a odseky 97, 98, 100, 102, 108 a AG99B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatňuje uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

103D. [Vypúšťa sa.]

▼M11

103E. IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odseky 26 a 34C. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, zmena a doplnenie sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

▼M53

103F. [Vypúšťa sa.]

▼M14

_____

▼M15

103G. Účtovná jednotka uplatní odseky AG99BA, AG99E, AG99F, AG110A a AG110B retrospektívne na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr, v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje *Položky, ktoré je možné určiť na zabezpečenie* (zmena a doplnenie IAS 39) na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. júlom 2009, zverejní túto skutočnosť.

▼M53

103H až 103J [Vypúšťa sa.]

103K. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009 sa zmenil odsek 2 písm. g) a odseky 97 a 100. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedených odsekov prospektívne na všetky neukončené zmluvy na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

103L až 103P [Vypúšťa sa.]

▼M33

103Q. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia a dopĺňajú odseky 9, 13, 28, 47, 88, AG46, AG52, AG64, AG76, AG76A, AG80, AG81 a AG96, dopĺňa sa odsek 43A a rušia sa odseky 48 až 49, AG69 až AG75, AG77 až AG79 a AG82. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M38

103R. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili a doplnili odseky 2 a 80. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼M52

103T. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 a AG48 a doplnili sa odseky 2A, 44A, 55A a odseky AG8A až AG8C. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M53

103U. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 2, 8, 9, 71, 88 až 90, 96, AG95, AG114, AG118 a nadpisy nad odsekom AG133 a vypustili sa odseky 1, 4 až 7, 10 až 70, 103B, 103D, 103F, 103H až 103J, 103L až 103P, 103S, 105 až 107A, 108E až 108F, AG1 až AG93 a AG96. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

104. Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne s výnimkou ustanovení v odseku 108. Začiatočný stav nerozdelených ziskov najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a všetky iné porovnávacie sumy sa upravia tak, ako keby sa tento štandard vždy používal, s výnimkou situácie, keď by bolo prehodnotenie informácií nevykonateľné. Ak je prehodnotenie nevykonateľné, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a uvedie rozsah, v akom sa informácie prehodnotili.

105 až 107A [Vypúšťa sa.]

▼M5

108. Účtovná jednotka neupraví účtovnú hodnotu nefinančných aktív a nefinančných záväzkov na účely vylúčenia ziskov a strát súvisiacich so zabezpečením peňažných tokov, ktoré sa zahrnuli do účtovnej hodnoty pred začiatkom finančného roka, v ktorom sa tento štandard prvýkrát uplatnil. Na začiatku finančného obdobia, počas ktorého sa tento štandard prvýkrát uplatňuje, sa akákoľvek suma vykazovaná mimo hospodárskeho výsledku (v ostatných súčastiach komplexného výsledku alebo priamo vo vlastnom imaní) z titulu zabezpečenia záväznej povinnosti, ktoré sa podľa tohto štandardu účtuje ako zabezpečenie reálnej hodnoty, reklasifikuje na aktívum alebo záväzok, s výnimkou zabezpečenia menového rizika, ktoré sa aj naďalej bude považovať za zabezpečenie peňažných tokov.

▼B

108A. Účtovná jednotka uplatní poslednú vetu odseku 80 a odseky AG99A a AG99B na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka určila ako zabezpečenú položku externú očakávanú transakciu, ktorá:

a) je denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu;

b) spôsobí vystavenie riziku, ktoré bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok (t. j. je denominovaná v inej mene, ako je prezentačná mena skupiny), a

c) splnila by podmienky na účtovanie zabezpečenia, ak by nebola denominovaná vo funkčnej mene účtovnej jednotky, ktorá uzatvára transakciu,

môže uplatniť účtovanie zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke v období (obdobiach) pred dátumom aplikácie poslednej vety odseku 80 a odsekov AG99A a AG99B.

108B. Účtovná jednotka nemusí uplatniť odsek AG99B pre porovnávacie informácie, ktoré súvisia s obdobiami pred dátumom aplikácie poslednej vety odseku 80 a odseku AG99A.

▼M53

108C. Odseky 73 a AG8 boli zmenené *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Odsek 80 bol zmenený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie všetkých zmien je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M40

108D. Novácia derivátov a pokračovanie v účtovaní zabezpečenia (Zmeny štandardu IAS 39), vydané v júni 2013, zmenené odseky 91 a 101 a doplnený odsek AG113A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8 Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M53

108E až 108F [Vypúšťajú sa.]

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH DOKUMENTOV

109. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, revidovaný v októbri 2000.

110. Týmto štandardom a k nemu pripojeným Návodom na implementáciu sa nahrádza Návod na implementáciu vydaný Výborom pre návod na implementáciu IAS 39, založeným bývalým IASC.

Dodatok A

Návod na aplikáciu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

▼M53

_____

▼B

ZABEZPEČENIE (odseky 71 až 102)

Zabezpečovacie nástroje (odseky 72 až 77)

Nástroje spĺňajúce kritériá (odseky 72 a 73)

AG94. Potenciálna strata z opcie, ktorú účtovná jednotka vypíše, by mohla byť podstatne väčšia ako potenciálny zisk z hodnoty súvisiacej zabezpečenej položky. Inými slovami, upísaná opcia nie je efektívnym prostriedkom na zníženie rizika zmien zisku alebo straty, ktorému je zabezpečená položka vystavená. Z tohto dôvodu upísaná opcia nespĺňa podmienky zabezpečovacieho nástroja s výnimkou prípadu, keď je určená ako kompenzácia nakúpenej opcie vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja (napríklad upísaná kúpna opcia použitá na zabezpečenie záväzku s kúpnou opciou emitenta). Naproti tomu má nakúpená opcia potenciálne zisky rovnaké alebo väčšie ako straty, a preto má potenciál znížiť riziko zmien zisku alebo riziko straty vyplývajúcich zo zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov. V dôsledku toho sa môže kvalifikovať ako zabezpečovací nástroj.

▼M53

AG95. Finančné aktívum oceňované v amortizovanej hodnote sa môže určiť za zabezpečovací nástroj pri zabezpečení kurzového rizika.

_____

▼B

AG97. Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nie sú finančnými aktívami alebo finančnými záväzkami účtovnej jednotky, a preto ich nemožno určiť ako zabezpečovacie nástroje.

Zabezpečené položky (odseky 78 až 84)

Položky spĺňajúce kritériá (odseky 78 až 80)

AG98. Záväzná povinnosť týkajúca sa nadobudnutia podniku v rámci podnikovej kombinácie nemôže byť zabezpečenou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné zabezpečované riziká sa nemôžu špecificky identifikovať a oceniť. Takéto ostatné riziká sú všeobecnými obchodnými rizikami.

▼B

AG99. Investícia vykazovaná metódou vlastného imania nemôže byť zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože metódou vlastného imania sa v hospodárskom výsledku vykazuje podiel investora na zisku alebo strate pridruženého podniku a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Z podobných dôvodov nemôže byť investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože v rámci konsolidácie sa v hospodárskom výsledku vykazuje zisk alebo strata dcérskej spoločnosti a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky je odlišné, pretože ide o zabezpečenie kurzového rizika a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiacej so zmenou v hodnote investície.

AG99A. V odseku sa 80 uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať podmienky na zaradenie do kategórie zabezpečenej položky na zabezpečenie peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, ako je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do transakcie a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok. Na tento účel môže byť účtovná jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou. Ak kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok, potom vnútroskupinová transakcia nemôže spĺňať podmienky na určenie ako zabezpečenej položky. Takáto situácia zvyčajne nastane pri platbách tantiém, platbách úrokov alebo manažérskych poplatkoch medzi členmi jednej a tej istej skupiny, pokiaľ neexistuje súvisiaca externá transakcia. Ak však kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie má vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok, potom vnútroskupinová transakcia môže spĺňať podmienky na určenie ako zabezpečená položka. Príkladom sú očakávané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi jednej a tej istej skupiny, ak sa zároveň realizuje následný predaj týchto zásob externej strane mimo skupinu. Podobne, očakávaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení z účtovnej jednotky v skupine, ktorá ich vyrobila, účtovnej jednotke v skupine, ktorá bude stroje a zariadenia používať pri svojej činnosti, môže mať vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok. Toto by mohlo napríklad nastať, pretože stroje a zariadenia budú odpisované nakupujúcou účtovnou jednotkou a suma prvotne vykázaná pre stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je očakávaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v mene inej, ako je funkčná mena nakupujúcej účtovnej jednotky.

▼M5

AG99B. Ak zabezpečenie očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, akýkoľvek zisk alebo strata, ktoré sú vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 95 písm. a), sa reklasifikuje z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačná úprava v rovnakom období alebo obdobiach, počas ktorých menové riziko zabezpečenej transakcie má vplyv na konsolidovaný hospodársky výsledok.

▼M15

AG99BA. Účtovná jednotka môže určiť všetky zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote zabezpečenej položky v zabezpečovacom vzťahu. Účtovná jednotka môže takisto určiť len zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote zabezpečenej položky nad alebo pod špecifikovanú cenu alebo inú premennú (jednostranné riziko). Vnútorná hodnota nakúpenej opcie v pozícii zabezpečovacieho nástroja (za predpokladu, že má rovnaké základné podmienky ako určené riziko), ale nie jej časová hodnota, predstavuje jednostranné riziko v zabezpečenej položke. Napríklad účtovná jednotka môže určiť premenlivosť budúcich výsledkov

▼M15

peňažných tokov, ktoré vyplývajú z nárastu ceny očakávaného nákupu komodity. V takejto situácii sú určené len straty peňažných tokov, ktoré sú výsledkom rastu ceny nad špecifikovanú úroveň. Zabezpečené riziko nezahŕňa časovú hodnotu nakúpenej opcie, pretože časová hodnota nepredstavuje zložku očakávanej transakcie, ktorá má vplyv na hospodársky výsledok [odsek 86 písm. b)].

▼B

Určenie finančných položiek ako zabezpečené položky (odseky 81 a 81A)

AG99C. […] Účtovná jednotka však môže ako zabezpečenú položku určiť všetky peňažné toky celého finančného aktíva alebo finančného záväzku a zabezpečovať ich len voči jednému konkrétnemu riziku (napríklad len voči zmenám, ktoré súvisia so zmenami sadzby LIBOR). Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektívna úroková miera je 100 bázických bodov pod sadzbou LIBOR, môže účtovná jednotka určiť ako zabezpečenú položku celý záväzok (t. j. istina plus úrok na úrovni LIBOR mínus 100 bázických bodov) a zabezpečiť zmenu reálnej hodnoty alebo peňažných tokov celého záväzku, ktorá súvisí so zmenami sadzby LIBOR. Účtovná jednotka si takisto môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1: 1, aby sa zlepšila efektívnosť zabezpečenia tak, ako sa uvádza v odseku AG100.

AG99D. Okrem toho, ak sa finančný nástroj s fixnou sadzbou zabezpečuje až po uplynutí určitého času od jeho vzniku a medzičasom došlo k zmene úrokových sadzieb, môže účtovná jednotka určiť ako zabezpečenú položku podiel rovný referenčnej (benchmark) sadzbe […]. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka emituje finančné aktívum s fixnou sadzbou v hodnote 100 CU, ktoré má efektívnu úrokovú mieru 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percentá. Účtovná jednotka začne zabezpečovať uvedené aktívum neskôr, keď sa sadzba LIBOR zvýši na 8 percent a reálna hodnota aktíva sa zníži na 90 CU. Účtovná jednotka vypočíta, že ak by kúpila aktívum v deň, keď ho prvýkrát určila ako zabezpečenú položku v jeho vtedajšej reálnej hodnote 90 CU, efektívny výnos by predstavoval 9,5 percenta. […]. Účtovná jednotka môže určiť podiel sadzby LIBOR vo výške 8 percent, ktorý pozostáva čiastočne zo zmluvných úrokových peňažných tokov a čiastočne z rozdielu medzi súčasnou reálnou hodnotou (t. j. 90 CU) a sumou splatnou k dátumu splatnosti (t. j. 100 CU).

▼M15

AG99E. Odsek 81 umožňuje účtovnej jednotke určiť ako zabezpečenú položku niečo iné než celkovú zmenu reálnej hodnoty alebo premenlivosť peňažných tokov finančného nástroja. Napríklad:

a) všetky peňažné toky finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k peňažným tokom alebo zmenám reálnej hodnoty priraditeľným niektorým (ale nie všetkým) rizikám, alebo

b) niektoré (ale nie všetky) peňažné toky finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k peňažným tokom alebo zmenám reálnej hodnoty priraditeľným všetkým alebo len niektorým rizikám (t. j. „podiel“ peňažných tokov finančného nástroja je možné určiť vo vzťahu k zmenám priraditeľným všetkým alebo len niektorým rizikám).

▼**M15**

AG99F. Aby určené riziká a podiely bolo prípustné určiť pre účtovanie zabezpečenia, musia byť samostatne identifikovateľnými zložkami finančného nástroja, a zmeny v peňažných tokoch alebo v reálnej hodnote celkového finančného nástroja, ktoré vyplývajú zo zmien v určených rizikách a podieloch, musí byť možné spoľahlivo oceniť. Napríklad:

a) v prípade finančného nástroja s pevnou sadzbou zabezpečeného proti zmenám reálnej hodnoty priraditeľným zmenám bezrizikovej alebo základnej úrokovej miery sa bezriziková alebo základná miera zvyčajne považuje za samostatne identifikovateľnú zložku finančného nástroja, ktorý je zároveň spoľahlivo oceniteľný,

b) inflácia nie je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná a nemôže byť určená ako riziko alebo podiel finančného nástroja, pokiaľ nie sú splnené požiadavky uvedené v písmene c),

c) zmluvne stanovený inflačný podiel peňažných tokov vykázaného dlhopisu viazaného na infláciu (za predpokladu, že sa nepožaduje účtovať vložený derivát samostatne) je samostatne identifikovateľný a spoľahlivo oceniteľný, pokiaľ na iné peňažné toky nástroja nemá vplyv inflačný podiel.

▼**B**

Určenie nefinančných položiek ako zabezpečené položky (odsek 82)

AG100. Zmeny v cene zložky alebo komponentu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku vo všeobecnosti nemajú predvídateľný, samostatne merateľný vplyv na cenu položky, ktorý je porovnateľný s vplyvom, aký majú napríklad zmeny v trhových úrokových sadzbách na ceny dlhopisu. Preto je nefinančné aktívum alebo nefinančný záväzok zabezpečenou položkou len ako celok alebo vo vzťahu ku kurzovému riziku. Ak existuje rozdiel medzi podmienkami zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenou položkou (ako napríklad pri zabezpečení predpokladaného nákupu brazílskej kávy použitím forwardovej zmluvy na nákup kolumbijskej kávy za inak podobných podmienok), môže zabezpečovací vzťah aj tak spĺňať podmienky klasifikácie zabezpečovacieho vzťahu za predpokladu, že boli splnené všetky podmienky uvedené v odseku 88 vrátane toho, že sa očakáva vysoká efektívnosť zabezpečenia. Na tento účel môže byť suma zabezpečovacieho nástroja vyššia alebo nižšia ako suma zabezpečenej položky, ak sa tým zlepšuje efektívnosť zabezpečovacieho vzťahu. Je napríklad možné vykonať regresnú analýzu, aby sa stanovil štatistický vzťah medzi zabezpečenou položkou (napríklad transakcia s brazílskou kávou) a zabezpečovacím nástrojom (napríklad transakcia s kolumbijskou kávou). Ak medzi dvoma premennými existuje reálny štatistický vzťah (t. j. medzi jednotkovými cenami brazílskej a kolumbijskej kávy), sklon regresnej krivky možno použiť pri stanovovaní zabezpečovacieho pomeru, ktorým sa maximalizuje očakávaná efektívnosť. Ak je sklon regresnej krivky napríklad 1,02, zabezpečovacím pomerom založeným na 0,98 množstvových jednotiek zabezpečených položiek k 1,00 množstvových jednotiek zabezpečovacieho nástroja sa maximalizuje očakávaná efektívnosť. Zabezpečovací vzťah však môže viesť k neefektívnosti, ktorá sa počas trvania zabezpečovacieho vzťahu vykazuje v hospodárskom výsledku.

▼B

Určenie skupín položiek ako zabezpečené položky (odseky 83 a 84)

AG101. Zabezpečenie celkovej čistej pozície (napríklad výsledná čistá suma všetkých aktív s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou s podobnou splatnosťou), a nie špecifickej zabezpečenej položky, nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, avšak takmer taký istý vplyv na hospodársky výsledok pri účtovaní zabezpečenia tohto typu zabezpečovacieho vzťahu možno dosiahnuť, keď sa ako zabezpečená položka určí časť podkladových položiek. Ak má banka napríklad aktíva vo výške 100 CU a záväzky vo výške 90 CU s rizikami a podmienkami podobného charakteru a zabezpečuje čistú expozíciu 10 CU, môže určiť ako zabezpečenú položku 10 CU z týchto aktív. Toto určenie je možné použiť, ak sú takéto aktíva a záväzky nástrojmi s fixnou sadzbou, vtedy ide o zabezpečenie reálnej hodnoty, alebo ak sú nástrojmi s premenlivou sadzbou, vtedy ide o zabezpečenie peňažných tokov. Podobne, ak má účtovná jednotka záväznú povinnosť uskutočniť nákup v cudzej mene v hodnote 100 CU a záväznú povinnosť uskutočniť predaj v cudzej mene v hodnote 90 CU, môže zabezpečiť čistú sumu vo výške 10 CU nadobudnutím derivátu a jeho určením ako zabezpečovacieho nástroja na sumu 10 CU zo záväznej nákupnej povinnosti v hodnote 100 CU.

Účtovanie zabezpečenia (odseky 85 až 102)

AG102. Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je zabezpečenie voči riziku zmien reálnej hodnoty dlhových nástrojov s fixnou sadzbou ako dôsledku zmien v úrokových sadzbách. Do takéhoto zabezpečenia by mohol vstúpiť buď emitent alebo držiteľ.

AG103. Príkladom zabezpečenia peňažných tokov je použitie swapu, aby sa zmenil dlh s premenlivou sadzbou na dlh s fixnou sadzbou (t. j. zabezpečenie budúcej transakcie, v rámci ktorej budúce úrokové platby predstavujú zabezpečené budúce peňažné toky).

AG104. Zabezpečenie záväznej povinnosti (napríklad zabezpečenie voči zmene v cene paliva, ktoré sa týka nevykázaného zmluvného záväzku elektrárni nakúpiť palivo za pevnú cenu) je zabezpečením voči riziku zmeny reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, avšak v súlade s odsekom 87 by sa zabezpečenie voči kurzovému riziku vyplývajúce zo záväznej povinnosti mohlo alternatívne účtovať aj ako zabezpečenie peňažných tokov.

Posúdenie efektívnosti zabezpečenia

AG105. Zabezpečenie sa považuje za vysoko efektívne len v prípade, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

a) na začiatku zabezpečenia a v nasledujúcich obdobiach sa očakáva vysoká efektívnosť zabezpečenia dosahovaním kompenzácie v zmenách reálnej hodnoty alebo peňažných tokov priraditeľných zabezpečovanému riziku počas obdobia, na ktoré bolo zabezpečenie určené. Takéto očakávanie možno preukázať viacerými spôsobmi, vrátane porovnania minulých zmien reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky, ktoré súvisia so zabezpečeným rizikom, s minulými

▼B

zmenami reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja, alebo preukázaním významnej štatistickej korelácie medzi reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja. Účtovná jednotka si môže zvoliť zabezpečovací pomer, ktorý je iný ako 1: 1, aby zlepšila efektívnosť zabezpečenia podľa ustanovenia odseku AG100;

b) aktuálne výsledky zabezpečenia sú v rozpätí 80 až 125 percent. Ak sú aktuálne výsledky napríklad také, že strata zo zabezpečovacieho nástroja je vo výške 120 CU a zisk z peňažného nástroja je vo výške 100 CU, kompenzáciu možno merať ako 120/100, čo je 120 percent, alebo ako 100/120, čo je 83 percent. V tomto príklade, za predpokladu, že zabezpečenie spĺňa podmienku uvedenú v písmene a), by účtovná jednotka konštatovala, že zabezpečenie bolo vysoko efektívne.

AG106. Efektívnosť sa posudzuje minimálne v čase, keď účtovná jednotka zostavuje svoju ročnú účtovnú závierku alebo účtovnú závierku v priebehu účtovného roka.

AG107. V tomto štandarde sa nešpecifikuje jediná metóda na posúdenie efektívnosti zabezpečenia. Metóda, ktorú účtovná jednotka uplatňuje pri posudzovaní efektívnosti zabezpečenia, závisí od jej stratégie riadenia rizika. Ak sa stratégia riadenia rizika účtovnej jednotky zameriava napríklad na periodickú úpravu sumy zabezpečovacieho nástroja na účely zohľadnenia zmien v zabezpečovanej pozícii, musí účtovná jednotka preukázať, že očakáva vysokú efektívnosť zabezpečenia len do doby, kým nedôjde k ďalšej úprave sumy nástroja zabezpečenia. V niektorých prípadoch aplikuje účtovná jednotka rôzne metódy na rôzne typy zabezpečenia. Dokumentácia účtovnej jednotky o jej stratégii zabezpečenia zahŕňa postupy na posudzovanie efektívnosti. V týchto postupoch sa určuje, či posudzovanie zahŕňa všetky zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja alebo či sa vylučuje časová hodnota nástroja.

AG107A. […].

AG108. Ak sú základné podmienky zabezpečovacieho nástroja a zabezpečeného aktíva, záväzku, záväznej povinnosti alebo vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie rovnaké, zmeny v reálnej hodnote a v peňažných tokoch priraditeľné k zabezpečenému riziku sa pravdepodobne budú vzájomne úplne kompenzovať pri vstupe do zabezpečenia, ako aj neskôr. Napríklad úrokový swap je pravdepodobne efektívnym zabezpečením, ak nominálna hodnota, suma istiny, podmienky, dátumy precenenia, dátumy prijatia a platieb úrokov a istiny a základňa na stanovenie úrokových sadzieb sú rovnaké pre zabezpečovací nástroj aj pre zabezpečenú položku. Okrem uvedeného je zabezpečenie vysoko pravdepodobného očakávaného nákupu komodity forwardovou zmluvou pravdepodobne vysoko efektívne, ak:

a) sa forwardová zmluva uzatvorila na nákup rovnakého množstva rovnakej komodity v rovnakom čase a oblasti ako zabezpečený očakávaný nákup;

▼B

b) reálna hodnota forwardovej zmluvy na začiatku je nulová a

c) buď zmena v diskonte, alebo prémii k forwardovej zmluve je vylúčená z posúdenia efektívnosti a vykázaná v hospodárskom výsledku alebo je zmena v očakávaných peňažných tokoch vysoko pravdepodobnej očakávanej transakcie založená na forwardovej cene komodity.

AG109. Zabezpečovacím nástrojom sa niekedy kompenzuje len časť zabezpečeného rizika. Napríklad zabezpečenie by nebolo úplne efektívne, ak sú zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka denominované v odlišných menách a tieto by sa nepohybovali spoločne. Takisto zabezpečenie úrokového rizika použitím derivátu by nebolo úplne efektívne, ak je časť zmeny v reálnej hodnote derivátu zapríčinená úverovým rizikom protistrany.

AG110. Aby sa splnili podmienky na účtovanie zabezpečenia, musí zabezpečenie súvisieť so špecificky identifikovaným a určeným rizikom a nielen so všeobecnými podnikateľskými rizikami účtovnej jednotky a musí v konečnom dôsledku ovplyvniť hospodársky výsledok účtovnej jednotky. Zabezpečenie rizika zastarania fyzického majetku alebo rizika vyvlastnenia majetku štátom nevyhovuje podmienkam na účtovanie zabezpečenia; efektivitu nemožno merať, keďže tieto riziká nie sú spoľahlivo zmerateľné.

▼M15

AG110A. Odsek 74 písm. a) povoľuje účtovnej jednotke oddeliť vnútornú hodnotu a časovú hodnotu opčnej zmluvy a určiť ako zabezpečovací nástroj len zmenu vnútornej hodnoty opčnej zmluvy. Výsledkom takéhoto určenia môže byť zabezpečovací vzťah, ktorý je dokonale účinný pri dosahovaní kompenzácie v zmenách peňažných tokov priraditeľných zabezpečenému jednostrannému riziku očakávanej transakcie, ak sú základné podmienky očakávanej transakcie a zabezpečovacieho nástroja rovnaké.

AG110B. Ak účtovná jednotka určí nakúpenú opciu ako celok ako zabezpečovací nástroj jednostranného rizika vychádzajúceho z očakávanej transakcie, zabezpečovací vzťah nebude dokonale účinný. Je to tak preto, že zaplatená prémia za opciu zahŕňa časovú hodnotu a, ako sa uvádza v odseku AG99BA, určené jednostranné riziko nezahŕňa časovú hodnotu opcie. Preto v tejto situácii nenastane kompenzácia medzi peňažnými tokmi, ktoré súvisia s časovou hodnotou zaplatenej opčnej prémie a určeným zabezpečeným rizikom.

▼B

AG111. V prípade úrokového rizika sa efektívnosť zabezpečenia môže posúdiť zostavením harmonogramu splatností finančných aktív a finančných záväzkov, ktorý zobrazuje čisté úrokové riziko pre každé časové obdobie, za predpokladu, že čistá expozícia súvisí so špecifickým aktívom alebo záväzkom (alebo špecifickou skupinou aktív alebo záväzkov alebo špecifickým podielom z nich) a spôsobuje tak čistú expozíciu, pričom efektívnosť zabezpečenia sa hodnotí vo vzťahu k takémuto aktívu alebo záväzku.

▼B

AG112. Pri posudzovaní efektívnosti zabezpečenia berie účtovná jednotka zvyčajne do úvahy časovú hodnotu peňazí. Fixná úroková sadzba zabezpečenej položky nemusí presne zodpovedať fixnej úrokovej sadzbe swapu určeného ako zabezpečenie reálnej hodnoty. Premenlivá úroková sadzba úročeného aktíva alebo záväzku takisto nemusí byť rovnaká ako premenlivá úroková sadzba swapu určeného ako zabezpečenie peňažných tokov. Reálna hodnota swapu vychádza z jeho čistých vysporiadaní. Fixné a variabilné sadzby swapu možno meniť bez vplyvu na čisté vysporiadanie, ak sú obe sadzby zmenené o tú istú sumu.

AG113. Ak účtovná jednotka nespĺňa kritériá efektívnosti zabezpečenia, ukončí účtovanie zabezpečenia od posledného dátumu, ku ktorému bolo preukázané splnenie podmienok na efektívnosť zabezpečenia. Ak však účtovná jednotka identifikuje udalosť alebo zmenu v okolnostiach, ktoré spôsobili, že zabezpečovací vzťah prestal spĺňať kritéria efektívnosti a súčasne preukáže, že pred výskytom takejto udalosti alebo zmeny v okolnostiach bolo zabezpečenie efektívne, účtovná jednotka ukončí účtovanie zabezpečenia od dátumu uvedenej udalosti alebo zmeny v okolnostiach.

▼M40

AG113A. V záujme vylúčenia pochybností sa účinky nahradenia pôvodnej protistrany zúčtovacou protistranou a vykonanie súvisiacich zmien opísaných v odseku 91 písm. a) bode ii) a odseku 101 písm. a) bode ii) premietnu do ocenenia zabezpečovacieho nástroja, a teda do posúdenia účinnosti zabezpečenia a ocenenia účinnosti zabezpečenia.

▼B

Účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty na zabezpečenie úrokového rizika portfólia

▼M53

AG114. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov, účtovná jednotka spĺňa požiadavky tohto štandardu, ak dodržiava postupy uvedené v písmenách a) až i) a v ďalej uvedených odsekoch AG115 až AG132:

a) Ako súčasť procesu riadenia rizika identifikuje účtovná jednotka portfólio položiek, ktorých úrokové riziko chce zabezpečiť. Portfólio môže obsahovať len aktíva, len záväzky alebo aj aktíva aj záväzky. Účtovná jednotka môže identifikovať dve alebo viacero portfólií, pričom v takom prípade uplatňuje ďalej uvedený postup osobitne na každé portfólio;

▼B

b) účtovná jednotka analyzuje portfólio rozdelením do časových období precenenia, ktoré vychádzajú skôr z očakávaných ako zmluvných dátumov precenenia. Analýzu časových období precenenia možno vykonať rôznymi spôsobmi, vrátane rozvrhnutia peňažných tokov do období, v ktorých sa očakáva ich výskyt, alebo rozvrhnutím nominálnych súm istiny do všetkých období až do očakávaného dátumu precenenia;

▼B

c) na základe tejto analýzy sa účtovná jednotka rozhodne, akú sumu chce zabezpečiť. Účtovná jednotka určí za zabezpečenú položku sumu aktív alebo záväzkov (ale nie čistú sumu) z identifikovaného portfólia rovnajúcu sa sume, ktorú chce určiť ako zabezpečenú sumu […];

d) účtovná jednotka určí úrokové riziko, ktoré zabezpečuje. Týmto rizikom môže byť podiel úrokového rizika v každej z položiek v zabezpečenej pozícii, akým je napríklad referenčná (benchmark) úroková sadzba (napríklad LIBOR);

e) účtovná jednotka určí jeden alebo viacero zabezpečovacích nástrojov pre každé obdobie precenenia;

f) prostredníctvom určení uvedených v písmenách c) až e) účtovná jednotka posudzuje na začiatku a v nasledujúcich obdobiach, či očakáva vysokú efektívnosť zabezpečenia počas obdobia, na ktoré je zabezpečenie určené;

g) účtovná jednotka pravidelne zisťuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky [ako je určená v písmene c)], ktorá je priraditeľná zabezpečovanému riziku [ako je určené v písmene d)] […]. Za predpokladu, že zabezpečenie sa aktuálne určilo za vysoko efektívne pri posudzovaní podľa zdokumentovanej metódy účtovnej jednotky pre hodnotenie efektívnosti, účtovná jednotka vykáže zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky ako zisk alebo stratu v hospodárskom výsledku a v jednej z dvoch riadkových položiek súvahy v súlade s odsekom 89A. Zmenu reálnej hodnoty nie je potrebné rozvrhnúť na jednotlivé aktíva alebo záväzky;

h) účtovná jednotka zisťuje zmenu reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja (nástrojov) [ako je určené v písmene e)] a vykazuje ju ako zisk alebo stratu v hospodárskom výsledku. Reálna hodnota zabezpečovacieho nástroja (nástrojov) sa vykazuje v súvahe ako aktívum alebo záväzok;

i) akákoľvek neefektívnosť ([1]) sa vykáže v hospodárskom výsledku ako rozdiel medzi zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene g) a zmenou reálnej hodnoty uvedenou v písmene h).

AG115. Podrobnosti o tomto prístupe sú uvedené ďalej. Tento prístup sa uplatňuje len na zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančných aktív alebo finančných záväzkov.

AG116. Portfólio uvedené v odseku AG114 písm. a) môže obsahovať aktíva a záväzky, alebo portfólio môže obsahovať len aktíva alebo len záväzky. Portfólio sa použije na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov, ktoré chce účtovná jednotka zabezpečiť. Portfólio však samo osebe nie je určené ako zabezpečená položka.

([1]) V tomto kontexte sa uplatňujú rovnaké úvahy o významnosti ako v rámci IFRS.

▼B

AG117. Pri uplatňovaní odseku AG114 písm. b) si účtovná jednotka stanovuje očakávaný dátum precenenia položky ako skorší spomedzi dátumov očakávanej splatnosti položky alebo precenenia na trhové sadzby. Očakávané dátumy precenenia sa odhadujú na začiatku zabezpečenia a počas celého trvania zabezpečenia na základe historických skúseností a iných dostupných informácií, vrátane informácií a očakávaní o mierach predčasných splácaní, o úrokových sadzbách a ich vzájomnom pôsobení. Účtovné jednotky, ktoré nemajú vlastné špecifické skúsenosti alebo sú ich skúsenosti nedostatočné, použijú skúsenosti porovnateľných účtovných jednotiek s porovnateľnými finančnými nástrojmi. Tieto odhady sa pravidelne prehodnocujú a aktualizujú na základe skúseností. V prípade položky s fixnou sadzbou, ktorú je možné predčasne splatiť, je očakávaným dátumom precenenia dátum, ku ktorému sa očakáva predčasné splatenie, pokiaľ nedochádza k preceneniu na trhové sadzby k skoršiemu dátumu. Pokiaľ ide o skupinu podobných položiek, analýza do časových období, ktorá vychádza z očakávaných dátumov precenenia, môže mať formu alokovania percentuálneho podielu skupiny, nie jednotlivých položiek, do každého časového obdobia. Na takéto účely alokovania môže účtovná jednotka použiť aj iné metodiky. Účtovná jednotka môže použiť napríklad multiplikátor mier predčasných splácaní na alokovanie amortizovaných úverov do časových úsekov, ktoré vychádzajú z očakávaných dátumov precenenia. Metodika takéhoto alokovania však musí byť v súlade s cieľmi a postupmi pre riadenie rizika účtovnej jednotky.

▼M53

AG118. Príkladom určenia uvedeného v odseku AG114 písm. c) je prípad, ak v konkrétnom časovom období precenenia účtovná jednotka odhaduje, že disponuje aktívami s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 100 CU a záväzkami s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 80 CU, a rozhodne sa zabezpečiť celú čistú pozíciu v hodnote 20 CU, potom určí za zabezpečenú položku aktíva v hodnote 20 CU (časť aktív). Určenie sa vyjadrí ako „suma meny“ (napríklad suma dolárov, eur, libier alebo randov), a nie ako jednotlivé aktíva. Z toho vyplýva, že všetky aktíva (alebo záväzky), z ktorých sa zabezpečená suma čerpá – t. j. celých 100 CU aktív vo vyššie uvedenom príklade – musia byť položkami, ktorých reálna hodnota sa mení v závislosti od zmien zabezpečovanej úrokovej miery […].

▼B

AG119. Účtovná jednotka tiež plní iné požiadavky na určenie a dokumentáciu uvedené v odseku 88 písm. a). Pokiaľ ide o zabezpečenie úrokového rizika portfólia, v tomto určení a dokumentácii sa špecifikuje postoj účtovnej jednotky k všetkým premenným, ktoré sa používajú pri identifikácii zabezpečenej sumy, a k spôsobu merania efektívnosti, vrátane týchto údajov:

a) ktoré aktíva a záväzky sa majú zahrnúť do zabezpečenia portfólia a na akom základe sa vyradia z portfólia;

▼B

b) ako účtovná jednotka odhaduje dátumy precenenia, vrátane toho, aké predpoklady úrokovej miery predstavujú základ odhadov mier predčasných splácaní a základ na zmenu týchto odhadov. Rovnaká metóda sa používa aj pre prvotné odhady realizované v čase zahrnutia aktíva alebo záväzku do zabezpečeného portfólia, ako aj pre neskoršie revízie uvedených odhadov;

c) počet a trvanie časových období precenenia;

d) ako často účtovná jednotka testuje efektívnosť […];

e) metodika, ktorú používa účtovná jednotka na stanovenie sumy aktív alebo záväzkov určenej ako zabezpečená položka […];

f) […] či účtovná jednotka bude testovať efektívnosť pre každé časové obdobie precenenia jednotlivo alebo pre všetky časové obdobia spoločne, alebo bude používať určitú kombináciu týchto dvoch spôsobov.

Politika uvedená v rámci určovania a dokumentovania zabezpečovacieho vzťahu musí byť v súlade s cieľmi a postupmi pre riadenie rizika účtovnej jednotky. Zmeny v politike sa nesmú vykonávať ľubovoľne. Zmeny musia byť opodstatnené na základe zmien trhových podmienok a iných faktorov a založené na cieľoch a postupoch riadenia rizika účtovnej jednotky a konzistentné s nimi.

AG120. Zabezpečovací nástroj uvedený v odseku AG114 písm. e) môže byť jednotlivým derivátom alebo portfóliom derivátov, z ktorých všetky sú vystavené zabezpečenému úrokovému riziku podľa určenia v odseku AG114 písm. d) (napríklad portfólio úrokových swapov, z ktorých všetky sú vystavené sadzbe LIBOR). Takéto portfólio derivátov môže obsahovať vzájomne sa kompenzujúce rizikové pozície. Nemôže však obsahovať upísané opcie alebo čisté upísané opcie, pretože tento štandard ([1]) neumožňuje určiť takéto opcie ako zabezpečovacie nástroje (s výnimkou situácie, keď sa upísaná opcia určí ako kompenzácia k nakúpenej opcii). Ak sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje suma určená v odseku AG114 písm. c) dlhšie ako jedno časové obdobie precenenia, je táto suma rozvrhnutá na všetky časové obdobia, ktoré sa nástrojom zabezpečujú. Je však nutné rozvrhnúť celý zabezpečovací nástroj na tieto časové obdobia precenenia, pretože štandard ([2]) neumožňuje určiť zabezpečovací vzťah len na časť časového obdobia, počas ktorého zabezpečovací nástroj ostáva nesplatený.

AG121. Ak účtovná jednotka určuje zmenu reálnej hodnoty položky s možnosťou predčasného splatenia v súlade s odsekom AG114 písm. g), zmena úrokových sadzieb ovplyvňuje reálnu hodnotu položky s možnosťou predčasného splatenia dvoma spôsobmi: ovplyvňuje reálnu hodnotu zmluvných peňažných tokov a reálnu hodnotu opcie na predčasné splatenie, ktorá je obsiahnutá v položke s možnosťou predčasného splatenia. V odseku 81 tohto štandardu sa účtovnej jednotke umožňuje určiť podiel finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorý má spoločnú expozíciu voči riziku, ako zabezpečenú položku za predpokladu, že sa dá efektívnosť merať. […].

([1]) Pozri odseky 77 a AG94.
([2]) Pozri odsek 75.

▼B

AG122. V štandarde sa nekonkretizujú techniky používané na stanovenie sumy uvedenej v odseku AG114 písm. g), a to zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorú možno priradiť zabezpečenému riziku. […]. Nie je vhodné predpokladať, že sa zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky rovnajú zmenám hodnoty zabezpečovacieho nástroja.

AG123. V odseku 89A sa požaduje, aby sa v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje aktívum, zmena jeho hodnoty vykazovala na samostatnej riadkovej položke v rámci aktív. Opačne v prípade, keď zabezpečená položka pre konkrétne časové obdobie precenenia predstavuje záväzok, zmena jeho hodnoty sa vykazuje na samostatnej riadkovej položke v rámci záväzkov. Ide o samostatné riadkové položky uvedené v odseku AG114 písm. g). Špecifická alokácia na jednotlivé aktíva (alebo záväzky) sa nevyžaduje.

AG124. V odseku AG114 písm. i) sa uvádza, že k neefektívnosti dochádza do tej miery, do akej sa zmena reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá je priraditeľná k zabezpečenému riziku, odlišuje od zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho derivátu. Takýto rozdiel môže vzniknúť v dôsledku množstva príčin, vrátane:

a) […];

b) dochádza k zníženiu hodnoty položiek v zabezpečenom portfóliu alebo k ukončeniu ich vykazovania;

c) dátumy platieb zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sú odlišné a

d) iné príčiny […].

Takáto neefektívnosť ([1]) sa identifikuje a vykazuje v hospodárskom výsledku.

AG125. Efektívnosť zabezpečenia sa vo všeobecnosti zlepší:

a) ak účtovná jednotka rozvrhne položky s rôznymi charakteristikami predčasného splatenia spôsobom, ktorým sa zohľadňujú rozdiely v správaní sa pri predčasnom splácaní;

b) ak sa v portfóliu nachádza väčšie množstvo položiek. Ak portfólio obsahuje len niekoľko položiek, je pravdepodobná relatívne vysoká neefektívnosť, ak dôjde k skoršiemu alebo neskoršiemu splateniu jednej z položiek, ako sa očakáva. Naopak, ak portfólio obsahuje mnoho položiek, správanie sa v predčasnom splácaní možno predvídať omnoho presnejšie;

c) ak sú používané časové obdobia precenenia kratšie (napríklad 1-mesačné obdobie precenenia na rozdiel od 3-mesačného). Kratšími časovými obdobiami precenenia sa zmierňuje vplyv akéhokoľvek nesúladu medzi dátumami precenenia a splátok (v rámci časového obdobia precenenia) zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja;

d) väčšou frekvenciou, úprav sumy zabezpečovacieho nástroj, aby odzrkadľovala zmeny v zabezpečenej položke (napríklad z dôvodu zmien v očakávaniach predčasného splatenia).

AG126. Účtovná jednotka pravidelne testuje efektívnosť. […].

([1]) V tomto kontexte sa uplatňujú rovnaké úvahy o významnosti ako v rámci IFRS.

▼B

AG127. Pri meraní efektívnosti rozlišuje účtovná jednotka revízie odhadovaných dátumov precenenia existujúcich aktív (alebo záväzkov) od vzniku nových aktív (alebo záväzkov), pričom len prvá uvedená skupina zapríčiňuje neefektívnosť. […]. Po vykázaní neefektívnosti v súlade s uvedeným postupom stanoví účtovná jednotka nový odhad celkových aktív (alebo záväzkov) v každom období precenenia vrátane nových aktív (alebo záväzkov), ktoré vznikli od dátumu, keď účtovná jednotka poslednýkrát testovala efektívnosť, a súčasne účtovná jednotka určí novú sumu ako zabezpečenú položku a nový percentuálny podiel ako zabezpečený percentuálny podiel. […].

AG128. Vykazovanie položiek, ktoré boli pôvodne zahrnuté do obdobia precenenia, sa môže ukončiť z dôvodu skoršieho ako očakávaného predčasného splatenia alebo odpísania v dôsledku zníženia hodnoty alebo predaja. Keď dôjde k takejto situácii, výška zmeny reálnej hodnoty zahrnutá na samostatnej riadkovej položke tak, ako je uvedené v odseku AG114 písm. g), ktorá súvisí s položkou, ktorej vykazovanie sa ukončilo, sa vyradí zo súvahy a zahrnie sa do zisku alebo straty, ktorá vyplýva z ukončenia vykazovania tejto položky. Na tento účel je potrebné poznať časové obdobie (obdobia) precenenia, do ktorého bola zahrnutá položka, ktorej vykazovanie sa ukončilo, pretože týmto sa určuje časové obdobie (obdobia) precenenia, z ktorého sa položka vyradí, a teda aj suma, ktorá sa musí vyradiť zo samostatnej riadkovej položky, na ktorú odkazuje odsek AG114 písm. g). Keď sa ukončí vykazovanie položky a ak je možné stanoviť, do akého časového obdobia bola táto položka zahrnutá, z takéhoto obdobia sa táto položka vyradí. Ak nie, položka sa vyradí z najskoršieho obdobia, ak k ukončeniu vykazovania došlo z dôvodu vyšších než očakávaných predčasných splátok, alebo v prípade, ak došlo k predaju alebo zníženiu hodnoty položky, je vyradenie rozvrhnuté na všetky obdobia obsahujúce položku, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a to na systematickom a logickom základe.

AG129. Okrem toho akákoľvek suma týkajúca sa konkrétneho obdobia, ktorej vykazovanie sa neukončilo po uplynutí tohto obdobia, sa vykazuje k danému dátumu v hospodárskom výsledku (pozri odsek 89A). […].

AG130. […].

AG131. Ak sa zabezpečená suma pripadajúca na obdobie precenenia zníži bez toho, aby došlo k ukončeniu vykazovania súvisiacich aktív (alebo záväzkov), suma na samostatnej riadkovej položke, na ktorú odkazuje odsek AG114 písm. g), ktorá sa týka zníženia, sa amortizuje v súlade s odsekom 92.

AG132. Účtovná jednotka môže chcieť uplatňovať prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 v rámci zabezpečenia portfólia, ktoré sa predtým účtovalo ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade s IAS 39. Takáto účtovná jednotka zruší predchádzajúce určenie ako zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekom 101 písm. d) a uplatní požiadavky ustanovené v tomto odseku. Účtovná jednotka takisto zmení určenie zabezpečenia na zabezpečenie reálnej hodnoty a uplatní prístup uvedený v odsekoch AG114 až AG131 prospektívne na nasledujúce účtovné obdobia.

▼**M53**

PRECHODNÉ USTANOVENIA (ODSEKY 103 AŽ 108C)

▼**B**

AG133. Účtovná jednotka mohla určiť očakávanú vnútroskupinovú transakciu ako zabezpečenú položku na začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo, na účely úpravy porovnávacích informácií, začiatok skoršieho porovnávacieho obdobia) v rámci zabezpečenia, ktoré by spĺňalo podmienky na účtovanie zabezpečenia v súlade s týmto štandardom (v znení zmeny a doplnenia poslednej vety odseku 80). Takáto účtovná jednotka môže použiť takéto určenie pri uplatňovaní účtovania zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo od začiatku skoršieho porovnávacieho obdobia). Takáto účtovná jednotka tiež uplatní odseky AG99A a AG99B od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr. V súlade s odsekom 108B však nie je potrebné uplatňovať odsek AG99B na porovnávacie informácie skorších období.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 40

Investičný nehnuteľný majetok

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postup účtovania investičného nehnuteľného majetku a súvisiacich požiadaviek na zverejnenie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa uplatňuje pri vykazovaní, oceňovaní a zverejňovaní investičného nehnuteľného majetku.

3. Tento štandard sa okrem iného vzťahuje na oceňovanie podielov na investičnom nehnuteľnom majetku, držaných nájomcom na základe lízingu účtovaného ako finančný lízing, v účtovnej závierke nájomcu, a na oceňovanie investičného nehnuteľného majetku poskytovaného nájomcovi na základe operatívneho lízingu, v účtovnej závierke prenajímateľa. Tento štandard sa nezaoberá otázkami upravenými v IAS 17 *Lízingy*, a to ani:

a) klasifikáciami lízingov ako finančných lízingov alebo operatívnych lízingov;

b) vykazovaniami výnosov z lízingu investičného nehnuteľného majetku (pozri aj IAS 18 *Výnosy*);

c) oceňovaniami podielov na nehnuteľnosti, držanej v rámci lízingu účtovaného ako operatívny lízing, v účtovných závierkach nájomcu;

d) oceňovaniami čistej investície do finančného lízingu v účtovných závierkach prenajímateľa;

e) účtovaniami transakcií predaja a spätného lízingu a

f) zverejňovaniami, vzťahujúcimi sa na finančný a operatívny lízing.

▼M45

4. Tento štandard sa nevzťahuje na:

a) biologický majetok týkajúci sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo* a IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*) a

▼B

b) ťažobné práva a zdroje nerastných surovín, ako napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

DEFINÍCIE

5. Ďalej uvedené termíny sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe.

Obstarávacia cena je suma uhradená v peňažnej hotovosti alebo v peňažných ekvivalentoch alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej s cieľom nadobudnúť majetok v čase jeho akvizície alebo zhotovenia, alebo prípadne suma priradená tomuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade s konkrétnymi požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

▼M33

Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)

▼B

Investičný nehnuteľný majetok je nehnuteľnosť (pozemky alebo budovy – alebo časti budov – alebo oboje) držaná (vlastníkom alebo nájomcom v rámci finančného lízingu) skôr s cieľom získať nájomné alebo kapitálové ocenenie alebo oboje, ako na účely:

a) použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely, alebo

b) predaja v rámci bežného podnikania.

Nehnuteľnosť užívaná vlastníkom je nehnuteľnosť držaná (vlastníkom alebo nájomcom v rámci finančného lízingu) na účely použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely.

▼M42

Klasifikácia nehnuteľnosti ako investičný nehnuteľný majetok alebo nehnuteľnosť užívaná vlastníkom

▼B

6. Podiel na nehnuteľnosti držaný nájomcom na základe operatívneho lízingu sa môže klasifikovať a účtovať ako investičný nehnuteľný majetok vtedy a len vtedy, ak by nehnuteľnosť inak vyhovovala definícii investičného nehnuteľného majetku a nájomca by pre vykazovaný majetok používal model ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55. Túto alternatívu klasifikácie možno použiť podľa charakteru nehnuteľností posudzovaných od prípadu k prípadu. Ak sa však takáto alternatíva klasifikácie zvolí pre jeden takýto podiel na nehnuteľnosti držaný v rámci operatívneho lízingu, všetky nehnuteľnosti klasifikované ako investičný nehnuteľný majetok sa účtujú s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou. Ak sa zvolí táto alternatíva klasifikácie, každý takto klasifikovaný podiel sa zahrnie do zverejnení požadovaných odsekmi 74 až 78.

▼M45

7. Investičný nehnuteľný majetok je držaný s cieľom získať nájomné alebo kapitálové ocenenie alebo oboje. Preto investičný nehnuteľný majetok vytvára peňažné toky značne nezávisle od ostatného majetku držaného účtovnou jednotkou. Toto odlišuje investičný nehnuteľný majetok od nehnuteľností užívaných vlastníkom. Výroba alebo dodávanie tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely) vytvára peňažné toky, ktoré sú priraditeľné nielen k nehnuteľnosti, ale aj k ostatnému majetku používanému vo výrobnom alebo v dodávateľskom procese. IAS 16 sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané vlastníkom.

▼B

8. Investičným nehnuteľným majetkom sú napríklad:

a) pozemok držaný skôr na dlhodobé kapitálové zhodnotenie, ako na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania;

b) pozemok držaný na zatiaľ neurčené budúce použitie (pokiaľ účtovná jednotka neurčila, či sa pozemok použije ako nehnuteľnosť užívaná vlastníkom alebo na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania, pozemok sa považuje za držaný na účel kapitálového zhodnotenia);

c) budova vlastnená účtovnou jednotkou (alebo držaná účtovnou jednotkou na základe finančného lízingu) a prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;

d) budova, ktorá je neobsadená, ale je držaná na účely prenájmu na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;

▼M8

e) nehnuteľnosť, ktorá sa práve zhotovuje alebo projektuje a stavia na budúce využitie ako investičný nehnuteľný majetok.

▼M52

9. Položkami, ktoré nie sú investičným nehnuteľným majetkom, a preto nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, sú napríklad tieto:

▼B

a) nehnuteľnosť určená na predaj v rámci bežného podnikania alebo v procese zhotovenia alebo projektovania a výstavby na účely takého predaja (pozri IAS 2 *Zásoby*), napríklad nehnuteľnosť, ktorá bola nadobudnutá výlučne s úmyslom následného scudzenia v blízkej budúcnosti alebo na naprojektovanie a výstavbu a opätovný predaj;

▼M52

b) [vypúšťa sa]

▼B

c) nehnuteľnosť užívaná vlastníkom (pozri IAS 16) vrátane (okrem iného) nehnuteľnosti držanej na účely budúceho používania ako nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, nehnuteľnosti držanej na účely budúceho projektovania a výstavby a následného používania ako nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, nehnuteľnosti užívanej zamestnancami (bez ohľadu na to, či zamestnanci platia nájomné v trhových sadzbách) a nehnuteľnosti užívanej vlastníkom, pri ktorej sa očakáva vyradenie;

▼M8

_____

▼B

e) nehnuteľnosť, ktorá sa v rámci finančného lízingu prenajíma inej účtovnej jednotke.

10. Niektoré nehnuteľnosti v sebe zahŕňajú časť, ktorá je držaná s cieľom dosiahnuť výnosy z prenájmu alebo kapitálového zhodnotenia, a ďalšiu časť, ktorá je držaná na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely. Ak by bolo možné tieto časti samostatne predať (alebo samostatne prenajať v rámci finančného lízingu), účtovná jednotka účtuje tieto časti samostatne. Ak by nebolo možné tieto časti samostatne predať, nehnuteľnosť je investičným nehnuteľným majetkom len vtedy, ak na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely, je držaná iba jej nevýznamná časť.

11. V niektorých prípadoch poskytuje účtovná jednotka užívateľom nehnuteľnosti, ktorú má vo svojej držbe, vedľajšie služby. Účtovná jednotka pristupuje k takejto nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku, ak tieto služby sú pre celkovú dohodu nevýznamné. Príkladom je situácia, keď vlastník kancelárskej budovy poskytuje bezpečnostné a údržbárske služby nájomcom, ktorí budovu užívajú.

12. V iných prípadoch sa poskytované služby považujú za významné. Ak účtovná jednotka napríklad vlastní a riadi hotel, služby poskytované hosťom sú významnou súčasťou celkovej dohody. Preto sa hotel riadený vlastníkom považuje za nehnuteľnosť užívanú vlastníkom, a nie za investičný nehnuteľný majetok.

13. Určiť, či vedľajšie služby sú také významné, že nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, môže byť náročné. Napríklad vlastník hotela niekedy prevedie určité zodpovednosti na tretie osoby na základe zmluvy o správe. Podmienky takýchto zmlúv o správe sú veľmi rôznorodé. Na jednej strane spektra môže mať majiteľ v podstate pozíciu pasívneho investora. Na druhej strane spektra môže vlastník obstarávať každodenné funkcie jednoducho externe, ale zostáva významne vystavený odchýlkam v peňažných tokoch vytváraných činnosťami hotela.

14. Na určenie, či nehnuteľnosť spĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, je potrebný úsudok. Účtovná jednotka si vytvára kritériá tak, aby mohla urobiť tento úsudok konzistentne a v súlade s definíciou investičného nehnuteľného majetku a so súvisiacim návodom v odsekoch 7 až 13. V odseku 75 písm. c) sa požaduje, aby účtovná jednotka v prípade náročnej klasifikácie tieto kritériá zverejnila.

▼M42

14A. Úsudok je potrebný aj na určenie, či nadobudnutie investičného nehnuteľného majetku je nadobudnutím aktíva alebo skupiny aktív, alebo podnikovou kombináciou v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Na určenie, či ide o podnikovú kombináciu, by sa malo odkázať na štandard IFRS 3. Úvahy v odsekoch 7 až 14 tohto štandardu sa týkajú toho, či ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom majetku alebo o investičný nehnuteľný majetok, a nie určenia, či nadobudnutie nehnuteľnosti je podnikovou kombináciou, ako sa vymedzuje v IFRS 3. Určenie, či konkrétna transakcia zodpovedá definícii podnikovej kombinácie podľa IFRS 3 a zahŕňa investičný nehnuteľný majetok, ako je definovaný v tomto štandarde, si vyžaduje samostatné uplatnenie týchto dvoch štandardov.

▼B

15. Účtovná jednotka v niektorých prípadoch vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma, alebo ktorú užíva jej materská spoločnosť alebo iná dcérska spoločnosť. Táto nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože z pohľadu skupiny ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom. Z pohľadu účtovnej jednotky vlastniacej nehnuteľnosť je však nehnuteľnosť investičným nehnuteľným majetkom v prípade, keď vyhovuje definícii uvedenej v odseku 5. Preto prenajímateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke pristupuje k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku.

VYKAZOVANIE

16. Investičný nehnuteľný majetok sa vykazuje ako majetok iba vtedy, ak:

a) je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky, ktoré sú spojené s investičným nehnuteľným majetkom, budú plynúť do účtovnej jednotky, a

b) obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku je možné spoľahlivo stanoviť.

17. Účtovná jednotka v súlade s uvedenou zásadou vykazovania vyhodnotí všetky náklady na investičný nehnuteľný majetok v čase ich vzniku. Medzi takéto náklady patria náklady, ktoré boli pôvodne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím investičného nehnuteľného majetku a náklady vynaložené následne na rozšírenie, výmenu časti alebo údržbu nehnuteľného majetku.

18. V súlade so zásadou vykazovania v odseku 16 účtovná jednotka nevykazuje v rámci účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku náklady súvisiace s každodennou údržbou tejto nehnuteľnosti. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na každodennú údržbu sú najmä mzdové náklady a náklady na výkonovú spotrebu a môžu takisto zahŕňať náklady na menšie časti. Účel týchto výdavkov sa často opisuje ako „opravy a údržba“ nehnuteľnosti.

19. Časti investičného nehnuteľného majetku mohli byť obstarané prostredníctvom náhrady. Napríklad vnútorné steny môžu byť náhradou pôvodných stien. V súlade s touto zásadou vykazovania účtovná jednotka v účtovnej hodnote investičného nehnuteľného majetku vykazuje náklady na náhradu časti existujúceho investičného nehnuteľného majetku v čase ich vzniku v prípade, keď sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa dokončí v súlade s ustanoveniami o ukončení vykazovania uvedenými v tomto štandarde.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

20. Investičný nehnuteľný majetok sa prvotne oceňuje v jeho obstarávacej cene. Transakčné náklady sa zahrnú do prvotného ocenenia.

21. Obstarávacia cena nakúpeného investičného nehnuteľného majetku pozostáva z jeho nákupnej ceny a ostatných priamo priraditeľných výdavkov. Medzi priamo priraditeľné výdavky patria napríklad poplatky za odborné právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.

▼M8

_____

▼B

23. Obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku nezvyšujú:

a) zriaďovacie náklady (ak takéto náklady nie sú nevyhnutné na uvedenie nehnuteľnosti do stavu, v ktorom je schopná prevádzky, ktorej spôsob určil manažment);

b) prevádzkové straty, k vzniku ktorých došlo pred tým, ako investičný nehnuteľný majetok dosiahne plánovanú úroveň použitia, alebo

c) nadmerná hodnota odpadového materiálu, mzdových nákladov a iných zdrojov vzniknutých pri zhotovení alebo projektovaní a výstavbe nehnuteľnosti.

24. Ak je platba za investičný nehnuteľný majetok odložená, jeho obstarávacia cena je ekvivalentom ceny v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovými platbami sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru.

25. Prvotné náklady podielu na nehnuteľnosti držaného v rámci lízingu a klasifikovaného ako investičný nehnuteľný majetok budú tie, ktoré sú predpísané pre finančný lízing v odseku 20 IAS 17, t. j. majetok sa vykazuje v reálnej hodnote nehnuteľnosti alebo v súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok, ak je nižšia. Ekvivalentná suma sa vykazuje v súlade s uvedeným odsekom ako záväzok.

26. Všetky prémie zaplatené za lízing sa na tieto účely považujú za súčasť minimálnych lízingových splátok a preto sa zahŕňajú do obstarávacej ceny majetku, ale sú vylúčené zo záväzkov. Ak sa podiel na nehnuteľnosti držanej v rámci lízingu klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok, položkou, ktorá sa účtuje v reálnej hodnote, je tento podiel a nie súvisiaca nehnuteľnosť. ►M33 Návod na oceňovanie podielu na nehnuteľnom majetku reálnou hodnotou je na účely modelu oceňovania reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 52 a v štandarde IFRS 13. Tento návod je takisto vhodný na oceňovanie reálnou hodnotou v prípade, keď sa reálna hodnota používa ako obstarávacia cena na účely prvotného vykázania. ◄

27. Jeden investičný nehnuteľný majetok alebo viacero investičných nehnuteľných majetkov možno obstarať výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva, alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Ďalší text sa týka výmeny jedného nepeňažného aktíva za iné, avšak uplatňuje sa aj na všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takéhoto investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje v reálnej hodnote okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu tak prijatého, ale ani odovzdaného majetku. Obstaraný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj v prípade, keď účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho obstarávacia cena sa stanoví v účtovnej hodnote odovzdaného majetku.

28. Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu so zreteľom na rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má obchodnú podstatu, ak:

a) štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a sumy) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov prevedeného majetku alebo

b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty časti činností účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou a

c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.

▼B

Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, špecifická hodnota časti aktivít účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.

▼M33

29. Reálnu hodnotu aktíva možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre toto aktívum významnou alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu sa môžu primerane posúdiť a používať pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo postúpeného aktíva, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota postúpeného aktíva, pokiaľ reálna hodnota prijatého aktíva nie je evidentnejšia.

▼B

OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

Účtovná politika

30. Účtovná jednotka si okrem výnimiek uvedených v odsekoch 32A a 34 za svoju účtovnú politiku vyberie buď model ocenenia reálnou hodnotou podľa odsekov 33 až 55, alebo model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 56 a túto politiku uplatní na všetok svoj investičný nehnuteľný majetok.

▼M8

31. V IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch* a chyby sa uvádza, že dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky možno uskutočniť len v prípade, ak výsledkom tejto zmeny bude účtovná závierka, ktorá poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch transakcií, iných udalostí alebo podmienok na finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky. Je veľmi nepravdepodobné, že výsledkom zmeny modelu ocenenia reálnou hodnotou na model ocenenia obstarávacou cenou bude vhodnejšia prezentácia.

▼M33

32. V tomto štandarde sa vyžaduje, aby všetky účtovné jednotky oceňovali reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku buď na účely oceňovania (ak účtovná jednotka používa model oceňovania reálnou hodnotou) alebo zverejňovania (ak sa používa model oceňovania obstarávacou cenou). Účtovnej jednotke sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nej, aby oceňovala investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na základe ocenenia nezávislým znalcom, ktorý má zodpovedajúcu a uznávanú odbornú spôsobilosť a má predchádzajúce skúsenosti s oceňovaním nehnuteľného majetku rovnakého druhu a v rovnakej lokalite, ako je kategória investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa oceňuje.

▼B

32A. Účtovná jednotka si môže:

a) zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetky záväzky súvisiace so zabezpečením investičného nehnuteľného majetku, ktorý vytvára výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou, alebo výnos zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takýto investičný nehnuteľný majetok, a

b) zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetok ostatný investičný nehnuteľný majetok bez ohľadu na výber podľa písmena a).

32B. Niektorí poisťovatelia a iné účtovné jednotky prevádzkujú interný majetkový fond, ktorý emituje nominálne jednotky, pričom časť jednotiek majú v držbe investori v rámci združených zmlúv a zvyšok má v držbe účtovná jednotka. V odseku 32A sa účtovnej jednotke neumožňuje oceňovať nehnuteľnosti v držbe fondu čiastočne v obstarávacej cene a čiastočne v reálnej hodnote.

▼B

32C. Ak si účtovná jednotka zvolí rozličné modely pre dve kategórie uvedené v odseku 32A, predaj investičného nehnuteľného majetku medzi súbormi majetku ocenenými rôznymi modelmi sa vykazuje v reálnej hodnote a kumulatívna zmena v reálnej hodnote sa vykáže vo výsledku hospodárenia. Ak dôjde v tomto zmysle k predaju investičného nehnuteľného majetku zo súboru, v rámci ktorého sa používa model ocenenia reálnou hodnotou do súboru, v ktorom sa používa model ocenenia obstarávacou cenou, reálna hodnota nehnuteľnosti sa k dátumu predaja stáva jej domnelou obstarávacou cenou.

Model ocenenia reálnou hodnotou

33. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania reálnou hodnotou, oceňuje všetok svoj investičný nehnuteľný majetok v jeho reálnej hodnote s výnimkou prípadov opísaných v odseku 53.

34. Ak sa podiel na nehnuteľnosti držanej nájomcom v rámci operatívneho lízingu klasifikuje ako investičný nehnuteľný majetok podľa odseku 6, neplatí možnosť voľby podľa odseku 30; uplatní sa model ocenenia reálnou hodnotou.

35. Zisk alebo strata vznikajúca zo zmeny reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom vznikne.

▼M33

_____

40. Pri oceňovaní investičného nehnuteľného majetku reálnou hodnotou v súlade so štandardom IFRS 13 účtovná jednotka zabezpečí, aby reálna hodnota okrem iného odrážala výnosy z nájomného z bežných nájmov a ostatné predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny investičného nehnuteľného majetku za bežných trhových podmienok.

▼B

41. V odseku 25 sa stanovuje základ pre prvotné vykázanie obstarávacej ceny podielu na prenajatej nehnuteľnosti. V odseku 33 sa požaduje, aby sa v prípade potreby uskutočnilo precenenie podielu na prenajatej nehnuteľnosti na reálnu hodnotu. V rámci lízingu uzatvoreného v trhových sadzbách by reálna hodnota podielu v prenajatej nehnuteľnosti po odpočítaní všetkých očakávaných lízingových splátok (vrátane splátok týkajúcich sa vykazovaných záväzkov) k dátumu obstarania mala mať nulovú hodnotu. Táto reálna hodnota sa nemení, a to bez ohľadu na to, či sa na účely účtovníctva v súlade s odsekom 20 IAS 17 vykazuje prenajatý majetok a záväzok v reálnej hodnote alebo v súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok. Preto by na základe precenenia prenajatého majetku z obstarávacej ceny v súlade s odsekom 25 na reálnu hodnotu v súlade s odsekom 33 nemal vzniknúť prvotný zisk alebo strata, ak sa reálna hodnota neoceňuje k rozdielnym dátumom. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, keď sa uplatňovanie modelu ocenenia reálnou hodnotou zvolí po prvotnom vykázaní.

▼M33

_____

48. Vo výnimočných prípadoch je jasne preukázateľné, že v prípade, keď účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny použitia), variabilita v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť jednotlivých výsledkov bude také ťažké posúdiť, že je vylúčená užitočnosť jedného ocenenia reálnou hodnotou. To môže naznačovať, že reálnu hodnotu nehnuteľností nebude možné spoľahlivo oceňovať na trvalom základe (pozri odsek 53).

▼M33

_____

▼M8

50. Pri určovaní účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku podľa modelu ocenenia reálnou hodnotou účtovná jednotka nezapočítava duplicitne majetok alebo záväzky, ktoré sa v súvahe vykazujú ako samostatný majetok alebo záväzky. Napríklad:

▼B

a) zariadenia, ako sú výťahy alebo klimatizácia, sú často neoddeliteľnou časťou budovy a spravidla sa skôr zahŕňajú do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku, ako aby sa vykazovali samostatne ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;

b) ak sa prenajíma zariadená kancelária, reálna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa reálnu hodnotu nábytku, pretože výnosy z prenájmu súvisia so zariadenou kanceláriou. Ak sa do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku zahŕňa nábytok, účtovná jednotka tento nábytok nevykazuje ako samostatný majetok;

c) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku nezahŕňa zálohové alebo časovo rozlíšené nájomné z operatívneho lízingu, keďže ich účtovná jednotka vykazuje ako samostatný záväzok alebo majetok;

▼M8

d) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku držaného v rámci lízingu odzrkadľuje očakávané peňažné toky (vrátane podmieneného nájomného, ktorého platba sa očakáva). To znamená, že v prípade, keď získané ocenenie nehnuteľnosti nezahŕňa hodnotu všetkých očakávaných platieb, bude nevyhnutné pripočítať späť všetky vykázané lízingové záväzky, aby sa dosiahla účtovná hodnota investičného nehnuteľného majetku s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou.

▼M33

_____

▼B

52. V niektorých prípadoch účtovná jednotka očakáva, že súčasná hodnota jej platieb súvisiacich s investičným nehnuteľným majetkom (iných ako platieb súvisiacich s vykazovanými záväzkami) presiahne súčasnú hodnotu súvisiacich peňažných príjmov. S cieľom určiť, či vykazovať záväzok a ako ho prípadne oceniť, účtovná jednotka použije IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

▼M33

Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

53. **Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceňovať investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz, že ak účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny spôsobu použitia), nie je možné spoľahlivo oceniť investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na trvalom základe. K takejto situácii dochádza vtedy a len vtedy, keď trh s porovnateľnými nehnuteľnosťami nie je aktívny (napr. v posledkom čase sa uskutočnilo len niekoľko transakcií, cenové kotácie nie sú aktuálne alebo zaznamenané transakčné ceny naznačujú, že predávajúci bol nútený aktívum predať) a nie sú k dispozícii alternatívne spoľahlivé ocenenia nehnuteľností reálnou hodnotou (napríklad založené na projekciách diskontovaných peňažných tokov). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu nehnuteľného majetku**

▼M33

vo výstavbe nie je možné spoľahlivo oceniť, ale očakáva, že reálnu hodnotu tohto nehnuteľného majetku bude možné spoľahlivo oceniť po dokončení výstavby, ocení tento investičný majetok vo výstavbe obstarávacou cenou dovtedy, kým bude možné oceniť ho reálnou hodnotou alebo do dokončenia výstavby (podľa toho, čo nastane skôr). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku (iného, ako je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe) nie je možné spoľahlivo oceniť na trvalom základe, účtovná jednotka ocení tento investičný nehnuteľný majetok použitím modelu oceňovania obstarávacou cenou podľa IAS 16. Zostatková hodnota investičného nehnuteľného majetku sa považuje za nulovú. Účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 16 až do vyradenia investičného nehnuteľného majetku.

▼M8

53A. Len čo je účtovná jednotka schopná spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu rozostavaného investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa predtým ocenil v obstarávacej cene, ocení túto nehnuteľnosť v jej reálnej hodnote. Keď sa výstavba tejto nehnuteľnosti dokončí, predpokladá sa, že reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Ak ju nemožno spoľahlivo oceniť, nehnuteľnosť sa podľa odseku 53 zaúčtuje s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 16.

53B. Predpoklad, že reálnu hodnotu rozostavaného investičného nehnuteľného majetku možno spoľahlivo oceniť, je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykázaní. ►M33 Účtovná jednotka, ktorá ocenila určitú položku investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe reálnou hodnotou, nemôže dospieť k záveru, že reálnu hodnotu dokončeného investičného nehnuteľného majetku nemožno spoľahlivo oceniť. ◄

54. Vo výnimočných prípadoch, keď účtovná jednotka musí z dôvodu uvedeného v odseku 53 oceňovať investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 16, oceňuje všetok svoj ostatný investičný nehnuteľný majetok, vrátane rozostavaného investičného nehnuteľného majetku, v reálnej hodnote. Hoci v takýchto prípadoch účtovná jednotka môže vo vzťahu k jednému investičnému nehnuteľnému majetku použiť model ocenenia obstarávacou cenou, táto jednotka pokračuje v účtovaní každej zostávajúcej nehnuteľnosti s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou.

▼B

55. Ak účtovná jednotka predtým oceňovala investičný nehnuteľný majetok v reálnej hodnote, v oceňovaní nehnuteľností v reálnej hodnote by mala pokračovať až do vyradenia (alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou užívanou vlastníkom alebo účtovná jednotka nezačne zhodnocovať nehnuteľnosť na účely následného predaja v rámci bežnej podnikateľskej činnosti) a to aj v prípade, že porovnateľné trhové transakcie budú menej časté alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.

Model oceňovania obstarávacou cenou

56. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania obstarávacou cenou, oceňuje všetok svoj svoje investičný nehnuteľný majetok v súlade s požiadavkami IAS 16 platnými pre tento model, s výnimkou nehnuteľností, ktoré spĺňajú kritériá klasifikácie majetku držaného na predaj (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*. Investičný nehnuteľný majetok, ktorý spĺňa kritériá klasifikácie majetku držaného na predaj (alebo je zaradený do vyraďovanej skupiny, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), sa oceňujú v súlade s IFRS 5.

▼B

PREVODY

▼M60

57. Účtovná jednotka prevedie nehnuteľnosť na investičný nehnuteľný majetok alebo z investičného nehnuteľného majetku iba vtedy, ak existuje zmena v použití. K zmene v použití dôjde, keď nehnuteľnosť spĺňa vymedzenie investičného nehnuteľného majetku alebo keď toto vymedzenie prestane spĺňať a ak existuje preukázaná zmena v použití. Samotná zmena úmyslov manažmentu, pokiaľ ide o používanie nehnuteľnosti, neposkytuje dôkaz o zmene v použití. Príklady dôkazov o zmene v použití zahŕňajú:

a) začiatok užívania vlastníkom alebo úpravy s výhľadom užívania vlastníkom v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do nehnuteľnosti užívanej vlastníkom;

b) začiatok úpravy s výhľadom na predaj v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do zásob;

c) ukončenie užívania vlastníkom v prípade prevodu z nehnuteľnosti užívanej vlastníkom do investičného nehnuteľného majetku; a

d) začiatok operatívneho lízingu poskytovaného inej strane v prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku.

e) [vypúšťa sa]

58. Ak sa účtovná jednotka rozhodne vyradiť investičný nehnuteľný majetok bez projektovania a výstavby, pokračuje v pristupovaní k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku dovtedy, kým sa neukončí jeho vykazovanie (vylúči sa zo súvahy) a nereklasifikuje sa na zásoby. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka začne modernizovať existujúci nehnuteľný majetok na účel pokračovania v jeho budúcom využívaní ako investičného nehnuteľného majetku, nehnuteľnosť zostane investičným nehnuteľným majetkom a počas modernizácie sa nereklasifikuje na nehnuteľnosť užívanú vlastníkom.

▼B

59. Odseky 60 až 65 sa uplatňujú pri problémoch týkajúcich sa vykazovania a oceňovania, k vzniku ktorých dochádza, ak účtovná jednotka používa pre investičný nehnuteľný majetok model ocenenia reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka používa model ocenenia obstarávacou cenou, nemení sa v dôsledku prevodov medzi investičným nehnuteľným majetkom, nehnuteľnosťami užívanými vlastníkom a zásobami účtovná hodnota prevedenej nehnuteľnosti a nemení sa ani obstarávacia cenu nehnuteľnosti na účely oceňovania alebo zverejňovania.

60. Pokiaľ ide o prevod z investičného nehnuteľného majetku, ktorý je účtovaný v reálnej hodnote, do nehnuteľností užívaných vlastníkom alebo do zásob, domnelou cenou nehnuteľností pri následnom účtovaní podľa IAS 16 alebo IAS 2 je ich reálna hodnota k dátumu zmeny použitia.

61. Ak sa vlastníkom užívané nehnuteľnosti stanú investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka uplatňuje až do dátumu zmeny použitia IAS 16. Účtovná jednotka k akémukoľvek rozdielu, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako k preceneniu podľa IAS 16.

62. Do dátumu, keď sa nehnuteľnosť užívaná vlastníkom stáva investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka odpisuje nehnuteľnosť a vykazuje všetky straty zo zníženia hodnoty, ktoré nastali. Účtovná jednotka k prípadným rozdielom, ktoré vzniknú k uvedenému dátumu medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako pri precenení podľa IAS 16. Inými slovami:

▼M5

a) akékoľvek výsledné zníženie účtovnej hodnoty nehnuteľnosti sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Do rozsahu, v akom je suma zahrnutá do prebytku z precenenia tejto nehnuteľnosti, sa však zníženie vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku;

▼B

b) k prípadnému výslednému zvýšeniu účtovnej hodnoty sa pristupuje týmto spôsobom:

i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje vo výsledku hospodárenia. Suma vykázaná vo výsledku hospodárenia nepresahuje sumu potrebnú na obnovenie účtovnej hodnoty, ktorá by sa určila (po odpočítaní odpisov) v prípade, ak by sa nevykazovala žiadna strata zo zníženia hodnoty;

►M5 ii) každá zostávajúca časť zvýšenia sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia vo vlastnom imaní. ◄ Pri následnom vyradení investičného nehnuteľného majetku sa môže prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania previesť do nerozdeleného zisku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňuje cez výsledok hospodárenia.

63. V prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

64. K prevodom zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, sa pristupuje rovnako ako k predaju zásob.

65. Ak účtovná jednotka zhotoví alebo dokončí projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, prípadný rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a ich predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

VYRADENIA

66. Vykazovanie investičného nehnuteľného majetku sa ukončí (vylúči zo súvahy) pri jeho vyradení, alebo ak je investičný nehnuteľný majetok trvalo vylúčený z používania a z jeho vyradenia sa neočakávajú budúce ekonomické úžitky.

▼M52

67. Vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa môže uskutočniť predajom alebo uzatvorením finančného lízingu. Dátumom vyradenia investičného nehnuteľného majetku je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad investičným nehnuteľným majetkom v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15. Na vyradenie uskutočnené formou finančného lízingu a na predaj a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IAS 17.

▼B

68. Ak účtovná jednotka podľa zásady vykazovania v odseku 16 vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť investičný nehnuteľný majetok v rámci účtovnej hodnoty tohto majetku, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradených častí. Pokiaľ ide o investičný nehnuteľný majetok účtovaný pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou, vymenenou časťou nemôže byť časť, ktorá bola samostatne odpisovaná. Ak účtovná jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako indikátor toho, aká bola obstarávacia cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená. V rámci modelu ocenenia reálnou hodnotou môže už reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku odzrkadľovať skutočnosť, že časť, ktorá sa má vymeniť, stratila svoju hodnotu. V iných prípadoch môže byť ťažké rozpoznať, o koľko sa má vo vzťahu k vymieňanej časti znížiť reálna hodnota. Ak vzhľadom na vymieňanú časť nie je možné znížiť reálnu hodnotu, je vhodné do účtovnej hodnoty majetku zahrnúť obstarávaciu cenu náhradnej časti a následne opätovne posúdiť reálnu hodnotu, ako by sa požadovalo v prípade prírastkov, ktoré nezahŕňajú výmenu.

69. Zisky alebo straty vznikajúce z ukončenia používania alebo z vyradenia investičného nehnuteľného majetku sa zisťujú ako rozdiel medzi čistými príjmami z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a vykazujú sa vo výsledku hospodárenia (pokiaľ IAS 17 pre predaj a spätný lízing nevyžaduje inak).

▼M52

70. Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty z ukončenia vykazovania investičného nehnuteľného majetku, sa určuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej sumy protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.

▼B

71. Účtovná jednotka uplatňuje IAS 37 alebo prípadne iné štandardy na všetky záväzky, ktoré si ponechá po vyradení investičného nehnuteľného majetku.

72. Odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa zahrnie do výsledku hospodárenia ku dňu, keď sa vykážu pohľadávky z tohto odškodnenia.

73. Zníženia hodnoty alebo strata investičného nehnuteľného majetku, súvisiace nároky na odškodnenie voči tretím osobám alebo platby odškodnenia tretími osobami prípadné následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku sú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne týmto spôsobom:

a) zníženie hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade s IAS 36,

b) ukončenie používania alebo vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade s odsekmi 66 až 71 tohto štandardu,

c) odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia, keď sa stane pohľadávkou a

d) obstarávacia cena majetku obnoveného, obstaraného alebo zhotoveného ako náhrada za daný majetok sa určujú v súlade s odsekmi 20 až 29 tohto štandardu.

▼B

ZVEREJŇOVANIE

Model ocenenia reálnou hodnotou a model ocenenia obstarávacou cenou

74. Ďalej uvedené zverejnenia platia spolu so zverejneniami uvedenými v IAS 17. V súlade s IAS 17 uvádza majiteľ investičného nehnuteľného majetku zverejnenia prenajímateľa o lízingoch, ktoré uzatvoril. Účtovná jednotka, ktorá má v držbe investičný nehnuteľný majetok na základe finančného alebo operatívneho lízingu, uvádza zverejnenia nájomcu týkajúce sa finančných lízingov a zverejnenia prenajímateľa týkajúce sa prípadných operatívnych lízingov, ktoré uzatvoril.

75. Účtovná jednotka zverejní:

a) či používa model ocenenia reálnou hodnotou alebo model ocenenia obstarávacou cenou;

b) ak používa model ocenenia reálnou hodnotou, či a za akých okolností sa podiely na nehnuteľnostiach držaných na základe operatívnych lízingov klasifikujú a účtujú ako investičný nehnuteľný majetok;

c) v prípadoch, keď je ťažké klasifikovať nehnuteľnosť (pozri odsek 14), kritériá používané na odlíšenie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľnosti užívanej vlastníkom a nehnuteľnosti držanej na predaj v rámci bežnej podnikateľskej činnosti;

▼M33

_____

▼B

e) rozsah, do akého je reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku (v súlade s jeho ocenením a zverejnením v účtovnej závierke) založená na ocenení vykonanom nezávislým znalcom, ktorý má uznávanú a zodpovedajúcu odbornú spôsobilosť a predchádzajúce skúsenosti v oceňovaní nehnuteľností rovnakej kategórie a v rovnakej lokalite, ako je oceňovaný investičný nehnuteľný majetok. Ak sa takéto ocenenie neuskutočnilo, táto skutočnosť sa musí zverejniť;

f) sumy vykazované vo výsledku hospodárenia týkajúce sa:

i) výnosov z prenájmu investičného nehnuteľného majetku;

ii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia vytváral výnosy z prenájmu, a

iii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, počas obdobia ktorý nevytváral výnosy z prenájmu;

iv) kumulatívnej zmeny reálnej hodnoty, vykazovanej vo výsledku hospodárenia, z predaja investičného nehnuteľného majetku zo súboru majetku, v rámci ktorého sa používa model ocenenia obstarávacou cenou do súboru, v ktorom sa používa model ocenenia reálnou hodnotou (pozri odsek 32C);

g) existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investičného nehnuteľného majetku alebo úhradu výnosov a príjmov z vyradenia;

h) zmluvné povinnosti na obstaranie, zhotovenie alebo projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku alebo na opravy, údržbu alebo rozšírenie úžitkových vlastností.

▼B

Model ocenenia reálnou hodnotou

76. Na doplnenie k zverejneniam požadovaným odsekom 75 účtovná jednotka, ktorá uplatňuje model ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55, zverejní porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, pričom zobrazí tieto informácie:

a) prírastky, samostatne zverejňujúc tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných v účtovnej hodnote majetku;

b) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;

c) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

d) čisté zisky alebo straty z úprav reálnej hodnoty;

e) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;

f) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľností užívaných vlastníkom a

g) ostatné zmeny.

77. Ak na účely účtovnej závierky dôjde k významnej úprave získaného ocenenia investičného nehnuteľného majetku, napríklad na účely zabránenia duplicitnému započítaniu majetku alebo záväzkov vykazovaných v súlade s odsekom 50 ako samostatný majetok a záväzky, účtovná jednotka zverejní porovnanie medzi získaným ocenením a upraveným ocenením obsiahnutým v účtovnej závierke, zobrazujúc samostatne súhrnnú sumu prípadných vykazovaných lízingových záväzkov, ktoré sa spätne pripočítali a všetkých ostatných významných úprav.

▼M33

78. **Vo výnimočných prípadoch uvedených v odseku 53, ak účtovná jednotka ocení investičný nehnuteľný majetok pomocou modelu oceňovania obstarávacou cenou uvedeného v štandarde IAS 16, v zosúladení vyžadovanom v odseku 76 sa zverejnia sumy týkajúce sa tohto investičného nehnuteľného majetku osobitne od súm týkajúcich sa iného investičného nehnuteľného majetku. Účtovná jednotka okrem toho zverejní:**

▼B

a) opis investičného nehnuteľného majetku;

▼M33

b) **vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;**

▼B

c) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota, a

d) pri vyradení investičného nehnuteľného majetku neúčtovaného v reálnej hodnote:

i) skutočnosť, že účtovná jednotka vyradila investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote;

ii) účtovnú hodnotu investičného nehnuteľného majetku v čase predaja a

iii) sumu vykázaných ziskov a strát.

▼B

Model ocenenia obstarávacou cenou

▼M33

79. **Okrem zverejňovania požadovaného v odseku 75 účtovná jednotka, ktorá používa model oceňovania obstarávacou cenou uvedený v odseku 56, zverejní:**

▼B

a) použité metódy odpisovania;

b) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;

c) brutto účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;

d) porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci daného obdobia, pričom sa uvedú tieto informácie:

i) prírastky, samostatne zverejňujúc tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných ako majetok;

ii) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;

iii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;

iv) odpisy;

v) sumu vykázaných strát zo zníženia hodnoty a sumu zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia, v súlade s IAS 36;

vi) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;

vii) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľností užívaných vlastníkom a

viii) ostatné zmeny a

▼M33

e) **reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku. Vo výnimočných prípadoch opísaných v odseku 53, ak účtovná jednotka nemôže spoľahlivo oceniť investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou, zverejní:**

▼B

i) opis investičného nehnuteľného majetku;

▼M33

ii) **vysvetlenie, prečo sa nemožno reálna hodnota spoľahlivo oceniť a**

▼B

iii) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

Model ocenenia reálnou hodnotou

▼M33

80. **Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala štandard IAS 40 (z roku 2000) a ktorá si prvýkrát zvolila možnosť klasifikovať a účtovať niektoré alebo všetky podiely na nehnuteľnom majetku spĺňajúce kritériá, ktoré má v držbe v rámci operatívnych lízingov, ako investičný nehnuteľný majetok, vykáže vplyv tejto voľby ako úpravu počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom sa táto voľba uskutočnila prvýkrát. Navyše:**

▼M33

a) **ak účtovná jednotka predtým zverejnila (v účtovnej závierke alebo inak) reálnu hodnotu týchto podielov na nehnuteľnom majetku v skorších obdobiach (ocenenia na základe, ktorý vyhovuje definícii reálnej hodnoty v štandarde IFRS 13), tejto účtovnej jednotke sa odporúča, ale nie je povinná:**

▼B

i) upraviť začiatočný zostatok nerozdeleného zisku za obdobie prezentované najskôr, za ktoré bola takáto reálna hodnota zverejnená, a

ii) prepočítať porovnateľné informácie pre tieto obdobia a

b) ak účtovná jednotka predtým nezverejnila informácie opísané v písmene a), neprepočítava porovnateľné informácie a zverejní túto skutočnosť.

81. Tento štandard požaduje prístup odlišný od prístupu sa požaduje v IAS 8. V IAS 8 sa požaduje prepočet porovnateľných informácií s výnimkou situácie, keď by takýto prepočet bol nevykonateľný.

82. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát, úprava počiatočného stavu nerozdeleného zisku zahŕňa opätovnú klasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

Model ocenenia obstarávacou cenou

83. IAS 8 platí pre všetky zmeny v účtovných zásadách, ktoré sa uskutočnia, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatní tento štandard a zvolí si používanie modelu ocenenia obstarávacou cenou. Vplyv zmeny v účtovných zásadách zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

84. Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29, ktoré sa týkajú prvotného ocenenia investičného nehnuteľného majetku obstaraného v transakcii výmeny za iný majetok, sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.

▼M42

Podnikové kombinácie

84A. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa doplnil odsek 14A a nadpis pred odsek 6. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na akvizície investičného nehnuteľného majetku od začiatku prvého obdobia, za ktoré prijíma túto zmenu. Účtovanie akvizícií investičného nehnuteľného majetku v predchádzajúcich obdobiach sa teda neupravuje. Účtovná jednotka však môže rozhodnúť, že zmenu uplatní na jednotlivé akvizície investičného nehnuteľného majetku, ku ktorým došlo pred začiatkom prvého ročného obdobia, ktoré sa začalo dátumom účinnosti alebo po tomto dátume, a to vtedy a len vtedy, ak má účtovná jednotka k dispozícii informácie potrebné na uplatnenie zmeny na tieto skoršie transakcie.

▼M60

Prevody investičného nehnuteľného majetku

84C. Dokumentom *Prevody investičného nehnuteľného majetku* (zmeny IAS 40) vydaným v decembri 2016 sa zmenili odseky 57 a 58. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na zmeny v použití, ktoré nastanú na začiatku ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvýkrát uplatní tieto zmeny (dátum prvotného uplatnenia), alebo neskôr. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka opätovne posúdi klasifikáciu nehnuteľnosti držanej k tomuto dátumu, prípadne reklasifikuje túto nehnuteľnosť uplatnením odsekov 7 až 14 s cieľom zohľadniť podmienky, ktoré existujú k danému dátumu.

▼M60

84D. Bez ohľadu na požiadavky odseku 84C účtovná jednotka má povolené uplatniť zmeny odsekov 57 a 58 retrospektívne v súlade s IAS 8 vtedy a len vtedy, ak to je možné bez použitia spätného pohľadu.

84E. Ak v súlade s odsekom 84C účtovná jednotka reklasifikuje nehnuteľnosť k dátumu prvotného uplatnenia, účtovná jednotka:

a) zaúčtuje túto reklasifikáciu uplatnením požiadaviek uvedených v odsekoch 59 až 64. Pri uplatňovaní odsekov 59 až 64 účtovná jednotka:

i) chápe každý odkaz na dátum zmeny v použití ako odkaz na dátum prvotného uplatnenia; a

ii) vykazuje každú sumu, ktorá by v súlade s odsekmi 59 až 64 bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ako úpravu začiatočného stavu nerozdeleného zisku k dátumu prvotného uplatnenia.

b) zverejní sumy reklasifikované na investičný nehnuteľný majetok alebo z investičného nehnuteľného majetku v súlade s odsekom 84C. Účtovná jednotka zverejní tieto sumy reklasifikované v rámci zosúhlasenia účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci daného obdobia, ako sa požaduje v odsekoch 76 a 79.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

85. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začína 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M5

85A. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 62. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M8

85B. Odseky 8, 9, 48, 53, 54 a 57 boli zmenené a doplnené, odsek 22 bol zrušený a odseky 53A a 53B boli pridané *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. ►M33 Účtovná jednotka môže vykonať zlepšenia investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe od ktoréhokoľvek dátumu pred 1. januárom 2009 pod podmienkou, že k týmto dátumom je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe ocenený reálnou hodnotou. ◄ Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní zmeny a doplnenia odsekov 5 a 81E IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

▼**M33**

85C. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v odseku 5, menia a dopĺňajú sa odseky 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 až 80 a 85B a rušia sa odseky 36 až 39, 42 až 47, 49, 51 a 75 písm. d). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M42**

85D. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa pridali nadpisy pred odsek 6 a za odsek 84 a doplnili sa odseky 14A a 84A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M52**

85E. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 3 písm. b) a odseky 9, 67 a 70. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M60**

85G. Dokumentom *Prevody investičného nehnuteľného majetku* (Zmeny IAS 40) vydaným v decembri 2016 sa zmenili odseky 57 a 58 a doplnili sa odseky 84C až 84E. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**B**

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 40 (2000)

86. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 40 *Investície do nehnuteľností* (vydaný v roku 2000).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 41

Poľnohospodárstvo

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejnenia súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M45

1. Tento štandard sa uplatňuje pri vykazovaní ďalej uvedených položiek, ak súvisia s poľnohospodárskou činnosťou:

a) biologický majetok s výnimkou plodiacich rastlín;

b) poľnohospodárska produkcia v čase zberu úrody a

c) štátne dotácie, na ktoré sa vzťahujú odseky 34 a 35.

2. Tento štandard sa nevzťahuje na:

a) pozemky súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*).

b) plodiace rastliny súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 16). Tento štandard sa však vzťahuje na produkciu týchto plodiacich rastlín.

c) štátne dotácie vzťahujúce sa na plodiace rastliny (pozri IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*).

d) nehmotný majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 38 *Nehmotný majetok*).

3. Tento štandard sa vzťahuje na poľnohospodársku produkciu, ktorá predstavuje zozbieranú produkciu z biologického majetku účtovnej jednotky v čase zberu úrody. Následne sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* alebo iný použiteľný štandard. Z toho vyplýva, že tento štandard sa nezaoberá spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody; napríklad spracovaním hrozna na víno vo vinárskom podniku, ktorý toto hrozno vypestoval. Keďže takéto spracovanie môže byť logickým a prirodzeným rozšírením poľnohospodárskej činnosti a prebiehajúce procesy môžu mať určitú podobnosť s biologickou premenou, takéto spracovanie nie je zahrnuté do definície poľnohospodárskej činnosti v tomto štandarde.

4. Ďalej uvedená tabuľka obsahuje príklady biologického majetku, poľnohospodárskej produkcie a produktov, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody:

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Ovce	Vlna	Priadza, koberce
Stromy v pestovanom lesnom poraste	Vyrúbané stromy	Guľatina, rezivo
Dojnice	Mlieko	Syry
Ošípané	Jatočné telá	Klobásy, údená šunka
Rastliny bavlníka	Zozbieraná bavlna	Vlákna, odevy

▼M45

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Cukrová trstina	Zozbieraná úroda cukrovej trstiny	Cukor
Rastliny tabaku	Pozberané listy	Sušený tabak
Čajovníky	Pozberané listy	Čaj
Vinič	Obraté hrozno	Víno
Ovocné stromy	Pozberané ovocie	Spracované ovocie
Palma olejová	Pozberané ovocie	Palmový olej
Kaučukovníky	Pozberaný latex	Výrobky z kaučuku

Niektoré rastliny, napríklad čajovníky, vinič, palmy olejové a kaučukovníky, obvykle zodpovedajú definícii plodiacej rastliny a patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 16. Úroda rastúca na plodiacich rastlinách, napríklad čajové listy, hrozno, plody palmy olejovej a latex, však patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41.

▼B

DEFINÍCIE

Definície súvisiace s poľnohospodárstvom

▼M45

5. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

▼M8

Poľnohospodárska činnosť je účtovnou jednotkou riadená biologická premena a zber úrody biologického majetku na predaj alebo na konverziu na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

▼M45

Poľnohospodárska produkcia **je zozbieraná produkcia z biologického majetku účtovnej jednotky.**

Plodiaca rastlina **je živá rastlina:**

a) ktorá sa používa pri výrobe alebo dodávkach poľnohospodárskej produkcie;

b) ktorá bude podľa očakávaní prinášať produkciu dlhšie než jedno obdobie a

c) v prípade ktorej je málo pravdepodobné, že sa bude predávať ako poľnohospodárska produkcia, s výnimkou príležitostného predaja odpadu.

Biologický majetok **je živé zviera alebo rastlina.**

▼B

Biologická premena zahŕňa procesy rastu, degenerácie, produkcie a rozmnožovania, ktoré sú príčinou kvalitatívnych alebo kvantitatívnych zmien biologického majetku.

Trieda biologického majetku je zoskupenie podobných živých zvierat alebo rastlín.

Zber úrody je oddelenie produktu od biologického majetku alebo prerušenie životných procesov biologického majetku.

▼M8

Náklady na predaj sú prírastkové náklady priamo priraditeľné k vyradeniu majetku, s výnimkou finančných nákladov a nákladov na daň z príjmov.

▼M45

5A. Plodiace rastliny nie sú tieto rastliny:

a) rastliny pestované na to, aby sa mohli zbierať ako poľnohospodárska produkcia (napríklad stromy pestované na rezivo);

b) rastliny pestované na vytváranie poľnohospodárskej produkcie v prípade, že existuje aspoň určitá pravdepodobnosť, že účtovná jednotka bude rastlinu zbierať a predávať ako poľnohospodársku produkciu na iný účel než príležitostný predaj odpadu (napríklad stromy, ktoré sa pestujú na ovocie, ako aj na rezivo); a

c) jednoročné plodiny (napríklad kukurica a pšenica).

5B. Ak plodiace rastliny prestanú prinášať produkciu, mohli by sa vyklčovať a predávať ako odpad, napríklad ako palivové drevo. Takýto príležitostný predaj odpadu nebráni tomu, aby rastlina zodpovedala definícii plodiacej rastliny.

5C. Produkcia rastúca na plodiacich rastlinách je biologický majetok.

▼B

6. Poľnohospodárska činnosť sa vzťahuje na rozmanitý rozsah činností; napríklad chov dobytka, lesníctvo, ročné alebo celoročné pestovanie, obrábanie ovocných sadov a plantáží, pestovanie kvetín a vodné hospodárstvo (vrátane chovu rýb). V rámci tejto rozmanitosti existujú určité spoločné črty:

a) *Schopnosť meniť sa*. Živé zvieratá a rastliny sú schopné biologickej premeny;

b) *Riadenie zmeny*. Riadenie uľahčuje biologickú premenu zlepšením alebo aspoň stabilizáciou podmienok nevyhnutných na uskutočnenie daného procesu (napríklad úrovňou výživy, vlhkosťou, teplotou, plodnosťou a svetlom). Takéto riadenie odlišuje poľnohospodársku činnosť od ostatných činností. Napríklad zbieranie úrody z neriadených zdrojov (ako je morský rybolov a odlesňovanie) nie je poľnohospodárskou činnosťou a

▼M8

c) Oceňovanie zmeny. Zmena kvality (napríklad genetická vlastnosť, hustota, zrelosť, tuková vrstva, obsah bielkovín a sila vlákna) alebo kvantity (napríklad potomstvo, hmotnosť, kubické metre, dĺžka alebo priemer vlákna a počet púčikov) spôsobená biologickou premenou alebo zberom úrody sa oceňuje a sleduje ako súčasť bežnej funkcie riadenia.

▼B

7. Biologická premena má za následok tieto druhy výsledkov:

a) zmeny majetku prostredníctvom i) rastu (zvýšenie kvantity alebo zlepšenie kvality zvieraťa alebo rastliny), ii) degenerácie (zníženie kvantity alebo zhoršenie kvality zvieraťa alebo rastliny), alebo iii) rozmnožovania (produkcia ďalších živých zvierat alebo rastlín), alebo

b) výroba poľnohospodárskych produktov, napríklad latex, čajové listy, vlna a mlieko.

▼B

Všeobecné definície

▼M45

8. Ďalej uvedené pojmy sa v tomto štandarde používajú v týchto významoch:

▼M33

[vypúšťa sa]

a) [vypúšťa sa]

b) [vypúšťa sa]

c) [vypúšťa sa]

▼B

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe.

▼M33

***Reálna hodnota* je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou.*)**

▼M45

***Štátne dotácie* sú vymedzené v štandarde IAS 20.**

▼M33

_____

▼B

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

10. Účtovná jednotka vykáže biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu vtedy a len vtedy, ak:

a) účtovná jednotka ovláda majetok v dôsledku minulých udalostí;

b) je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky súvisiace s majetkom budú plynúť účtovnej jednotke, a

c) reálnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo oceniť.

11. V poľnohospodárskej činnosti sa ovládanie môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytka a značkovaním alebo iným označením dobytka pri nadobudnutí, narodení alebo skončení pridájania. Budúce úžitky sa zvyčajne stanovia ocenením významných fyzických vlastností.

12. Biologický majetok sa ocení pri prvotnom vykázaní a vždy k dátumu, ku ktorému sa zostavuje ►M5 výkaz o finančnej situácii ◄, reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ s výnimkou prípadu, ktorý je uvedený v odseku 30, keď sa reálna hodnota nemôže spoľahlivo oceniť.

13. Poľnohospodárska produkcia zozbieraná z biologického majetku účtovnej jednotky sa ocení reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ v okamihu zberu úrody. Takéto ocenenie predstavuje obstarávaciu cenu k tomuto dátumu, keď sa uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* alebo iný použiteľný štandard.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Ocenenie biologického aktíva alebo poľnohospodárskej produkcie reálnou hodnotou je možné uľahčiť zoskupením biologických aktív alebo poľnohospodárskej produkcie podľa významných vlastností; napríklad podľa veku alebo kvality. ◄ Účtovná jednotka si vyberá vlastnosti zodpovedajúce vlastnostiam použitým na trhu ako základ pre cenotvorbu.

▼B

►M33 16. Účtovné jednotky často uzatvárajú zmluvy na predaj svojich biologických aktív alebo poľnohospodárskej produkcie k budúcemu dátumu. Zmluvné ceny nie sú pri oceňovaní reálnou hodnotou nevyhnutne dôležité, pretože reálna hodnota odráža bežné trhové podmienky, za ktorých by transakciu uskutočnili kupujúci a predávajúci účastníci trhu. ◄ Následkom toho sa reálna hodnota biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie neupravuje z dôvodu existencie zmluvy. V niektorých prípadoch môže byť zmluva o predaji biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie nevýhodnou zmluvou podľa definície v štandarde IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. Pre nevýhodné zmluvy platí štandard IAS 37.

▼M33

_____

▼B

22. Účtovná jednotka do tohto výpočtu nezahrnie peňažné toky z financovania majetku, zdanenia alebo z obnovy pôvodného biologického majetku po zbere úrody (napríklad náklady na znovuvysadenie stromov v lesnom poraste po ťažbe).

▼M33

_____

▼M45

24. Obstarávacia cena sa môže niekedy približovať reálnej hodnote, najmä keď:

a) sa od vzniku počiatočnej obstarávacej ceny uskutočnila malá biologická premena (napríklad v prípade sadeníc vysadených okamžite pred dátumom, ku ktorému sa zostavuje výkaz o finančnej situácii alebo v prípade novo nadobudnutých hospodárskych zvierat); alebo

b) sa neočakáva významný vplyv biologickej premeny na cenu (napríklad v prípade začiatočných štádií rastu borovice pestovanej v 30-ročnom produkčnom cykle).

▼B

25. Biologický majetok je často fyzicky spojený s pozemkom (napríklad stromy v pestovanom lese). Pre biologický majetok spojený s pozemkom nemusí existovať samostatný trh, ale aktívny trh môže existovať pre kombinovaný majetok, napríklad pre súbor, ktorý pozostáva z biologického majetku, nekultivovanej pôdy a meliorácií. ►M33 Účtovná jednotka môže na ocenenie biologických aktív reálnou hodnotou použiť informácie týkajúce sa kombinovaných aktív. ◄ Napríklad, pre zistenie reálnej hodnoty biologického majetku sa môže od reálnej hodnoty kombinovaného majetku odpočítať reálna hodnota neobrobenej pôdy a zlepšení kvality pôdy.

Zisky a straty

26. Zisk alebo strata, vznikajúce pri prvotnom vykazovaní biologického majetku v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady súvisiace s predajom a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ biologického majetku, sa do výsledku hospodárenia zahrnú do obdobia, v ktorom vznikli.

27. Strata môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní biologického majetku, pretože odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ sa odpočítajú pri určovaní reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ biologického majetku. Zisk môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní biologického majetku, napríklad, keď sa narodí mláďa.

▼B

28. Zisk alebo strata, vzniknuté pri prvotnom vykázaní poľnohospodárskej produkcie v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄, sa zahrnú do výsledku hospodárenia obdobia, v ktorom vznikli.

29. Zisk alebo strata môže pri prvotnom vykázaní poľnohospodárskej produkcie vzniknúť ako výsledok zberu úrody.

Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

►M33 30. **Predpokladá sa, že reálnu hodnotu biologického aktíva je možné spoľahlivo oceniť. Tento predpoklad je však možné vyvrátiť len pri prvotnom vykázaní biologického aktíva, pre ktoré nie sú dostupné kótované trhové ceny a pre ktoré sú alternatívne ocenenia reálnej hodnoty označené ako jednoznačne nespoľahlivé.** ◄ V takom prípade sa tento biologický majetok ocení jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, účtovná jednotka ho bude oceňovať v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄. Ak dlhodobý biologický majetok splní kritérium na jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, predpokladá sa, že jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

31. Predpoklad uvedený v odseku 30 je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní. Účtovná jednotka, ktorá pôvodne ocenila biologický majetok jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄, bude pokračovať v tomto oceňovaní biologického majetku jeho reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ až do vyradenia.

32. Poľnohospodársku výrobu oceňuje účtovná jednotka v každom prípade v čase zberu úrody jej reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄. Tento štandard odzrkadľuje názor, že reálnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody je možné vždy spoľahlivo stanoviť.

33. Pri určovaní obstarávacej ceny, akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty účtovná jednotka zohľadní štandardy IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* a IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

▼M8

34 Nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj sa vykáže v hospodárskom výsledku vtedy a len vtedy, keď sa táto štátna dotácia stane pohľadávkou.

35 Ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, podmienená, vrátane prípadov, keď štátna dotácia vyžaduje, aby účtovná jednotka nevykonávala presne určenú poľnohospodársku činnosť, účtovná jednotka vykáže štátnu dotáciu v hospodárskom výsledku vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené.

▼M8

36 Podmienky štátnych dotácií sú rôzne. Podmienky štátnej dotácie môžu napríklad vyžadovať, aby účtovná jednotka hospodárila v určitej lokalite päť rokov, a ak bude hospodáriť počas obdobia kratšieho ako päť rokov, musí celú dotáciu vrátiť. V tomto prípade sa dotácia nevykáže v hospodárskom výsledku, až kým neuplynie päť rokov. Ak však podmienky dotácie umožňujú, aby časť štátnej dotácie bola ponechaná v závislosti od uplynutého času, účtovná jednotka vykáže túto časť dotácie v hospodárskom výsledku pomerne k uplynutému časovému obdobiu.

▼B

37. Ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), uplatňuje sa štandard IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

38. Tento štandard vyžaduje postup, ktorý je odlišný od štandardu IAS 20, ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceňovaného jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady ►M8 na predaj ◄, alebo ak podmienky štátnej dotácie vyžadujú, aby účtovná jednotka nevykonávala presne určenú poľnohospodársku činnosť. Štandard IAS 20 sa uplatňuje iba na štátne dotácie týkajúce sa biologického majetku oceňovaného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

ZVEREJŇOVANIE

39. [Vypúšťa sa.]

Všeobecne

40. Účtovná jednotka zverejňuje súhrnný zisk alebo stratu vznikajúce počas bežného obdobia pri prvotnom vykazovaní biologického majetku a poľnohospodárskej produkcie a zo zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ biologického majetku.

41. Účtovná jednotka poskytne opis každej triedy biologického majetku.

42. Zverejnenie požadované odsekom 41 môže byť v podobe slovného alebo kvantifikovaného opisu.

43. Účtovnej jednotke sa odporúča poskytnúť kvantifikovaný opis každej triedy biologického majetku, pričom v prípade potreby rozlíši biologický majetok určený na spotrebu a biologický majetok plodiaci alebo zrelý a nezrelý biologický majetok. Účtovná jednotka môže napríklad zverejniť účtovné hodnoty biologického majetku určeného na spotrebu a plodiaceho biologického majetku podľa tried. Účtovná jednotka môže ďalej rozdeliť tieto účtovné hodnoty podľa zrelého a nezrelého majetku. Toto rozlišovanie poskytne informácie, ktoré môžu pomôcť pri posúdení načasovania budúcich peňažných tokov. Účtovná jednotka zverejní východiskový základ pre takéto rozlíšenie.

▼M45

44. Biologický majetok určený na spotrebu je ten, ktorý sa zozbiera ako poľnohospodárska produkcia alebo predáva ako biologický majetok. Príkladom biologického majetku určeného na spotrebu je dobytok určený na produkciu mäsa, dobytok chovaný na predaj, ryby z chovu, plodiny, ako napríklad kukurica a pšenica, produkcia plodiacich rastlín a stromy pestované na rezivo. Plodiaci biologický majetok je majetok odlišný od biologického majetku určeného na spotrebu; napríklad dobytok, ktorý produkuje mlieko, a ovocné stromy, z ktorých sa zbiera ovocie. Plodiaci biologický majetok nie je poľnohospodárska produkcia, ale má skôr prinášať produkciu.

▼B

45. Biologický majetok sa môže zatrieďovať buď ako zrelý alebo ako nezrelý biologický majetok. Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastnosti potrebné na zber (v prípade biologického majetku určeného na spotrebu) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (v prípade plodiaceho biologického majetku).

46. Ak účtovná jednotka niekde inde nezverejňuje informácie uverejnené spolu s účtovnou závierkou, mala by opísať:

a) charakter svojich činností, vrátane každej triedy biologického majetku, a

b) nefinančnú hodnotu alebo odhad fyzického množstva:

i) každej triedy biologického majetku účtovnej jednotky ku koncu obdobia a

ii) výstupu poľnohospodárskej produkcie za toto obdobie.

▼M33

_____

▼B

49. Účtovná jednotka zverejní:

a) existenciu a účtovné hodnoty biologického majetku, ktorého vlastnícke právo je obmedzené a účtovné hodnoty biologického majetku použitého ako záruka za záväzky;

b) hodnotu záväzkov na rozvoj alebo získanie biologického majetku a

c) stratégie riadenia finančného rizika, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou.

50. Účtovná jednotka predloží zosúhlasenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Toto zosúhlasenie obsahuje tieto položky:

a) zisk alebo strata, ktoré vyplývajú zo zmien v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄;

b) zvýšenie spôsobené nákupmi;

c) zníženie súvisiace s predajom a biologickým majetkom klasifikovaným ako majetok držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade so štandardom IFRS 5;

d) zníženie spôsobené zberom úrody;

e) zvýšenie vyplývajúce z podnikových kombinácií;

f) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej prezentačnej meny a pri prepočte prevádzky v zahraničí do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky a

g) ostatné zmeny.

▼B

51. Reálna hodnota znížená o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄ biologického majetku sa môže zmeniť tak v dôsledku fyzických zmien, ako aj cenových zmien na trhu. Oddelené zverejnenie fyzických a cenových zmien je vhodné na vyhodnotenie výnosnosti bežného obdobia a budúcich predpovedí, najmä vtedy, keď produkčný cyklus trvá viac ako jeden rok. V takýchto prípadoch sa účtovnej jednotke odporúča zverejniť, podľa tried alebo iným spôsobom, objem zmeny reálnej hodnoty zníženej o odhadované náklady ►M8 na predaj ◄, zahrnutý do čistého zisku a straty v dôsledku fyzických zmien a v dôsledku cenových zmien. Tieto informácie sú vo všeobecnosti menej užitočné, ak produkčný cyklus trvá menej ako jeden rok (napríklad pri chove kurčiat alebo pestovaní obilnín).

52. Biologická premena má za následok niekoľko druhov fyzickej zmeny – rast, degenerácia, produkcia a rozmnožovanie, z ktorých každá je pozorovateľná a merateľná. Každá z týchto fyzických zmien má priamo súvisí s budúcimi ekonomickými úžitkami. Zmena reálnej hodnoty biologického majetku spôsobená zberom úrody je takisto zmenou fyzickou.

53. Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, nákazovým a ostatným prírodným rizikám. Ak dôjde k udalosti, ktorej dôsledkom je vznik významnej položky nákladov alebo výnosov, v zmysle štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* sa zverejní charakter a suma tejto položky. Príkladmi takejto udalosti sú vypuknutie vírusového ochorenia, povodeň, veľké sucho alebo silný mráz a napadnutie hmyzom.

Dodatočné zverejnenie biologického majetku, pri ktorom nie je možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

54. Ak účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30) na konci obdobia, pre tento biologický majetok musí zverejniť:

a) opis tohto biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;

c) ak je to možné, interval odhadov, v rámci ktorého sa reálna hodnota veľmi pravdepodobne vyskytuje;

d) použitú metódu odpisovania;

e) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby a

f) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia.

55. Ak počas bežného obdobia účtovná jednotka oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), zverejní všetok zisk alebo stratu vykázanú pri vyradení takéhoto biologického majetku a v zosúhlasení požadovanom v odseku 50 zverejní sumy týkajúce sa takéhoto biologického majetku oddelene. Okrem toho toto zosúhlasenie obsahuje nasledujúce sumy zahrnuté do výsledku hospodárenia súvisiace s uvedeným biologickým majetkom:

a) straty zo zníženia hodnoty;

b) zrušenie strát zo zníženia hodnoty a

c) odpisy.

▼B

56. Ak sa reálna hodnota biologického majetku pôvodne oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty stane spoľahlivo stanoviteľnou počas bežného obdobia, účtovná jednotka pri takomto biologickom majetku zverejní:

a) opis tohto biologického majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa reálna hodnota stala spoľahlivo stanoviteľnou, a

c) vplyv tejto zmeny.

Štátne dotácie

57. Účtovná jednotka v súvislosti s poľnohospodárskou činnosťou obsiahnutou v tomto štandarde zverejní tieto informácie:

a) charakter a rozsah štátnych dotácií vykázaných v účtovnej závierke;

b) nesplnené podmienky a ostatné podmienené skutočnosti spojené so štátnymi dotáciami a

c) významné zníženia očakávanej úrovne štátnych dotácií.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa aj skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2003, zverejní túto skutočnosť.

59. V tomto štandarde sa neustanovujú bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie tohto štandardu je vykázané v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

▼M8

60. Odseky 5, 6, 17, 20 a 21 boli zmenené a doplnené a odsek 14 bol vypustený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M33

61. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia a dopĺňa odseky 8, 15, 16, 25 a 30 a vypúšťajú sa odseky 9, 17 až 21, 23, 47 a 48. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M45

62. Dokumentom *Poľnohospodárstvo: Plodiace rastliny* (zmeny IAS 16 a IAS 41), vydaným v júni 2014, sa zmenili odseky 1 až 5, 8, 24 a 44 a doplnili sa odseky 5A až 5C a 63. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8.

63. V období vykazovania, v ktorom sa dokument *Poľnohospodárstvo*: *plodiacie rastliny* (zmeny IAS 16 a IAS 41) použije prvýkrát, nemusí účtovná jednotka zverejniť kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za bežné obdobie. Účtovná jednotka však zverejní kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za každé predchádzajúce prezentované obdobie.

▼**M16**

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 1

Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

CIEĽ

1 Cieľom tohto štandardu je zaistiť, aby *prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS*, ako aj jej finančné výkazy v priebehu účtovného roka, na ktoré sa účtovná závierka vzťahuje, obsahovali kvalitné informácie, ktoré sú:

a) transparentné pre používateľov a porovnateľné za všetky prezentované obdobia,

b) poskytujú vhodný východiskový bod na účtovanie v súlade s *medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva (IFRS)* a

c) je možné ich vyhotoviť za náklady, ktoré neprevyšujú úžitok.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Účtovná jednotka uplatní tento štandard:

a) vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS a

b) v každej účtovnej závierke zostavenej v priebehu účtovného roka, ak sa takáto zostavuje, prezentuje sa v súlade s IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka* za časť obdobia, na ktoré sa vzťahuje prvá účtovná závierka podľa IFRS.

3 Prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS je jej prvá ročná účtovná závierka, v ktorej účtovná jednotka po prvýkrát použije IFRS na základe výslovného a bezvýhradného vyhlásenia o tom, že táto účtovná závierka je v súlade so štandardmi IFRS. Účtovná závierka v súlade s IFRS je prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS, ak účtovná jednotka, napríklad:

a) prezentovala svoju poslednú účtovnú závierku:

(i) v súlade s národnými požiadavkami, ktoré nie sú konzistentné so štandardmi IFRS vo všetkých podrobnostiach,

(ii) v súlade so štandardmi IFRS vo všetkých detailoch, okrem toho, že účtovná závierka neobsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o tom, že bola zostavená v súlade so štandardmi IFRS,

(iii) obsahujúcu výslovné vyhlásenie o súlade s niektorými, ale nie so všetkými štandardmi IFRS,

(iv) v súlade s národnými požiadavkami, ktoré nezodpovedajú IRFS, a pri použití niektorých štandardov IFRS na účtovanie položiek, pre ktoré neexistujú národné požiadavky, alebo

(v) v súlade s národnými požiadavkami, so zosúhlasením niektorých súm so sumami stanovenými podľa štandardov IFRS,

b) pripravila účtovnú závierku v súlade s IFRS len na interné použitie, bez toho, aby bol sprístupnená vlastníkom účtovnej jednotky alebo iným externým používateľom,

▼M16

c) pripravila balík výkazov v súlade s IFRS na účely konsolidácie, bez toho, aby bola pripravená účtovná závierka v úplnej štruktúre tak, ako je definovaná v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007), alebo

d) neprezentovala účtovnú závierku za predchádzajúce obdobia.

4 Tento štandard sa uplatní vtedy, ak účtovná jednotka použije štandardy IFRS po prvýkrát. Štandard sa neuplatní napríklad v prípade, že účtovná jednotka:

a) ukončí prezentáciu účtovnej závierky v súlade s národnými požiadavkami, ak v minulosti prezentovala okrem nej aj ďalšiu účtovnú závierku, ktorá obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS,

b) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku v súlade s národnými požiadavkami a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS, alebo

c) prezentovala účtovnú závierku v minulom roku a táto účtovná závierka obsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade so štandardmi IFRS, aj keď audítori na túto účtovnú závierku vydali výrok s výhradou.

▼M36

4A Bez ohľadu na požiadavky odsekov 2 a 3 účtovná jednotka, ktorá uplatňovala štandardy IFRS v predchádzajúcom období vykazovania, ale ktorej najaktuálnejšia predchádzajúca ročná účtovná závierka neobsahovala výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o súlade s IFRS, musí buď uplatniť tento IFRS, alebo uplatniť štandardy IFRS retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, ako keby táto účtovná jednotka uplatňovať štandardy IFRS nikdy neprestala.

4B Ak sa účtovná jednotka rozhodne neuplatniť tento IFRS v súlade s odsekom 4A, účtovná jednotka napriek tomu uplatňuje okrem požiadaviek na zverejňovanie uvedených v IAS 8 požiadavky na zverejňovanie uvedené v odsekoch 23A až 23B štandardu IFRS 1.

▼M16

5 Tento štandard sa neuplatní na zmeny v účtovnej politike vykonané účtovnou jednotkou, ktorá už používa štandardy IFRS. Takéto zmeny sú predmetom:

a) požiadaviek na zmeny v účtovnej politike v IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* a

b) špecifických prechodných požiadaviek v iných štandardoch IFRS.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS

6 Účtovná jednotka pripraví a prezentuje *otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS* k *dátumu prechodu na štandardy IFRS*. Toto je východiskový bod na jej účtovanie v súlade so štandardmi IFRS.

Účtovná politika

7 Účtovná jednotka používa rovnakú účtovnú politiku vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS a počas všetkých období prezentovaných v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS. Táto účtovná politika musí byť v súlade s každým štandardom IFRS účinným ku koncu jej prvého obdobia vykazovania podľa IFRS, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 13 až 19 a v prílohách B až E.

8 Účtovná jednotka neuplatňuje rozdielne verzie štandardov IFRS, ktoré boli účinné ku skorším dátumom. Účtovná jednotka môže uplatniť nový IFRS, ktorý zatiaľ nie je povinný, ak je v ňom povolené skoršie uplatňovanie.

▼M16

Príklad: Konzistentné uplatňovanie najnovšej verzie IFRS

Východiská

Koniec prvého obdobia vykazovania podľa IFRS účtovnej jednotky A je 31. december 20X5. Účtovná jednotka A sa rozhodne prezentovať porovnávacie informácie v tejto účtovnej závierke len pre jeden rok (pozri odsek 21). To znamená, že jej dátum prechodu na IFRS je začiatok obchodného roku 1. januára 20X4 (alebo rovnako ukončenie obchodného roku 31. decembra 20X3). Účtovná jednotka A prezentovala účtovnú závierku v súlade s jej predchádzajúcimi GAAP doteraz každý rok k 31. decembru a tiež k 31. decembru 20X4.

Uplatňovanie požiadaviek

Od účtovnej jednotky A sa požaduje uplatniť štandardy IFRS účinné pre obdobia končiace sa 31. decembra 20X5 pri:

a) zostavovaní a prezentácii svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS 1. januára 20X4 a

b) zostavovaní a prezentácii svojho výkazu o finančnej situácii k 31. decembru 20X5 (vrátane porovnávacích údajov za rok 20X4), výkazu komplexného výsledku, výkazu zmien vlastného imania a výkazu o peňažných tokoch za rok k 31. decembru 20X5 (vrátane porovnávacích údajov za rok 20X4) a zverejnení (vrátane porovnávacích informácií za rok 20X4).

Ak nový štandard ešte nie je povinný, povoľuje sa však skoršie uplatňovanie, účtovná jednotka A ho môže, ale nemusí, použiť vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS.

9 Prechodné ustanovenia v ostatných IFRS sa vzťahujú na zmeny v účtovnej politike, ktoré vykonala účtovná jednotka, ktorá už používa IFRS, nevzťahujú sa na *prvouplatňovateľa*, ktorý prechádza na IFRS, s výnimkou prípadov uvedených v prílohách B až E.

10 S výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 13 až 19 a v prílohách B až E, účtovná jednotka vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS:

a) vykáže všetky aktíva a záväzky ktorých vykázanie vyžadujú štandardy IFRS,

b) nevykáže položky aktív a záväzkov, ak štandardy IFRS nepovoľujú ich vykázanie,

c) preradí položky, ktoré vykázala v súlade s predchádzajúcimi GAAP ako určitý typ aktíva, záväzku alebo zložku vlastného imania, ale v súlade so štandardmi IFRS predstavujú iný typ aktíva, záväzku alebo zložku vlastného imania, a

d) uplatní štandardy IFRS pri ocenení všetkých vykázaných aktív a záväzkov.

11 Účtovná politika, ktorú účtovná jednotka použije v svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS, môže byť odlišná od tej, ktorú použila k tomu istému dátumu použitím predchádzajúcich GAAP. Z toho vyplývajú úpravy, ktoré sú výsledkom udalostí a transakcií, ktoré vznikli pred dátumom prechodu na IFRS. Z toho dôvodu účtovná jednotka vykáže tieto úpravy priamo v nerozdelených ziskoch (alebo prípadne v inej kategórii vlastného imania) k dátumu prechodu na IFRS.

▼M16

12 Tento štandard zakladá dve kategórie výnimiek zo zásady, že otvárací výkaz účtovnej jednotky o finančnej situácii podľa IFRS musí byť v súlade s každým IFRS:

a) v prílohe B sa zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS,

b) v prílohách C až E sa poskytujú výnimky pre niektoré požiadavky iných IFRS.

Výnimky zo spätného uplatňovania iných IFRS

13 Tento štandard zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS. Tieto výnimky sú uvedené v odsekoch 14 až 17 a v prílohe B.

Odhady

14 Odhady účtovnej jednotky vykonané v súlade s IFRS k dátumu prechodu na IFRS musia byť v súlade s odhadmi vykonanými k tomu istému dátumu v súlade s predchádzajúcimi GAAP (po úpravách, v ktorých sa zohľadňujú rozdielne účtovné politiky), ibaže by existovali objektívne dôkazy o tom, že tieto odhady boli nesprávne.

15 Účtovná jednotka môže po prechode na IFRS dostať informácie o odhadoch, ktoré vykonala podľa predchádzajúcich GAAP. V súlade s odsekom 14 účtovná jednotka považuje prijatie takýchto informácií za udalosti, ktoré si nevyžadujú úpravu po období vykazovania v súlade s IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*. Ak je napríklad dňom prechodu účtovnej jednotky na IFRS 1. január 20X4 a 15. júla 20X4 budú oznámené nové informácie, ktoré si vyžadujú úpravu odhadov vykonaných v súlade s predchádzajúcimi GAAP k 31. decembru 20X3. Účtovná jednotka nezohľadní tieto nové informácie vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS (ibaže by sa mali odhady upraviť v dôsledku odlišnej účtovnej politiky alebo ak existujú objektívne dôkazy o tom, že odhady boli nesprávne). Namiesto toho účtovná jednotka zohľadní tieto nové informácie v hospodárskom výsledku (alebo prípadne v ostatných súčastiach komplexného výsledku) za rok končiaci sa 31. decembra 20X4.

16 Môže byť potrebné, aby účtovná jednotka vykonala odhady v súlade s IFRS k dátumu prechodu na IFRS, ktoré sa k tomuto dátumu podľa predchádzajúcich GAAP nepožadovali. Na dosiahnutie súladu s IAS 10 tieto odhady v súlade s IFRS musia zohľadňovať podmienky, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS. Najmä odhady trhových cien, úrokových mier alebo kurzov cudzích mien ku dňu prechodu na IFRS musia zodpovedať trhovým podmienkam k tomuto dňu.

17 Odseky 14 až 16 sa vzťahujú na otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS. Uplatnia sa na porovnateľné obdobie prezentované v prvej účtovnej závierke podľa IFRS, v tomto prípade sa odkazy na dátum prechodu na IFRS nahradia odkazmi na koniec porovnateľného obdobia.

▼M16

Výnimky z iných IFRS

18 Účtovná jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z výnimiek uvedených v prílohách C až E. Účtovná jednotka neuplatní tieto výnimky analogicky k ostatným položkám.

▼M33

_____

▼M16

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

20 Tento štandard neumožňuje výnimky z požiadaviek na prezentáciu a zverejnenie uvedených v iných IFRS.

Porovnávacie informácie

▼M36

21 Prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS musí obsahovať najmenej tri výkazy o finančnej situácii, dva výkazy ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku, dva samostatné výkazy ziskov a strát (ak sa prezentujú), dva výkazy o peňažných tokoch a dva výkazy zmien vlastného imania a súvisiace poznámky vrátane porovnávacích informácií pre všetky prezentované výkazy.

▼M16

Porovnávacie informácie, ktoré nie sú podľa IFRS, a historické súhrny

22 Niektoré účtovné jednotky prezentujú historické súhrny vybraných údajov za obdobia pred prvým obdobím, za ktoré predkladajú úplné porovnávacie informácie v súlade s IFRS. Tento štandard nevyžaduje, aby takéto súhrny boli v súlade s požiadavkami na vykazovanie a oceňovanie podľa IFRS. Niektoré účtovné jednotky prezentujú porovnávacie informácie v súlade s predchádzajúcimi GAAP, ako aj porovnávacie informácie požadované podľa IAS 1. V každej účtovnej závierke, ktorá obsahuje historické súhrny alebo porovnávacie informácie v súlade s predchádzajúcimi GAAP, účtovná jednotka:

a) informácie podľa predchádzajúcich GAAP označí výrazne ako informácie, ktoré neboli pripravené v súlade s IFRS, a

b) zverejní povahu hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií so štandardmi IFRS. Účtovná jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať.

Vysvetlenie prechodu na IFRS

23 Účtovná jednotka vysvetlí, ako prechod z predchádzajúcich GAAP na IFRS ovplyvnil jej vykazovanú finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky.

▼M36

23A Účtovná jednotka, ktorá uplatnila štandardy IFRS v predchádzajúcom období, ako sa opisuje v odseku 4A, zverejní:

(a) dôvod, prečo prestala uplatňovať štandardy IFRS a

(b) dôvod, prečo štandardy IFRS začína opätovne používať.

23B Ak sa účtovná jednotka v súlade s odsekom 4A rozhodne neuplatňovať IFRS 1, vysvetlí dôvody, prečo sa rozhodla uplatňovať štandardy IFRS, ako keby uplatňovať štandardy IFRS nikdy neprestala.

▼M16

Zosúhlasenie

24 S cieľom dodržať ustanovenie odseku 23 musí prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS obsahovať:

a) zosúhlasenie vlastného imania vykázaného v súlade s predchádzajúcimi GAAP s vlastným imaním v súlade s IFRS k obom týmto dátumom:

(i) dátum prechodu na IFRS a

(ii) koniec posledného obdobia prezentovaného v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke v súlade s predchádzajúcimi GAAP;

b) zosúhlasenie jej celkového komplexného výsledku v súlade s predchádzajúcimi GAAP za posledné obdobie prezentovaného v bezprostredne predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke účtovnej jednotky. Východiskovým bodom pre toto zosúhlasenie je celkový komplexný výsledok v súlade s predchádzajúcimi GAAP za to isté obdobie, alebo ak účtovná jednotka nevykázala takýto celkový komplexný výsledok, hospodársky výsledok podľa predchádzajúcich GAAP,

c) ak účtovná jednotka vykázala alebo zrušila straty zo zníženia hodnoty prvýkrát pri príprave svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS, zverejnenia, ktoré by požadoval IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku,* ak by účtovná jednotka vykázala tieto straty zo zníženia hodnoty alebo ich zrušenia v období, ktoré sa začína k dátumu prechodu na IFRS.

25 Zosúhlasenie požadované v odseku 24 písm. a) a b) musí byť dostatočne podrobné na to, aby umožnilo používateľom pochopiť významné úpravy na výkaz o finančnej situácii a výkaz komplexného výsledku. Ak účtovná jednotka prezentovala výkaz o peňažných tokoch podľa predchádzajúcich GAAP, vysvetlí aj významné úpravy na výkaz o peňažných tokoch.

26 Ak účtovná jednotka zistí chyby, ktoré vznikli v rámci predchádzajúcich GAAP, v zosúhlaseniach požadovaných odsekom 24 písm. a) a b) odlíši opravy týchto chýb od zmien v účtovnej politike.

▼M29

27 Štandard IAS 8 sa netýka zmien účtovných politík, ktoré účtovná jednotka urobí, keď prijme štandardy IFRS, ani zmien v týchto politikách až do prezentácie prvej účtovnej závierky účtovnej jednotky podľa IFRS. Preto sa v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS neuplatňujú požiadavky štandardu IAS 8 o zmenách v účtovnej politike.

27A Ak v období, ktorého sa týka prvá účtovná závierka účtovnej jednotky podľa IFRS, účtovná jednotka zmení svoje účtovné politiky alebo používanie výnimiek zahrnutých v tomto IFRS, v súlade s odsekom 23 vysvetlí zmeny medzi prvým finančným výkazom v priebehu účtovného roka podľa štandardov IFRS a prvou účtovnou závierkou podľa štandardov IFRS a aktualizuje zosúhlasenie požadované v odseku 24 písm. a) a b).

▼M16

28 Ak účtovná jednotka neprezentovala účtovnú závierku za predchádzajúce obdobia v svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS, zverejní túto skutočnosť.

▼**M16**

Označenie finančného aktíva alebo finančného záväzku

▼**M53**

29 V súlade s odsekom D19A smie účtovná jednotka určiť predtým vykázané finančné aktívum za finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu finančných aktív tak určených k dátumu určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

29A V súlade s odsekom D19 smie účtovná jednotka určiť predtým vykázaný finančný záväzok za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu finančných záväzkov tak určených k dátumu určenia a ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

▼**M16**

Použitie reálnej hodnoty ako reprodukčnej ceny

30 Ak účtovná jednotka použije reálnu hodnotu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS ako *reprodukčnú cenu* pre položku nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, investičný nehnuteľný majetok, alebo nehmotný majetok (pozri odseky D5 a D7), zverejní vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS pre každý riadok otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS:

a) súhrn týchto reálnych hodnôt a

b) súhrn úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predchádzajúcich GAAP.

Použitie reprodukčnej ceny pri investíciách do dcérskych spoločností, ►**M32** *spoločných podnikov* ◄ *pridružených podnikov*

31 Podobne, ak účtovná jednotka použije reprodukčnú cenu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS pre investíciu do dcérskej spoločnosti, ►**M32** spoločného podniku ◄ alebo pridruženého podniku vo svojej samostatnej účtovnej závierke (pozri odsek D15), zverejní vo svojej prvej samostatnej účtovnej závierke podľa IFRS:

a) celkovú reprodukčnú cenu týchto investícií, pre ktoré je reprodukčná cena ich účtovnou hodnotou podľa predchádzajúcich GAAP,

b) celkovú reprodukčnú cenu týchto investícií, pre ktoré je reprodukčná cena reálnou hodnotou, a

c) súhrn úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predchádzajúcich GAAP.

▼**M24**

Použitie reprodukčnej ceny pre ropné a plynárenské aktíva

31A Ak účtovná jednotka použije v prípade ropných a plynárenských aktív výnimku uvedenú v odseku D8A písm. b), musí túto skutočnosť a základ, podľa ktorého boli priradené účtovné hodnoty stanovené podľa predchádzajúcich GAAP, zverejniť.

▼**M29**

Použitie reprodukčnej ceny pre operácie, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzby

31B Ak účtovná jednotka použije výnimku uvedenú v odseku D8B pre operácie, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzby, zverejní túto skutočnosť a základ, podľa ktorého boli účtovné hodnoty stanovené podľa predchádzajúcich GAAP.

▼**M33**

Použitie reprodukčnej ceny po ťažkej hyperinflácii

31C Ak sa účtovná jednotka rozhodne oceniť aktíva a pasíva v reálnej hodnote a použiť túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS z dôvodu ťažkej hyperinflácie (pozri odseky D26-D30), musí sa v prvej účtovnej závierke podľa IFRS účtovnej jednotky podať vysvetlenie, ako a prečo účtovná jednotka mala, a potom už nemala funkčnú menu s týmito charakteristickými znakmi:

(a) spoľahlivý cenový index nie je k dispozícii všetkým účtovným jednotkám, ktoré majú transakcie a zostatky v danej mene,

(b) neexistuje konvertibilita medzi danou menou a relatívne stabilnou cudzou menou.

▼**M16**

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

▼**M29**

32 Na dosiahnutie súladu s odsekom 23, ak účtovná jednotka predkladá finančné výkazy v priebehu účtovného roka podľa IAS 34 za časť obdobia zahrnutého do prvej účtovnej závierky podľa IFRS, účtovná jednotka splní popri požiadavkách IAS 34 aj tieto požiadavky:

(a) každý takýto finančný výkaz v priebehu účtovného roka, ak účtovná jednotka predložila finančný výkaz v priebehu účtovného roka pre porovnávacie obdobie za bezprostredne predchádzajúci finančný rok, musí obsahovať:

(i) zosúhlasenie vlastného imania podľa predchádzajúcich GAAP na konci príslušného porovnávacieho obdobia s vlastným imaním podľa IFRS k tomuto dátumu a

(ii) zosúhlasenie svojho celkového komplexného výsledku podľa IFRS pre dané porovnávacie obdobie (bežné a od začiatku roka), pričom východisko zosúhlasenia predstavuje celkový komplexný výsledok podľa predchádzajúcich GAAP pre dané obdobie alebo (ak účtovná jednotka takýto celkový komplexný výsledok nevykazovala) zisk alebo stratu podľa predchádzajúcich GAAP;

(b) popri požiadavkách na zosúhlasenie podľa písm. a) musí prvý finančný výkaz účtovnej jednotky v priebehu účtovného roka podľa IAS 34 za časť obdobia zahrnutého v jej prvej účtovnej závierke podľa IFRS obsahovať zosúhlasenia opísané v odseku 24 písm. a) a b) (doplnené o údaje požadované v odsekoch 25 a 26) alebo krížový odkaz na iný publikovaný dokument, ktorý obsahuje tieto zosúhlasenia;

(c) ak účtovná jednotka zmení svoje účtovné politiky alebo používanie výnimiek zahrnutých do týchto IFRS, musí vysvetliť zmeny v každom finančnom výkaze v priebehu účtovného roka v súlade s odsekom 23 a aktualizovať zosúhlasenia požadované v písmenách a) a b).

▼M16

33 IAS 34 požaduje minimálne zverejnenia, ktoré sa zakladajú na domnienke, že používatelia finančného výkazu v priebehu účtovného roka majú takisto prístup k najnovšej ročnej účtovnej závierke. IAS 34 takisto však požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila všetky udalosti alebo transakcie, ktoré sú významné na pochopenie bežného obdobia kratšieho ako účtovný rok. To znamená, že ak prvouplatňovateľ nezverejnil vo svojej poslednej účtovnej závierke v súlade s predchádzajúcimi GAAP informácie významné na pochopenie časti bežného obdobia, urobí tak v tomto finančnom výkaze v priebehu roka, alebo urobí krížový odkaz na iný uverejnený dokument, ktorý tieto informácie obsahuje.

DÁTUM ÚČINNOSTI

34 Účtovná jednotka uplatní tento štandard, ak jej prvá účtovná závierka podľa IFRS je za obdobie, ktoré sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.

35 Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia uvedené v odsekoch D1 písm. n) a D23 na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky* (v znení revízie z roku 2007) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

36 IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008) zmenil a doplnil odseky 19, C1 a C4 písm. f) a g). Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa takisto uplatnia na toto skoršie obdobie.

37 IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* (v znení zmien a doplnení z roku 2008) zmenil a doplnil odseky 13 a B7. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

38 *Obstarávacia cena investície do dcérskej spoločnosti, do spoluovládanej jednotky alebo do pridruženého podniku* (Zmeny a doplnenia k IFRS 1 a IAS 27), vydané v máji 2008, pridali odseky 31, D1 písm. g), D14 a D15. Účtovná jednotka uplatní tieto odseky na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené odseky na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

39 Odsek B7 bol zmenený a doplnený *Zlepšeniami IFRS*, ktoré boli vydané v máji 2008. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedené zmeny a doplnenia sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

▼M24

39A Dokument *Dodatočné výnimky pre prvouplatňovateľov* (zmeny a doplnenia IFRS 1) vydaný v júli 2009 pridal odseky 31A, D8A, D9A a D21A a zmenil a doplnil odsek D1 písm. c), d) a l). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M25**

39C Prostredníctvom dokumentu *Obmedzená výnimka zo zverejňovania porovnávacích informácií podľa IFRS 7 týkajúca sa prvouplatňovateľov* (zmena a doplnenie IFRS 1) vydaného v januári 2010 sa pridal odsek E3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M29**

39E *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa doplnili odseky 27A, 31B a D8B a zmenili a doplnili sa odseky 27, 32, D1 písm. c) a D8. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2011 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovné jednotky, ktoré prijali IFRS v obdobiach pred dátumom nadobudnutia účinnosti IFRS 1 alebo uplatňovali IFRS 1 v predchádzajúcom období, môžu uplatniť zmeny a doplnenia odseku D8 retrospektívne v prvom ročnom období po nadobudnutí účinnosti zmien a doplnení. Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odsek D8 retrospektívne, túto skutočnosť zverejní.

▼**M58**

39F [Vypúšťa sa]

▼**M33**

39H Dokumentom *Ťažká hyperinflácia a odstránenie pevne stanovených dátumov pre prvouplatňovateľov* (zmeny a doplnenia v IFRS 1), ktorý bol vydaný v decembri 2010, sa zmenili a doplnili odseky B2, D1 a D20 a pridali sa nové odseky 31C a D26 - D30. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼**M32**

39I Štandardami IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 31, B7, C1, D1, D14 a D15 a pridal sa odsek D31. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M33**

39J Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa vypustil odsek 19, doplnila sa definícia reálnej hodnoty do dodatku A a menia a dopĺňajú sa odseky D15 a D20. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

39K *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 21. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼**M58**

39L Štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky* (v znení zmien z júna 2011) sa zmenil odsek D1 a vypustili sa odseky D10 a D11. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien z júna 2011).

▼**M33**

39M Interpretáciou IFRIC 20 *Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby* sa pridal odsek D32 a zmenil a doplnil odsek D1. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie, keď uplatňuje IFRIC 20.

▼**M35**

39N *Štátnymi pôžičkami* (zmenami a doplneniami IFRS 1), vydanými v marci 2012, sa vložili odsek B1 písm. f) a odseky B10 až B12. Účtovná jednotka uplatní tieto odseky na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼**M35**

39O Odseky B10 a B11 odkazujú na štandard IFRS 9. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard IFRS, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, odkazy v odsekoch B10 a B11 na štandard IFRS 9 sa chápu ako odkazy na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

▼**M36**

39P Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa doplnili odseky 4A až 4B a 23A až 23B. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

39Q Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek D23. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

39R Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek 21. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M37**

39S Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: usmernenie k prechodu* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12) vydaným v júni 2012 sa zmenil a doplnil odsek D31. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie spolu s IFRS 11 (v znení zmien a doplnení z júna 2012).

▼**M58**

39T Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27) vydaným v októbri 2012 sa zmenili odseky D16, D17 a dodatok C. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M46**

39W *Účtovanie nadobudnutia podielov v spojených prevádzkach* (zmeny IFRS 11), ktoré bolo vydané v máji 2014, zmenený odsek C5. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje súvisiace zmeny IFRS 11 vyplývajúce z *Účtovania nadobudnutia podielov v spojených prevádzkach* (zmeny IFRS 11) na skoršie obdobie, zmena odseku 5 sa uplatňuje na uvedené skoršie obdobie.

▼**M52**

39X Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa vypustil odsek D24 a jeho príslušný nadpis a doplnili sa odseky D34 až D35 a ich príslušný nadpis. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼**M53**

39Y Na základe IFRS 9 *Finančné nástroje* vydaného v júli 2014 sa zmenili odseky 29, B1 až B6, D1, D14, D15, D19 a D20, vypustili sa odseky 39B, 39G a 39U a doplnili sa odseky 29A, B8 až B8G, B9, D19A až D19C, D33, E1 a E2. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M50

39Z Dokumentom *Metóda vlastného imania v individuálnej účtovnej závierke* (zmeny IAS 27), vydaným v auguste 2014, sa zmenil odsek D14 a doplnil sa odsek D15A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M58

39AA [Vypúšťa sa]

39AD Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS 2014 – 2016* vydaným v decembri 2016 sa zmenili odseky 39L a 39T a vypustili sa odseky 39D, 39F, 39AA a E3 až E7. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr.

▼M16

UKONČENIE PLATNOSTI IFRS 1 (VYDANÝ V ROKU 2003)

40 Tento štandard nahrádza IFRS 1 (vydaný v roku 2003 a zmenený a doplnený v máji 2008).

Dodatok A

Definícia pojmov

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť štandardu.

dátum prechodu na IFRS	Začiatok najskoršieho obdobia, pre ktoré účtovná jednotka prezentuje plne porovnávacie informácie podľa IFRS vo svojej **prvej účtovnej závierke podľa IFRS**.
reprodukčná cena	Suma použitá ako náhrada pre obstarávaciu cenu alebo obstarávaciu cenu po odpisoch k určitému dátumu. Následné odpisovanie alebo amortizácia predpokladá, že účtovná jednotka prvotne vykázala majetok alebo záväzok k určitému dátumu a že jeho obstarávacia cena sa rovnala reprodukčnej hodnote.

▼M33

reálna hodnota	je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13.)

▼M16

prvá účtovná závierka podľa IFRS	Prvá ročná účtovná závierka, v ktorej účtovná jednotka uplatní **medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)** na základe výslovného a bezvýhradného vyhlásenia o tom, že je v súlade s IFRS.
prvé obdobie vykazovania podľa IFRS	Posledné obdobie vykazovania, za ktoré sa zostavuje **prvá účtovná závierka** účtovnej jednotky **podľa IFRS**.
prvouplatňovateľ	Účtovná jednotka, ktorá prezentuje svoju **prvú účtovnú závierku podľa IFRS**.

▼M16

medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)	Štandardy a interpretácie, ktoré uplatňuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú: a) medzinárodné štandardy finančného výkazníctva; b) medzinárodné účtovné štandardy a c) interpretácie vytvorené Výborom pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania (IFRIC) alebo pôvodným Stálym interpretačným výborom (SIC).
otvárací výkaz o finančnej situácii podľa IFRS	Výkaz o finančnej situácii k **dátumu prechodu na IFRS**.
predchádzajúce GAAP	Základňa účtovníctva, ktorú **prvouplatňovateľ** používal bezprostredne pred uplatnením IFRS.

Príloha B

Výnimky z retrospektívneho uplatňovania iných IFRS

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

▼M53

B1 Účtovná jednotka uplatňuje tieto výnimky:

a) ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov (odseky B2 a B3);

b) účtovanie zabezpečenia (odseky B4 až B6);

c) nekontrolné podiely (odsek B7);

d) klasifikácia a oceňovanie finančných aktív (odseky B8 až B8C);

e) zníženie hodnoty finančných aktív (odseky B8D až B8G);

f) vložené deriváty (odsek B9) a

g) štátne pôžičky (odseky B10 až B12).

Ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov

B2 S výnimkou prípadov povolených v odseku B3 uplatňuje prvouplatňovateľ požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania uvedené v IFRS 9 prospektívne na transakcie, ktoré sa uskutočnili k dátumu prechodu na IFRS alebo po ňom. Ak napríklad prvouplatňovateľ ukončil vykazovanie nederivátových finančných aktív alebo nederivátových finančných záväzkov v súlade s predchádzajúcimi GAAP v dôsledku transakcie, ktorá sa uskutočnila pred dátumom prechodu na IFRS, nevykazuje tieto aktíva a záväzky v súlade so štandardmi IFRS (pokiaľ nespĺňajú podmienky na vykazovanie v dôsledku neskoršej transakcie alebo udalosti).

B3 Účtovná jednotka môže napriek odseku B2 uplatniť požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania uvedené v IFRS 9 retrospektívne od dátumu voľby uskutočnenej účtovnou jednotkou za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie IFRS 9 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktorých vykazovanie sa ukončilo v dôsledku minulých transakcií, sa získali v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

▼M53

Účtovanie zabezpečenia

B4 Podľa požiadavky IFRS 9 účtovná jednotka k dátumu prechodu na štandardy IFRS:

a) oceňuje všetky deriváty reálnou hodnotou a

b) zruší všetky odložené straty a zisky vzniknuté pri derivátoch, ktoré sa vykázali v súlade s predchádzajúcimi GAAP, ako keby boli aktívami alebo záväzkami.

B5 Účtovná jednotka nezahŕňa do svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS zabezpečovací vzťah takého typu, ktorý nespĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade s IFRS 9 (napríklad mnoho zabezpečovacích vzťahov, keď zabezpečovacím nástrojom je samostatná vypísaná opcia alebo čistá vypísaná opcia; alebo keď zabezpečenou položkou je čistá pozícia v zabezpečení peňažných tokov pre iné riziko, než je kurzové riziko). Ak účtovná jednotka určila čistú pozíciu za zabezpečenú položku v súlade s predchádzajúcimi GAAP, môže určiť jednotlivú položku obsiahnutú v uvedenej čistej pozícii, alebo čistú pozíciu, ak spĺňa požiadavky uvedené v odseku 6.6.1 štandardu IFRS 9, za zabezpečenú položku v súlade so štandardmi IFRS za predpokladu, že tak urobí najneskôr k dátumu prechodu na IFRS.

B6 Ak pred dátumom prechodu na IFRS účtovná jednotka určila transakciu za zabezpečenie, ale takéto zabezpečenie nespĺňa podmienky IFRS 9 na účtovanie zabezpečenia, účtovná jednotka uplatňuje odseky 6.5.6 a 6.5.7 štandardu IFRS 9 na ukončenie účtovania zabezpečenia. Transakcie uzatvorené pred dátumom prechodu na IFRS nesmú byť retrospektívne určené za zabezpečenia.

▼M16

Nekontrolné podiely

▼M32

B7 Prvouplatňovateľ uplatní tieto požiadavky štandardu IFRS 10 prospektívne od dátumu prechodu na štandardy IFRS:

a) požiadavka uvedená v odseku B94, že celkový komplexný výsledok je priradený vlastníkom materskej spoločnosti a nekontrolným podielom, aj keď by to malo za následok mínusový zostatok nekontrolných podielov,

b) požiadavky uvedené v odsekoch 23 a B93 o účtovaní zmien vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu kontroly a

c) požiadavky uvedené v odsekoch B97 až B99 o účtovaní straty kontroly nad dcérskou spoločnosťou a súvisiace požiadavky odseku 8A štandardu IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

Ak sa však prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať IFRS 3 spätne na minulé podnikové kombinácie, uplatní aj štandard IFRS 10 v súlade s odsekom C1 tohto štandardu.

▼M53

Klasifikácia a oceňovanie finančných nástrojov

B8 Účtovná jednotka posúdi, či finančné aktívum spĺňa podmienky uvedené v odseku 4.1.2 alebo podmienky uvedené v odseku 4.1.2A štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS.

▼**M53**

B8A Ak je nevykonateľné posúdiť zmenený prvok časovej hodnoty peňazí v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS, účtovná jednotka posudzuje charakteristiky zmluvných peňažných tokov daného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí v odsekoch B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9. (V tomto prípade účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 42R štandardu IFRS 7, avšak odkazy na „odsek 72.4 štandardu IFRS 9“ sa vykladajú ako odkazy na tento odsek a odkazy na „prvotné vykázanie finančného aktíva“ sa vykladajú ako „k dátumu prechodu na IFRS“.)

B8B Ak je nevykonateľné posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia je nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. c) štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS, účtovná jednotka posudzuje charakteristiky zmluvných peňažných tokov daného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS, bez ohľadu na výnimku pre prvky predčasného splatenia v odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9. (V tomto prípade účtovná jednotka uplatňuje aj odsek 42S štandardu IFRS 7, avšak odkazy na „odsek 72.5 štandardu IFRS 9“ sa vykladajú ako odkazy na tento odsek a odkazy na „prvotné vykázanie finančného aktíva“ sa vykladajú ako „k dátumu prechodu na IFRS“.)

B8C Ak je pre účtovnú jednotku nevykonateľné (podľa definície v IAS 8) retrospektívne aplikovať metódu efektívnej úrokovej miery uvedenú v IFRS 9, reálnou hodnotou finančného aktíva alebo finančného záväzku k dátumu prechodu na IFRS je nová hrubá účtovná hodnota uvedeného finančného aktíva alebo nová amortizovaná hodnota uvedeného finančného záväzku k dátumu prechodu na IFRS.

Zníženie hodnoty finančných aktív

B8D Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty v oddiele 5.5 štandardu IFRS 9 retrospektívne s výhradou odsekov 7.2.15 a 7.2.18 až 7.2.20 uvedeného IFRS.

B8E K dátumu prechodu na IFRS účtovná jednotka použije primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, s cieľom stanoviť úverové riziko k dátumu, kedy boli finančné nástroje prvotne vykázané (alebo v prípade úverových prísľubov a zmlúv o finančnej záruke k dátumu, kedy sa účtovná jednotka stala stranou neodvolateľného prísľubu v súlade s odsekom 5.5.6 štandardu IFRS 9), a porovná ho s úverovým rizikom k dátumu prechodu na IFRS (pozri aj odseky B7.2.2 až B7.2.3 štandardu IFRS 9).

▼M53

B8F Pri určovaní toho, či sa od prvotného vykázania úverové riziko výrazne zvýšilo, účtovná jednotka môže uplatniť:

a) požiadavky uvedené v odseku 5.5.10 a B5.5.27 až B5.5.29 štandardu IFRS 9 a

b) vyvrátiteľnú domnienku uvedenú v odseku 5.5.11 štandardu IFRS 9 o zmluvných platbách, ktoré sú viac než 30 dní po splatnosti, ak účtovná jednotka uplatní požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty identifikáciou výrazných zvýšení úverového rizika od prvotného vykázania daných finančných nástrojov na základe informácií o stave po splatnosti.

B8G Ak by si k dátumu prechodu na IFRS určenie toho, či sa od prvotného vykázania finančného nástroja úverové riziko výrazne zvýšilo, vyžadovalo neprimerané náklady alebo úsilie, účtovná jednotka musí ku každému dátumu vykazovania vykázať opravná položka na stratu v sume rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti dovtedy, kým sa účtovanie uvedeného finančného nástroja neukončí [pokiaľ uvedený finančný nástroj nie je k dátumu vykazovania nástrojom s nízkym úverovým rizikom, pričom v takom prípade sa použije odsek B8E písm. a)].

Vložené deriváty

B9 Prvouplatňovateľ posudzuje, či sa vložený derivát musí oddeliť od hostiteľskej zmluvy a účtovať ako derivát, na základe podmienok, ktoré existovali buď v deň, keď sa prvýkrát stal zmluvnou stranou, alebo v deň, keď sa podľa odseku B4.3.11 štandardu IFRS 9 požaduje prehodnotenie, podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane neskôr.

▼M35

Štátne pôžičky

B10 Prvouplatňovateľ klasifikuje všetky prijaté štátne pôžičky ako finančné záväzky alebo ako nástroje vlastného imania v súlade so štandardom IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Okrem prípadov, keď to povoľuje odsek B11, uplatňuje prvouplatňovateľ požiadavky štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje* a štandardu IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* prospektívne na štátne pôžičky existujúce k dátumu prechodu na IFRS, pričom zodpovedajúcu výhodu plynúcu zo štátnej pôžičky nevykazuje ako štátnu dotáciu v úrokovej miere, ktorá je pod trhovou hodnotou. Následne ak prvouplatňovateľ podľa svojich predchádzajúcich GAAP nevykazoval a neoceňoval spôsobom konzistentným s požiadavkami IFRS štátnu pôžičku v úrokovej miere, ktorá je pod trhovou hodnotou, použije v otváracom výkaze finančnej pozície podľa IFRS účtovnú hodnotu pôžičky podľa svojich predchádzajúcich GAAP k dátumu prechodu na IFRS ako účtovnú hodnotu pôžičky. Na ocenenie takýchto pôžičiek po dátume prechodu na IFRS uplatní účtovná jednotka štandard IFRS 9.

B11 Napriek odseku B10 smie účtovná jednotka uplatniť požiadavky štandardov IFRS 9 a IAS 20 retrospektívne na akékoľvek štátne pôžičky poskytnuté pred dátumom prechodu na IFRS za predpokladu, že informácie na to potrebné sa získali v čase prvotného zaúčtovania tejto pôžičky.

B12 Požiadavky a usmernenia odsekov B10 a B11 nevylučujú, aby účtovná jednotka používala výnimky opísané v odsekoch D19 až D19D týkajúce sa určovania predtým vykázaných finančných nástrojov ako nástrojov vykazovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok.

▼M16

Dodatok C

Výnimky pri podnikových kombináciách

▼M38

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS. Účtovná jednotka uplatňuje nasledujúce požiadavky na podnikové kombinácie, ktoré účtovná jednotka vykazovala pred dátumom prechodu na IFRS. Tento dodatok sa má uplatňovať len na podnikové kombinácie v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 3 Podnikové kombinácie.

▼M32

C1 Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť, že nebude uplatňovať štandard IFRS 3 spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ktoré sa uskutočnili pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prehodnotí akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby bola v súlade so štandardom IFRS 3, prehodnotí aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne od toho istého dátumu uplatní IFRS 10. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí zmenu vykazovania podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 20X6, zmení sa vykazovanie všetkých podnikových kombinácií, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 20X6 a dátumom prechodu na štandardy IFRS, a od 30. júna 20X6 uplatní aj štandard IFRS 10.

▼M16

C2 Účtovná jednotka nemusí uplatniť štandard IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* retrospektívne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vzniknutý v podnikových kombináciách, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka neuplatní IAS 21 retrospektívne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za majetok a záväzky účtovnej jednotky, skôr ako za majetok a záväzky nadobúdaného. Preto tento goodwill a úpravy reálnej hodnoty sú buď vyjadrené vo funkčnej mene účtovnej jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú s použitím výmenného kurzu uplatňovaného v súlade s predchádzajúcimi GAAP.

C3 Účtovná jednotka môže uplatniť IAS 21 retrospektívne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce buď:

a) zo všetkých podnikových kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS, alebo

b) zo všetkých podnikových kombinácií, o ktorých účtovná jednotka rozhodne, že sa prehodnotia, aby boli v súlade s IFRS 3, ako povoľuje prv uvedený odsek C1.

C4 Ak prvouplatňovateľ neuplatní IFRS 3 retrospektívne na minulú podnikovú kombináciu, má to pre túto podnikovú kombináciu tieto následky:

a) Prvouplatňovateľ dodrží tú istú klasifikáciu (ako nadobudnutie právnym nadobúdateľom, spätné nadobudnutie právnym nadobúdateľom, alebo zlúčenie podielov) ako vo svojej účtovnej závierke podľa predchádzajúcich GAAP.

b) Prvouplatňovateľ vykáže všetky svoje aktíva a záväzky ku dňu prechodu na IFRS, ktoré boli nadobudnuté alebo prevzaté v rámci minulej podnikovej kombinácie, okrem:

(i) niektorých finančných aktív a finančných záväzkov, ktorých vykazovanie sa ukončilo v súlade s predchádzajúcimi GAAP (pozri odsek B2); a

▼**M16**

(ii) aktív, vrátane goodwillu a záväzkov, ktoré sa nevykázali v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii nadobúdateľa, ktorý bol vyhotovený v súlade s predchádzajúcimi GAAP, a ktoré by neplnili kritéria na vykázanie v súlade s IFRS v individuálnom výkaze o finančnej situácii nadobudnutého [pozri písm. f) až i) ďalej v texte].

Prvouplatňovateľ vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny úpravou nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej kategórie vlastného imania), leda zmena vyplýva z vykázania nehmotného majetku, ktorý bol predtým zahrnutý v goodwille [pozri písm. g) bod (i) ďalej v texte].

c) Prvouplatňovateľ vylúči zo svojho otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS každú položku vykázanú v súlade s predchádzajúcimi GAAP, ktorá nespĺňa kritériá na vykázanie ako majetok alebo záväzok podľa IFRS. Prvouplatňovateľ účtuje z toho vyplývajúce zmeny takto:

(i) prvouplatňovateľ možno klasifikoval minulú podnikovú kombináciu ako nadobudnutie a vykázal ako nehmotný majetok položku, ktorá nespĺňa kritériá na vykázanie ako majetok v súlade so štandardom IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ak tak urobil, reklasifikuje túto položku (a ak sú príslušné odložené dane a nekontrolné podiely) ako časť goodwillu [pokiaľ neboli odpočítané z goodwillu priamo z vlastného imania v súlade s predchádzajúcimi GAAP, pozri písm. g) bod (i) a písm. i) ďalej v texte];

(ii) prvouplatňovateľ vykáže všetky iné z toho vyplývajúce zmeny v nerozdelených ziskoch ([1]).

d) Štandardy IFRS vyžadujú následné ocenenie niektorých aktív a záväzkov na základni, ktorá nie je založená na pôvodnej obstarávacej cene, ale na reálnej hodnote. Prvouplatňovateľ ocení tieto aktíva a záväzky na tejto základni vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS, aj keď boli nadobudnuté alebo prevzaté v minulej podnikovej kombinácii. Vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny účtovnej hodnoty úpravou nerozdelených ziskov (alebo prípadne inej kategórie vlastného imania), skôr ako úpravou goodwillu.

e) Účtovná hodnota aktív a záväzkov nadobudnutých alebo prevzatých v rámci podnikovej kombinácie, ktorá bola stanovená ihneď po kombinácii v súlade s predchádzajúcimi GAAP, sa považuje za reprodukčnú cenu v súlade s IFRS k tomuto dátumu. Ak štandardy IFRS požadujú neskoršie ocenenie týchto aktív a záväzkov na základe obstarávacej ceny, táto reprodukčná cena je základňou na odpisovanie alebo amortizáciu obstarávacej ceny od dátumu podnikovej kombinácie.

([1]) Také zmeny obsahujú reklasifikáciu z nehmotného majetku alebo doň, ak nebol goodwill vykázaný v súlade s predchádzajúcimi GAAP ako majetok. To nastane, keď v súlade s predchádzajúcimi GAAP účtovná jednotka a) odpočítala goodwill priamo z vlastného imania, alebo b) nevykázala podnikovú kombináciu ako nadobudnutie.

▼M16

f) Ak majetok nadobudnutý alebo záväzok prevzatý v minulej podnikovej kombinácii neboli vykázané v súlade s predchádzajúcimi GAAP, nemajú v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS nulovú reprodukčnú cenu. Namiesto toho ich nadobúdateľ vykáže a ocení vo svojom konsolidovanom výkaze o finančnej situácii na základni, ktorú by štandardy IFRS požadovali vo výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu. Na ilustráciu: ak nadobúdateľ v súlade s predchádzajúcimi GAAP nekapitalizoval finančný lízing nadobudnutý v minulej podnikovej kombinácii, kapitalizuje tieto lízingy vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke tak, ako by to požadoval IAS 17 *Lízingy* od nadobúdaného subjektu vo svojom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Podobne, ak nadobúdateľ nevykazoval v súlade s predchádzajúcimi GAAP podmienený záväzok, ktorý stále existuje k dátumu prechodu na IFRS, nadobúdateľ vykáže tento podmienený záväzok k tomu dátumu, leda by IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* zakazoval jeho vykázanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu. Naopak, ak bol majetok alebo záväzok zahrnutý do goodwillu v súlade s predchádzajúcimi GAAP, ale mohol by byť vykázaný samostatne podľa IFRS 3, takýto majetok alebo záväzok zostáva v goodwille, leda by IFRS požadovali jeho vykázanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu.

g) Účtovná hodnota goodwillu v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS je jeho účtovnou hodnotou v súlade s predchádzajúcimi GAAP k dátumu prechodu na IFRS po týchto dvoch úpravách:

(i) ak sa to vyžaduje podľa písm. c) bodu (i), prvouplatňovateľ zvýši účtovnú hodnotu goodwillu, ak preklasifikoval položku, ktorá bola v súlade s predchádzajúcimi GAAP vykázaná ako nehmotný majetok. Podobne, ak sa v prv uvedenom písmene f) požaduje, aby prvouplatňovateľ vykázal nehmotný majetok, ktorý v súlade s predchádzajúcimi GAAP bol súčasťou goodwillu, prvouplatňovateľ zníži v súlade s tým účtovnú hodnotu goodwillu (a prípadne takisto upraví odloženú daň a nekontrolné podiely),

(ii) bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty goodwillu, prvouplatňovateľ použije IAS 36 pri testovaní goodwillu na zníženie hodnoty k dátumu prechodu na IFRS a pri vykázaní z toho vyplývajúcich strát zo znehodnotenia v nerozdelených ziskoch (alebo, ak sa to požaduje podľa IAS 36, v prebytkoch z precenenia). Test na zníženie hodnoty sa vykoná podľa podmienok, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS.

h) Ďalšie úpravy účtovnej hodnoty goodwillu k dátumu prechodu na IFRS sa nevykonajú. Prvouplatňovateľ napríklad nemôže zmeniť účtovnú hodnotu goodwillu:

(i) s cieľom vylúčiť náklady na výskum a vývoj nadobudnuté počas podnikovej kombinácie (leda by príslušný nehmotný majetok spĺňal kritériá na vykázanie v súlade s IAS 38 vo výkaze o finančnej situácii nadobudnutého);

▼M16

(ii) s cieľom upraviť predchádzajúce odpisy goodwillu;

(iii) s cieľom zrušiť úpravy goodwillu, ktoré by štandard IFRS 3 nepovoľoval, avšak ktoré boli vykonané v súlade s predchádzajúcimi GAAP v dôsledku úprav aktív a záväzkov medzi dňom podnikovej kombinácie a dátumom prechodu na IFRS.

i) Ak prvouplatňovateľ vykázal goodwill v súlade s predchádzajúcimi GAAP ako zníženie vlastného imania:

(i) nevykáže takýto goodwill vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Okrem toho nereklasifikuje tento goodwill do hospodárskeho výsledku, ak predá dcérsku spoločnosť alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty investície do dcérskej spoločnosti;

(ii) vykáže úpravy vyplývajúce z následného riešenia podmienky, od ktorej závisí suma protiplnenia za kúpu, v nerozdelených ziskoch.

j) Je možné, že prvouplatňovateľ nevykonal konsolidáciu dcérskej spoločnosti, ktorú získal v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s predchádzajúcimi GAAP (napríklad preto, že materská spoločnosť nepovažovala túto spoločnosť v súlade s predchádzajúcimi GAAP za dcérsku spoločnosť alebo nepripravila konsolidovanú účtovnú závierku). Prvouplatňovateľ upraví účtovné hodnoty aktív a záväzkov dcérskej spoločnosti tak, ako by sa to vyžadovalo na základe IFRS vo výkaze o finančnej situácii dcérskej spoločnosti. Reprodukčná cena goodwillu sa rovná rozdielu k dátumu prechodu na IFRS medzi:

(i) podielom materskej spoločnosti na takto upravených účtovných hodnotách a

(ii) obstarávacou cenou investície do dcérskej spoločnosti, ktorá je uvedená v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti.

k) Ocenenie nekontrolných podielov a odloženej dane vyplýva z ocenenia ostatných aktív a záväzkov. Z toho dôvodu uvedené úpravy vykázaných aktív a záväzkov majú vplyv na nekontrolné podiely a odloženú daň.

▼M46

C5 Výnimka v prípade minulých podnikových kombinácií sa takisto vzťahuje aj na minulé investície v pridružených podnikoch, v podieloch na spoločnom podnikaní a v podieloch v spoločných prevádzkach, pri ktorých činnosť v spoločnej prevádzke predstavuje podnik, ako je vymedzené v IFRS 3. Dátum zvolený podľa odseku C1 sa následne vzťahuje rovnako na všetky takéto nadobudnutia.

▼M16

Príloha D

Výnimky z iných IFRS

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasť IFRS.

▼M53

D1 Účtovná jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z týchto výnimiek:

▼M33

a) platobné transakcie na základe podielov (odseky D2 a D3),

▼M16

b) poistné zmluvy (odsek D4),

▼M29

c) reprodukčná cena (odseky D5 – D8 – B),

▼M24

d) lízingov (odseky D9 a D9A),

▼M31

—————

▼M16

f) kumulatívne rozdiely z prepočtu (odseky D12 a D13),

g) investície do dcérskych spoločností, ►M32 spoločných podnikov ◄ a pridružených podnikov (odseky D14 a D15),

h) majetok a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov (odseky D16 a D17),

i) zložené finančné nástroje (odsek D18),

▼M53

j) určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odseky D19 až D19C);

▼M16

k) ocenenie finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou (odsek D20),

▼M24

l) záväzkov z vyradenia z prevádzky zahrnutých do obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení (odseky D21 a D21A),

▼M33

m) finančné aktíva alebo nehmotný majetok účtovaný v súlade s interpretáciou IFRIC 12 *Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb* (odsek D22),

n) náklady na prijaté úvery a pôžičky (odsek D23),

o) prevody aktív od zákazníkov (odsek D24),

▼M32

p) zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania (odsek D25),

q) vážna hyperinflácia (odseky D26 až D30)~~.~~,

▼M53

r) spoločné dohody (odsek D31),

s) náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby (odsek D32), a

t) určenie zmlúv o nákupe alebo predaji nefinančnej položky (odsek D33),

Účtovná jednotka neuplatňuje tieto výnimky analogicky na ostatné položky.

▼M16

Platby na základe podielov

D2 Prvouplatňovateľovi sa odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 *Platby na základe podielov* na nástroje vlastného imania, ktoré boli poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr. Prvouplatňovateľovi sa takisto odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na nástroje vlastného imania, ktoré boli poskytnuté po 7. novembri 2002 a nárokovateľné pred neskorším z dátumov a) dátum prechodu na IFRS a b) 1. január 2005. Ak si však prvouplatňovateľ zvolí použitie IFRS 2 na takéto nástroje vlastného imania, môže tak urobiť len vtedy, keď účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania určenú k dátumu ocenenia podľa IFRS 2. Pre všetky poskytnuté nástroje vlastného imania, na ktoré nebol uplatňovaný IFRS 2 (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 a skôr), prvouplatňovateľ aj tak zverejní informácie požadované v odseku 44 a 45 IFRS 2. Ak prvouplatňovateľ zmení dátumy alebo podmienky poskytnutého nástroja vlastného imania, na ktoré sa IFRS 2 neuplatňoval, od účtovnej jednotky sa nevyžaduje uplatniť odseky 26 až 29 IFRS 2, ak úpravy vznikli pred dátumom prechodu na IFRS.

D3 Prvouplatňovateľovi sa odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na záväzky vznikajúce z platieb na základe podielov, ktoré boli vysporiadané pred dátumom prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľovi sa takisto odporúča, ale sa od neho nevyžaduje, uplatňovať IFRS 2 na záväzky, ktoré boli vysporiadané pred 1. januárom 2005. Na záväzky, na ktoré je uplatňovaný IFRS 2, nemusí prvouplatňovateľ zmeniť porovnávacie informácie v rozsahu informácií vzťahujúcich sa na obdobie alebo dátum, ktorý je skorší ako 7. november 2002.

Poistné zmluvy

D4 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. IFRS 4 obmedzuje zmeny účtovnej politiky pre poistné zmluvy, vrátane zmien, vykonaných prvouplatňovateľom.

Reálna hodnota alebo precenenie na reprodukčnú cenu

D5 Účtovná jednotka si môže zvoliť ocenenie položky nehnuteľnosti, stroja alebo zariadenia k dátumu prechodu na IFRS v jej reálnej hodnote a použiť túto reálnu hodnotu ako jej reprodukčnú cenu k tomuto dátumu.

D6 Prvouplatňovateľ si môže zvoliť použitie precenenia podľa predchádzajúcich GAAP položky nehnuteľnosti, stroja a zariadenia k alebo pred dátumom prechodu na IFRS ako reprodukčnú cenu k dátumu precenenia, ak precenenie bolo k dátumu precenenia široko porovnateľné s:

a) reálnou hodnotou, alebo

b) obstarávacou cenou alebo obstarávacou cenou po odpisoch v súlade s IFRS upravenú so zohľadnením, napríklad, zmien vo všeobecnom alebo špecifickom cenovom indexe.

D7 Možnosti v odsekoch D5 a D6 platia aj pre:

a) investičný nehnuteľný majetok, ak si účtovná jednotka zvolí použitie modelu obstarávacej ceny v IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok,* a

▼M16

b) nehmotný majetok, ktorý spĺňa:

(i) kritériá na vykázanie v IAS 38 (vrátane spoľahlivého ocenenia pôvodnej obstarávacej ceny) a

(ii) kritériá v IAS 38 na precenenie (vrátane existencie aktívneho trhu).

Účtovná jednotka nemôže použiť tieto možnosti v prípade iného majetku alebo v prípade iných záväzkov.

▼M29

D8 Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje IFRS prvýkrát, mohla stanoviť reprodukčnú cenu podľa predchádzajúcich GAAP pre niektoré alebo všetky svoje aktíva a záväzky ich ocenením na reálnu hodnotu k jednému konkrétnemu dátumu z dôvodu takej udalosti ako privatizácia alebo prvotná verejná ponuka akcií.

(a) Ak je dátum ocenenia v *deň alebo predo dňom* prechodu na IFRS, účtovná jednotka môže takéto udalosťou riadené ocenenie reálnou hodnotou použiť ako reprodukčnú cenu pre IFRS k dátumu ocenenia.

(b) Ak je dátum ocenenia *po* dátume prechodu k IFRS, ale v období, ktorého sa týka prvá účtovná závierka podľa IFRS, udalosťou riadené ocenenie reálnou hodnotou sa môže použiť ako reprodukčná cena v čase, keď nastane príslušná udalosť. Účtovná jednotka vykáže výsledné úpravy priamo v nerozdelených ziskoch (prípadne v inej kategórii vlastného imania) k dátumu ocenenia. K dátumu prechodu na IFRS účtovná jednotka buď stanoví reprodukčnú cenu na základe kritérií v odsekoch D5 – D7, alebo ocení aktíva a záväzky v súlade s ostatnými požiadavkami v týchto IFRS.

▼M24

Reprodukčná cena

D8A Podľa niektorých vnútroštátnych účtovných požiadaviek sa náklady na prieskum a prípravné práce v prípade ropných a plynárenských aktív vo fáze prípravy alebo ťažby účtujú v nákladových strediskách, ktoré zahŕňajú všetok majetok vo veľkej zemepisnej oblasti. Prvouplatňovateľ, ktorý používa takéto účtovníctvo podľa predchádzajúcich GAAP, sa môže rozhodnúť pre meranie ropných a plynárenských aktív k dátumu prechodu na IFRS na tomto základe:

a) aktíva z prieskumu a vyhodnotenia sumou určenou podľa predchádzajúcich GAAP účtovnej jednotky a

b) aktíva vo fáze prípravy alebo ťažby sumou stanovenou pre nákladové stredisko podľa predchádzajúcich GAAP účtovnej jednotky. Účtovná jednotka priradí túto sumu k podkladovým aktívam nákladového strediska pomerným dielom s použitím objemov rezerv alebo hodnôt rezerv k tomuto dátumu.

▼M24

Aktíva z prieskumu a vyhodnotenia a aktíva vo fáze prípravných prác a ťažby účtovná jednotka otestuje na zníženie hodnoty k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IFRS 6 *Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov* alebo IAS 36 v uvedenom poradí a v prípade potreby zníži stanovenú sumu v súlade s už uvedeným písm. a) alebo b). Na účely tohto odseku patria medzi ropné a plynárenské aktíva iba aktíva používané pri prieskume, vyhodnocovaní, prípravných prácach alebo ťažbe ropy a plynu.

▼M29

D8B Niektoré účtovné jednotky držia položky nehnuteľností, strojov, zariadení alebo nehmotného majetku, ktoré sa používajú alebo používali v operáciách, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzieb. Účtovná hodnota takýchto položiek by mohla zahŕňať sumy, ktoré boli určené podľa predchádzajúcich GAAP, ale nespĺňajú kritériá na kapitalizáciu v súlade s IFRS. V takom prípade sa môže účtovná jednotka, ktorá uplatňuje IFRS prvýkrát, rozhodnúť, že ako reprodukčnú cenu použije predchádzajúcu účtovnú hodnotu podľa GAAP takejto položky k dátumu prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka uplatní túto výnimku na jednu položku, nemusí ju uplatniť na všetky položky. K dátumu prechodu na IFRS účtovná jednotka uskutoční test na zníženie účtovnej hodnoty v súlade s IAS 36 pri každej položke, pri ktorej je použitá táto výnimka. Na účely tohto odseku sa na činnosti vzťahuje regulácia sadzieb vtedy, keď poskytujú tovar či služby zákazníkom za ceny (t. j. sadzby) stanovené oprávneným orgánom povereným určovať sadzby, ktoré zaväzujú zákazníkov, a ktorých účelom je získať späť osobitné náklady účtovnej jednotky súvisiace s poskytovaním regulovaného tovaru či služieb, ako aj získať stanovený výnos. Stanovený výnos by mohol predstavovať minimálnu hodnotu alebo rozpätie hodnôt a nemusí to byť pevný alebo zaručený výnos.

▼M16

Lízingy

D9 Prvouplatňovateľ môže uplatniť prechodné ustanovenia v IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*. Prvouplatňovateľ teda môže určiť, či zmluva existujúca k dátumu prechodu na IFRS obsahuje lízing na základe skutočností a podmienok, ktoré existujú k tomuto dátumu.

▼M24

D9A Ak prvouplatňovateľ zhodne určil, či dohoda obsahuje lízingový vzťah v súlade s predchádzajúcimi GAAP podľa požiadaviek IFRIC 4, ale k inému dátumu, než sa vyžaduje podľa IFRIC 4, nemusí pri prijímaní IFRS toto určenie prehodnotiť. Na to, aby účtovná jednotka zhodne určila, či dohoda obsahuje lízingový vzťah v súlade s predchádzajúcimi GAAP, musí toto určenie viesť k tomu istému výsledku, ako je výsledok vyplývajúci z uplatňovania IAS 17 *Lízingy* a IFRIC 4.

▼M31

_____

▼M16

Kumulatívne rozdiely z prepočtu

D12 V štandarde IAS 21 sa požaduje od účtovnej jednotky:

a) aby vykázala niektoré rozdiely z prepočtu v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zlúčila ich ako samostatnú zložku vlastného imania, a

b) aby pri vyradení zahraničnej prevádzky reklasifikovala kumulatívny rozdiel z prevodu za túto zahraničnú prevádzku (vrátane prípadných ziskov a strát z príslušných zabezpečení) z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako časť zisku alebo straty pri vyradení.

D13 Prvouplatňovateľ však tieto podmienky nemusí spĺňať v prípade kumulovaných rozdielov z prevodu, ktoré existovali k dátumu prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ využije túto výnimku:

a) kumulatívne rozdiely z prevodu pre všetky zahraničné prevádzky sa považujú za nulové k dátumu prechodu na IFRS a

b) zisk alebo strata pri následnom vyradení zahraničnej prevádzky nemôže obsahovať rozdiely z prevodu, ktoré vznikli pred dátumom prechodu na IFRS a musí obsahovať neskoršie rozdiely z prevodu.

Investície do dcérskych spoločností, ►M32 spoločných podnikov ◄ a pridružených podnikov

▼M53

D14 Keď účtovná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku, podľa IAS 27 musí účtovať o svojich investíciách do dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov buď:

a) v obstarávacej cene alebo

b) v súlade so štandardom IFRS 9.

D15 Ak prvouplatňovateľ oceňuje takúto investíciu obstarávacou cenou v súlade s IAS 27, oceňuje túto investíciu vo svojom individuálnom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS jednou z týchto súm:

a) obstarávacou cenou stanovenou v súlade s IAS 27 alebo

b) reprodukčnou cenou. Reprodukčnou cenou takejto investície je jej:

i) reálna hodnota k dátumu prechodu účtovnej jednotky na IFRS v jej individuálnej účtovnej závierke, alebo

ii) účtovná hodnota podľa predchádzajúcich GAAP k tomuto dátumu.

Prvouplatňovateľ si môže vybrať na ocenenie svojej investície do každej dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktorú sa rozhodne oceniť použitím reprodukčnej ceny, buď vyššie uvedený bod i) alebo bod ii).

▼M50

D15A Ak prvouplatňovateľ oceňuje takúto investíciu s použitím metódy vlastného imania, ako je opísaná v štandarde IAS 28:

a) prvouplatňovateľ uplatňuje na nadobudnutie investície výnimku v prípade minulých podnikových kombinácií (dodatok C);

b) ak sa účtovná jednotka stane prvouplatňovateľom vo svojej individuálnej účtovnej závierke skôr ako vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke, a

i) neskôr ako jej materská spoločnosť, účtovná jednotka uplatňuje odsek D16 vo svojej individuálnej účtovnej závierke;

ii) neskôr ako jej dcérska spoločnosť, účtovná jednotka uplatňuje odsek D17 vo svojej individuálnej účtovnej závierke.

▼M16

Majetok a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov

▼M38

D16 V prípade, že sa dcérska spoločnosť stane prvouplatňovateľom neskôr než jej materská spoločnosť, dcérska spoločnosť oceňuje vo svojej účtovnej závierke svoj majetok a záväzky buď:

a) v ich účtovnej hodnote, ktorá by na základe dátumu prechodu materskej spoločnosti na IFRS bola zahrnutá v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, ak sa nevykonali konsolidačné úpravy a úpravy o vplyvy podnikovej kombinácie, v rámci ktorej materská spoločnosť nadobudla dcérsku spoločnosť (táto voľba nie je k dispozícii dcérskej spoločnosti investičnej spoločnosti podľa vymedzenia IFRS 10, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok); alebo

▼M16

b) v ich účtovnej hodnote v zmysle ostatných ustanovení tohto štandardu založenej na dátume, kedy dcérska spoločnosť prešla na IFRS. Tieto účtovné hodnoty sa môžu líšiť od hodnôt opísaných v písmene a):

(i) ak výnimky v tomto štandarde majú za následok ocenenie, ktoré závisí od dátumu prechodu na IFRS;

(ii) ak sa uplatňovaná účtovná politika v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti líši od uplatňovanej v konsolidovanej účtovnej závierke. Dcérska spoločnosť môže napríklad ako účtovnú politiku uplatňovať model obstarávacej ceny uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, zatiaľ čo skupina používa preceňovací model.

Podobná možnosť je k dispozícii aj pridruženej spoločnosti alebo spoločnému podniku, ktorý sa stane prvouplatňovateľom neskôr ako účtovná jednotka, ktorá má v ňom podstatný vplyv alebo ho spoluovláda.

►M38 D17 Ak sa však účtovná jednotka stane prvouplatňovateľom neskôr než dcérska spoločnosť (alebo pridružený alebo spoločný podnik), účtovná jednotka musí vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke oceniť majetok a záväzky dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého alebo spoločného podniku) v tých istých účtovných hodnotách ako v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti (alebo pridruženého alebo spoločného podniku) po úprave o konsolidáciu, účtovné úpravy vlastného imania a o vplyvy podnikovej kombinácie, v ktorej účtovná jednotka nadobudla dcérsku spoločnosť. Bez toho, aby bola dotknutá táto požiadavka, materská spoločnosť, ktorá nie je investičnou spoločnosťou, neuplatní výnimku z konsolidácie, ktorú používajú akékoľvek dcérske spoločnosti, ktoré sú investičnými spoločnosťami. ◄ Podobne v prípade, keď sa materská spoločnosť

▼M16

stane prvouplatňovateľom vo svojej individuálnej účtovnej závierke skôr alebo neskôr, ako pre svoju konsolidovanú účtovnú závierku ocení svoj majetok a záväzky v rovnakých sumách v oboch účtovných závierkach s výnimkou konsolidačných úprav.

Zložené finančné nástroje

D18 IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* vyžaduje, aby účtovná jednotka rozdelila zložený finančný nástroj pri vzniku na oddelenú zložku záväzku a zložku vlastného imania. Ak zložka záväzku už neexistuje, retrospektívne uplatňovanie IAS 32 zahŕňa oddelenie dvoch častí vlastného imania. Prvá časť je v nerozdelených ziskoch minulých období a reprezentuje kumulatívny úrok priradený k zložke záväzku. Druhá časť predstavuje pôvodnú zložku vlastného imania. V súlade s týmto štandardom však prvouplatňovateľ nemusí oddeliť tieto dve zložky, ak zložka záväzku neexistuje k dátumu prechodu na IFRS.

▼M53

Určenie predtým vykazovaných finančných nástrojov

D19 V štandarde IFRS 9 je povolené, aby finančný záväzok (za predpokladu splnenia určitých kritérií) bol určený za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Napriek tejto požiadavke účtovná jednotka smie určiť k dátumu prechodu na IFRS akýkoľvek finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za predpokladu, že záväzok k tomuto dátumu spĺňa kritériá odseku 4.2.2 štandardu IFRS 9.

D19A Účtovná jednotka môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.1.5 štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS.

D19B Účtovná jednotka môže určiť investíciu do nástroja vlastného imania za oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS.

D19C Pre finančný záväzok, ktorý je určený za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, účtovná jednotka stanoví, či by zaobchádzanie uvedené v odseku 5.7.7 štandardu IFRS 9 vytvorilo účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prechodu na IFRS.

▼M16

Ocenenie finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou

▼M53

D20 Napriek požiadavkám odsekov 7 a 9 môže účtovná jednotka uplatniť požiadavky uvedené v odseku B5.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9 prospektívne na transakcie uzatvorené k dátumu prechodu na IFRS alebo po ňom.

▼M16

Záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky zahrnuté do obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení

D21 IFRIC 1 *Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov* vyžaduje, aby sa špecifické zmeny v ukončení prevádzky, obnove prostredia alebo podobných záväzkoch pripočítali alebo odpočítali od obstarávacej ceny majetku, ktorého sa týkajú, pričom upravená odpisovateľná suma majetku sa následne prospektívne odpíše v priebehu doby jeho použiteľnosti. Prvouplatňovateľ nemusí postupovať v súlade s týmito požiadavkami na zmeny v takých záväzkoch, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS. Ak prvouplatňovateľ použije túto výnimku:

a) ocení záväzok k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IAS 37,

b) v rozsahu, v rámci ktorého patrí takýto záväzok do pôsobnosti IFRIC 1, odhadnúť sumu, ktorá sa mohla zahrnúť do obstarávacej ceny súvisiaceho majetku v deň prvého vzniku takéhoto záväzku, a to diskontovaním takéhoto záväzku k uvedenému dátumu pri použití najlepšieho odhadu historickej rizikovo upravenej diskontnej sadzby, ktorá by sa na takýto záväzok uplatňovala v každom období, a

c) vypočíta sumu akumulovaných odpisov z takejto sumy k dátumu prechodu na IFRS na základe aktuálneho odhadu doby použiteľnosti majetku a pri použití postupov odpisovania, prijatých účtovnou jednotkou v súlade s IFRS.

▼M24

D21A Účtovná jednotka, ktorá využije výnimku uvedenú v ods. D8A písm. b) (v prípade ropných a plynárenských aktív vo fáze prípravných prác alebo ťažby zaúčtovaných v nákladových strediskách, ktoré zahŕňajú všetok majetok vo veľkej zemepisnej oblasti podľa predchádzajúcich GAAP), namiesto uplatnenia odseku D21 alebo IFRIC 1:

a) ocení záväzky z vyradenia z prevádzky, uvedenia do pôvodného stavu a podobné záväzky k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IAS 37; a

b) vykáže priamo v nerozdelenom zisku prípadný rozdiel medzi touto sumou s účtovnou hodnotou týchto záväzkov ku dňu prechodu na IFRS určenú podľa predchádzajúcich GAAP účtovnej jednotky.

▼M16

Finančné aktíva alebo nehmotný majetok účtovaný v súlade s IFRIC 12

D22 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRIC 12.

Náklady na prijaté úvery a pôžičky

▼M36

D23 Prvouplatňovateľ sa môže rozhodnúť uplatňovať požiadavky IAS 23 od dátumu prechodu alebo od skoršieho dátumu, ako sa povoľuje odsekom 28 štandardu IAS 23. Od dátumu, od ktorého účtovná jednotka uplatňujúca túto výnimku začína uplatňovať IAS 23, účtovná jednotka:

(a) neprehodnotí zložku nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorá bola kapitalizovaná podľa predchádzajúcich GAAP a ktorá sa zahrnula do účtovnej hodnoty aktív k danému dátumu a

▼M36

(b) účtuje náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté k uvedenému dátumu alebo po tomto dátume v súlade s IAS 23 vrátane tých nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli k uvedenému dátumu alebo po tomto dátume v súvislosti s majetkom vo výstavbe, ktorý spĺňa kritériá.

▼M18

Prevody aktív od zákazníkov

D24 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v odseku 22 interpretácie IFRIC 18 *Prevody aktív od zákazníkov*. V tomto odseku sa odkaz na dátum účinnosti vykladá ako 1. júla 2009 alebo dátum prechodu na IFRS podľa toho, čo nastalo neskôr. Okrem toho môže prvouplatňovateľ určiť akýkoľvek dátum pred dátumom prechodu na IFRS a uplatňovať IFRIC 18 na všetky prevody aktív od zákazníkov prijaté v tento dátum alebo neskôr.

▼M28

Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania

D25 Prvouplatňovateľ môže uplatniť prechodné ustanovenia interpretácie IFRIC 19 *Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania*.

▼M33

Ťažká hyperinflácia

D26 Ak má účtovná jednotka funkčnú menu, ktorá bola alebo je menou hyperinflačnej ekonomiky, určí, či táto mena bola dotknutá ťažkou hyperinfláciou pred dátumom prechodu na IFRS. To sa týka subjektov, ktoré prijímajú IFRS po prvýkrát, rovnako ako subjektov, ktoré už IFRS aplikovali.

D27 Mena hyperinflačnej ekonomiky je dotknutá ťažkou hyperinfláciou, ak má obe tieto vlastnosti:

(a) spoľahlivý cenový index nie je k dispozícii všetkým účtovným jednotkám, ktoré majú transakcie a zostatky v danej mene,

(b) neexistuje konvertibilita medzi danou menou a relatívne stabilnou cudzou menou.

D28 Funkčná mena účtovnej jednotky prestáva podliehať ťažkej hyperinflácii v deň normalizácie funkčnej meny. To je dátum, kedy funkčná mena už nemá jeden alebo obidva charakteristické znaky podľa odseku D27, alebo keď dôjde k zmene funkčnej meny účtovnej jednotky na menu, ktorá nie je dotknutá ťažkou hyperinfláciou.

D29 Ak dátum prechodu účtovnej jednotky na IFRS pripadá na deň normalizácie funkčnej meny alebo na neskorší deň, môže sa účtovná jednotka rozhodnúť, že všetky aktíva a pasíva držané pred dňom normalizácie funkčnej meny ocení reálnou hodnotou k dátumu prechodu na IFRS. Účtovná jednotka môže použiť túto reálnu hodnotu ako reprodukčnú cenu týchto aktív a pasív vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS.

D30 Ak deň normalizácie funkčnej meny spadá do dvanásťmesačného porovnávacieho obdobia, môže byť toto porovnávacie obdobie kratšie než 12 mesiacov za predpokladu, že sa počas tohto kratšieho obdobia poskytne kompletná účtovná závierka (ako sa to vyžaduje v odseku 10 IAS 1).

▼M37

Spoločné dohody

D31 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 11 s týmito výnimkami:

a) keď uplatňuje prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 11, prvouplatňovateľ uplatní tieto ustanovenia k dátumu prechodu na IFRS.

b) Pri zmene z podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania prvouplatňovateľ urobí test zníženia hodnoty investície v súlade so štandardom IAS 36 k dátumu prechodu na IFRS bez ohľadu na to, či existuje nejaký náznak, že mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Prípadné výsledné zníženie hodnoty sa vykáže ako úprava nerozdelených ziskov k dátumu prechodu na IFRS.

▼M33

Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby

D32 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v odsekoch A1 až A4 interpretácie IFRIC 20 *Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby*. V tomto odseku sa odkaz na dátum účinnosti vykladá ako 1. január 2013 alebo začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS, podľa toho, čo nastane neskôr.

▼M53

Určenie zmlúv o nákupe alebo predaji nefinančnej položky

D33 V štandarde IFRS 9 je povolené, aby niektoré zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky boli určené pri vzniku za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 25 štandardu IFRS 9). Napriek tejto požiadavke účtovná jednotka smie určiť k dátumu prechodu na IFRS zmluvy, ktoré k uvedenému dátumu už existujú, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale len vtedy, keď k uvedenému dátumu spĺňajú požiadavky odseku 2.5 štandardu IFRS 9 a účtovná jednotka určí všetky podobné zmluvy.

▼M52

Výnosy

D34 Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v odseku C5 štandardu IFRS 15. V týchto odsekoch sa odkazy na „dátum prvotného uplatnenia“ vykladajú ako začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS. Ak sa prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať tieto prechodné ustanovenia, musí uplatňovať aj odsek C6 štandardu IFRS 15.

D35 Od prvouplatňovateľa sa nevyžaduje prepracovať zmluvy, ktoré boli splnené pred najskorším prezentovaným obdobím. Splnená zmluva je zmluva, v rámci ktorej účtovná jednotka previedla všetky tovary alebo služby identifikované v súlade s predchádzajúcimi GAAP.

▼M16

Dodatok E

Krátkodobé výnimky zo štandardov IFRS

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

[Príloha vyhradená pre budúce možné krátkodobé výnimky].

▼M53

Výnimka z požiadavky týkajúcej sa prehodnotenia porovnávacích informácií pre IFRS 9

E1 Ak sa prvé obdobie vykazovania účtovnej jednotky podľa IFRS začína pred 1. januárom 2019 a účtovná jednotka uplatňuje kompletnú verziu štandardu IFRS 9 (vydanú v roku 2014), porovnávacie informácie v prvej účtovnej závierke účtovnej jednotky podľa IFRS nemusia byť v súlade s IFRS 7 *Finančné nástroje*: *zverejňovanie* alebo s kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014), pokiaľ sa zverejnenia požadované štandardom IFRS 7 vzťahujú na položky v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 9. Pre také účtovné jednotky znamenajú odkazy na „dátum prechodu na IFRS“ len v prípade IFRS 7 a IFRS 9 (2014) začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.

E2 Účtovná jednotka, ktorá si v prvom roku prechodu vyberie možnosť prezentovať porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade s IFRS 7 a kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014):

a) uplatňuje na porovnávacie informácie o položkách v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 9 požiadavky svojich predchádzajúcich GAAP miesto požiadaviek IFRS 9;

b) zverejňuje túto skutočnosť spolu so základom použitým na prípravu týchto informácií;

c) považuje akúkoľvek úpravu medzi výkazom o finančnej situácii k dátumu vykazovania porovnávacieho obdobia (t. j. výkazom o finančnej situácii, ktorý zahŕňa porovnávacie informácie podľa predchádzajúcich GAAP) a výkazom o finančnej situácii na začiatku prvého obdobia vykazovania podľa IFRS [t. j. prvé obdobie, ktoré zahŕňa informácie, ktoré sú v súlade s IFRS 7 a kompletnou verziou štandardu IFRS 9 (vydanou v roku 2014)] za úpravu vyplývajúcu zo zmeny účtovnej politiky a uvedie zverejnenia požadované odsekom 28 písm. a) až e) a písm. f) bodom i) štandardu IAS 8. Odsek 28 písm. f) bod i) sa vzťahuje len na sumy prezentované vo výkaze o finančnej situácii k dátumu vykazovania porovnávacieho obdobia;

d) uplatňuje odsek 17 písm. c) štandardu IAS 1 s cieľom poskytnúť ďalšie zverejnenia v prípade, keď súlad so špecifickými požiadavkami štandardov IFRS nie je dostatočný na to, aby umožňoval používateľom pochopiť účinky konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok na finančnú pozíciu a finančnú výkonnosť účtovnej jednotky.

▼**M58**

E3	[Vypúšťa sa]
E4	[Vypúšťa sa]
E4A	[Vypúšťa sa]
E5	[Vypúšťa sa]
E6	[Vypúšťa sa]
E7	[Vypúšťa sa]

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 2

Platby na základe podielov

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť pravidlá pre finančné vykazovanie účtovnej jednotky v prípadoch, keď uskutoční transakciu s *platbou na základe podielov*. V tomto štandarde sa najmä vyžaduje, aby účtovná jednotka do svojho hospodárskeho výsledku a do zobrazenia svojej finančnej pozície premietla vplyv platieb na základe podielov vrátane nákladov súvisiacich s transakciami, pri ktorých sa zamestnancom poskytujú *opcie na akcie*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M23

2. Účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS pri účtovaní všetkých transakcií s platbou na základe podielov bez ohľadu na to, či účtovná jednotka dokáže konkrétne identifikovať niektorý alebo všetok prijatý tovar alebo služby vrátane:

a) *transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami*,

b) *transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami* a

c) transakcií, v rámci ktorých účtovná jednotka prijíma alebo nadobúda tovar alebo služby a zmluvné podmienky umožňujú buď účtovnej jednotke alebo dodávateľovi tovaru alebo služieb vybrať si, či transakciu účtovná jednotka vysporiada v peňažných prostriedkoch (alebo iným majetkom) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania,

s výnimkou uvedenou v odsekoch 3A až 6. Pri neexistencii konkrétne identifikovateľného tovaru alebo služieb iné okolnosti môžu naznačovať, že tovar alebo služby boli (alebo budú) prijaté, pričom v takom prípade sa uplatňuje tento IRFS.

———————

3A. Transakciu s platbou na základe podielov môže v mene účtovnej jednotky prijímajúcej alebo nadobúdajúcej tovar alebo služby vysporiadať iná účtovná jednotka skupiny (alebo akcionár ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny). Odsek 2 sa takisto uplatňuje na účtovnú jednotku, ktorá

a) prijíma tovar alebo služby, keď iná účtovná jednotka v tej istej skupine (alebo akcionár ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny) má povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov, alebo

b) má povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov, keď iná účtovná jednotka v tej iste skupine prijme takýto tovar alebo služby,

pokiaľ účel takejto transakcie nie je jasne iný, ako platba za tovar alebo služby dodané účtovnej jednotke, ktorá ich prijíma.

▼B

4. Transakcia so zamestnancom (alebo inou stranou) v rámci jeho právomocí ako držiteľa nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky sa na účely tohto štandardu nepovažuje za platbu na základe podielov. Ak napríklad účtovná jednotka udelí všetkým držiteľom konkrétnej triedy svojich nástrojov vlastného imania právo nadobúdať ďalšie nástroje vlastného imania účtovnej jednotky za cenu, ktorá je nižšia ako reálna hodnota týchto nástrojov vlastného imania, a zamestnanec dostane takéto právo, pretože je držiteľom nástrojov vlastného imania tejto konkrétnej triedy, udelenie takéhoto práva alebo jeho uplatnenie nepodlieha ustanoveniam tohto IFRS.

5. Ako sa uvádza v odseku 2, tento štandard sa vzťahuje na transakcie s platbami na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka nadobudne alebo prijme tovar alebo služby. Tovar zahŕňa zásoby, spotrebný materiál, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok a iný nefinančný majetok. ►**M22** Účtovná jednotka však neuplatňuje tento IFRS na transakcie, pri ktorých nadobudne tovar ako súčasť čistého majetku nadobudnutého pri podnikovej kombinácii, na ktorú sa vzťahuje IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008), v rámci kombinácie účtovných jednotiek alebo podnikaní pod spoločnou kontrolou, ako sa uvádza v odsekoch B1 až B4 štandardu IFRS 3, alebo príspevku podnikania na vytvorenie spoločného podniku, ako sa vymedzuje v ►**M32** IFRS 11 *Spoločné dohody* ◄. Z tohto dôvodu nástroje vlastného imania, emitované ◄ v rámci podnikovej kombinácie výmenou za ovládnutie nadobúdaného subjektu, nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS. Nástroje vlastného imania poskytované zamestnancom nadobúdaného subjektu (napríklad výmenou za ich pokračujúce služby) však patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. ►**M12** Podobne aj zrušenie, výmena alebo iná úprava *dohôd o platbách formou akcií* z dôvodu podnikovej kombinácie alebo inej reštrukturalizácie vlastného imania sa zaúčtuje v súlade s týmto IFRS. IFRS 3 poskytuje návod na určenie, či nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie predstavujú súčasť prevedeného plnenia výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu (a teda patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 3), alebo sú odplatou za pokračujúce služby, ktoré sa majú vykázať v období po podnikovej kombinácii (a teda patria do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS). ◄

▼M53

6. Tento IFRS sa nevzťahuje na transakcie s platbami na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka prijme alebo nadobudne tovar alebo služby na základe zmluvy v rozsahu pôsobnosti odsekov 8 až 10 štandardu IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) alebo odsekov 2.4 až 2.7 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.

▼M33

6A. V tomto IFRS sa používa pojem „reálna hodnota“ spôsobom, ktorý sa líši v určitých ohľadoch od definície reálnej hodnoty v štandarde IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*. Preto pri uplatňovaní IFRS 2 účtovná jednotka ocení reálnu hodnotu v súlade s týmto IFRS, a nie so štandardom IFRS 13.

▼B

VYKAZOVANIE

7. Účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté pri transakciách s platbou na základe podielov v okamihu, keď prijme tovar alebo službu. Účtovná jednotka vykazuje zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania, ak prijala tovar alebo služby pri transakciách s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami, alebo vykazuje záväzok, ak k nadobudnutiu tovaru alebo služieb došlo v rámci transakcie s platbou na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami.

▼B

8. Ak tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci transakcie s platbou na základe podielov nespĺňajú podmienky na ich vykázanie ako majetku, vykazujú sa ako náklady.

9. Náklad obvykle vzniká pri spotrebe tovarov alebo služieb. Napríklad služby sa spravidla spotrebúvajú okamžite a v takomto prípade sa náklad vykáže, keď protistrana poskytne službu. Tovar by sa mohol spotrebúvať v priebehu určitého času alebo – v prípade zásob – predať neskôr a v takomto prípade sa náklad vykáže v okamihu, keď sa tovar spotrebuje alebo predá. Niekedy je však nevyhnutné vykázať náklad ešte pred tým, ako dôjde k spotrebe alebo predaju tovaru alebo služieb, pretože nespĺňajú podmienky na ich vykázanie ako majetku. Napríklad účtovná jednotka môže nadobudnúť tovar v rámci výskumnej fázy projektu, v ktorom sa vyvíja nový produkt. Hoci k spotrebe tohto tovaru nedošlo, nemusí tento tovar spĺňať podmienky na to, aby sa klasifikoval ako majetok podľa príslušného štandardu IFRS.

TRANSAKCIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV VYSPORIADANÉ AKCIAMI

Prehľad

10. V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami účtovná jednotka oceňuje prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania priamo reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb s výnimkou prípadu, ak sa reálna hodnota nedá spoľahlivo odhadnúť. Ak účtovná jednotka nedokáže spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, oceňuje ich hodnotu a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo odkazom na ([1]) reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.

11. Ak sa uplatňujú požiadavky odseku 10 na transakcie so *zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby*, ([2]) účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu prijatých služieb odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, pretože obvykle nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatých služieb, ako je to vysvetlené v odseku 12. Reálna hodnota takýchto nástrojov vlastného imania sa stanovuje k *dátumu udelenia*.

12. Akcie, opcie na akcie a iné nástroje vlastného imania sa zvyčajne poskytujú zamestnancom ako súčasť ich balíka odmien popri mzde vyplácanej v peňažných prostriedkoch a iných zamestnaneckých požitkoch. Obvykle nie je možné priamo oceniť služby prijaté oproti určitej zložke balíčka odmien zamestnanca. Takisto nemusí byť možné stanoviť reálnu hodnotu celkového balíčka odmien zamestnanca nezávisle bez toho, aby sa stanovila priamo reálna hodnota

([1]) Tento štandard používa slovné spojenie „odkazom na“ a nie „v“, pretože konečné ocenenie sa uskutočňuje vynásobením reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenej k dátumu uvedenému v odseku 11 alebo 13 (podľa toho, ktorý sa má použiť) počtom nástrojov vlastného imania, ktoré sa na druhú zmluvnú stranu skutočne previedli, ako sa uvádza v odseku 19.

([2]) V ďalšom texte tohto štandardu zahŕňajú všetky odkazy na zamestnancov aj ostatné strany poskytujúce podobné služby.

▼B

poskytnutých nástrojov vlastného imania. Okrem toho sa akcie alebo opcie na akcie niekedy poskytujú ako súčasť prémií, a nie ako súčasť základných odmien, napríklad ako stimuly pre zamestnancov, aby ostali zamestnancami danej účtovnej jednotky, alebo ako odmeny za ich snahu zlepšiť výkonnosť účtovnej jednotky. Poskytovaním akcií alebo opcií na akcie, popri iných odmenách, účtovná jednotka platí dodatočné odmeny na účely získania ďalších úžitkov. Odhadovanie reálnej hodnoty takýchto dodatočných požitkov však bude pravdepodobne zložité. Vzhľadom na zložitosť priameho stanovovania reálnej hodnoty prijatých služieb účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu služieb prijatých od zamestnancov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania.

13. Pre uplatňovanie požiadaviek odseku 10 na transakcie s inými stranami, ako sú zamestnanci, musí existovať vyvrátiteľný predpoklad, že reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb možno spoľahlivo odhadnúť. Táto reálna hodnota sa stanovuje ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo keď druhá zmluvná strana poskytne službu. Ak vo výnimočných prípadoch účtovná jednotka tento predpoklad vyvráti, pretože nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, účtovná jednotka ocení prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenou ku dňu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo druhá zmluvná strana poskytne službu.

▼M23

13A. Najmä ak sa (prípadná) identifikovateľná protihodnota prijatá účtovnou jednotkou javí byť nižšia ako reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania alebo vzniknutého záväzku, takáto situácia obvykle naznačuje, že účtovná jednotka prijala (alebo prijme) inú protihodnotu (t. j. neidentifikovateľný tovar alebo služby). Prijatý identifikovateľný tovar alebo služby účtovná jednotka oceňuje v súlade s týmto štandardom IRFS. Prijatý neidentifikovateľný tovar alebo služby (alebo také, ktoré sa majú prijať) účtovná jednotka oceňuje ako rozdiel medzi reálnou hodnotou platby na základe podielov a reálnou hodnotou akéhokoľvek prijatého identifikovateľného tovaru alebo služieb (alebo takých, ktoré sa majú prijať). Prijatý neidentifikovateľný tovar alebo služby účtovná jednotka oceňuje ku dňu ich poskytnutia. Pri transakciách vysporiadaných peňažnými prostriedkami sa však záväzok preceňuje ku koncu každého obdobia vykazovania až dovtedy, kým sa vysporiada v súlade s odsekmi 30 až 33.

▼B

Transakcie, pri ktorých účtovná jednotka prijíma služby

14. Ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania *prevedú* na protistranu okamžite, nepožaduje sa, aby protistrana zavŕšila stanovené obdobie, počas ktorého musí poskytovať služby, aby získala nepodmienený nárok na tieto nástroje vlastného imania. Ak neexistuje dôkaz o opaku, má sa za to, že služby poskytnuté protistranou ako plnenie za nástroje vlastného imania sa už prijali. V takomto prípade účtovná jednotka vykáže celý objem prijatých služieb spolu so zodpovedajúcim zvýšením vlastného imania už ku dňu poskytnutia nástrojov vlastného imania.

▼M43

15. Ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania neprevedú protistrane, pokiaľ táto nezavŕši stanovené obdobie, počas ktorého musí poskytovať svoje služby, má sa za to, že služby, ktoré má protistrana poskytnúť ako protihodnotu za tieto nástroje vlastného imania, sa prijmú v budúcnosti, a to v priebehu *obdobia nároku*. Účtovná jednotka vykazuje tieto služby priebežne, ako ich protistrana počas obdobia nároku poskytuje, a zodpovedajúcim spôsobom navršuje vlastné imanie. Napríklad:

▼B

a) Ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že tri roky zostane v pracovnom pomere, potom účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijmú v budúcnosti počas tohto trojročného obdobia nároku;

►M43 b) Ak sa zamestnancovi poskytnú opcie na akcie pod podmienkou, že dosiahne určitý výkon a zostane zamestnancom účtovnej jednotky, pokiaľ nebude splnená táto *podmienka výkonnosti*, pričom dĺžka obdobia nároku sa mení v závislosti od toho, kedy sa táto podmienka výkonnosti splní, účtovná jednotka predpokladá, že služby, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako protihodnotu za opcie na akcie, sa prijmú v budúcnosti, počas očakávaného obdobia nároku. ◄ Účtovná jednotka odhadne dĺžku očakávaného obdobia nároku ku dňu poskytnutia na základe najpravdepodobnejšieho výsledku toho, kedy sa výkonnostná podmienka splní. Ak je podmienka výkonnosti *trhovou podmienkou*, odhad dĺžky očakávaného obdobia nároku musí byť konzistentný s predpokladmi použitými pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých opcií a nesmie sa následne revidovať. Ak podmienka výkonnosti nie je trhovou podmienkou, účtovná jednotka podľa potreby zreviduje svoj odhad dĺžky obdobia nároku, ak následné informácie naznačujú, že dĺžka obdobia nároku sa líši od predchádzajúcich odhadov.

Transakcie oceňované odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania

Stanovovanie reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania

16. V prípade transakcií oceňovaných odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k *dátumu ocenenia* na základe trhových cien, ak sú k dispozícii, a zohľadňuje podmienky, za ktorých sa tieto nástroje poskytli (v súlade s ustanoveniami odsekov 19 až 22).

17. Ak trhové ceny nie sú k dispozícii, účtovná jednotka odhadne reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania pomocou oceňovacích techník, aby odhadla, aká by bola cena týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ocenenia v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami. Oceňovacia technika musí byť v súlade so všeobecne uznávanou metodikou oceňovania finančných nástrojov a musia sa v nej zohľadňovať všetky faktory a predpoklady, ktoré by informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu brali na zreteľ pri stanovovaní ceny (v súlade s ustanoveniami odsekov 19 až 22).

18. Dodatok B obsahuje ďalší návod na stanovenie reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie a zameriava sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytnutie akcií alebo opcií na akcie zamestnancom.

▼B

Pravidlá pre podmienky nároku

▼M59

19. Poskytnutie nástrojov vlastného imania môže byť podmienené splnením špecifikovaných podmienok nároku. Napríklad poskytnutie akcií alebo opcií na akcie zamestnancovi je obvykle podmienené zotrvaním zamestnanca v pracovnom pomere počas stanoveného času. Môžu existovať aj podmienky výkonnosti, ktoré sa musia splniť, napríklad že účtovná jednotka dosiahne stanovené miery rastu zisku alebo stanovený rast ceny svojich akcií. Podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa k dátumu ocenenia pri odhadovaní reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie neberú do úvahy. Tieto podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa však berú do úvahy pri úprave počtu nástrojov vlastného imania zahrnutých do ocenenia sumy transakcie, aby v konečnom dôsledku suma vykázaná za prijatý tovar alebo služby ako protihodnota za poskytnuté nástroje vlastného imania zodpovedala počtu nástrojov vlastného imania, ktoré sa ku koncu obdobia nároku na druhú zmluvnú stranu skutočne previedú. Z tohto dôvodu sa z kumulatívneho hľadiska nevykazuje žiadna suma za prijatý tovar alebo služby, ak sa poskytnuté nástroje vlastného imania nakoniec na druhú zmluvnú stranu neprevedú z dôvodu nesplnenia *podmienky nároku*, ktorá nie je trhovou podmienkou, napríklad keď druhá zmluvná strana nedokončí stanovené obdobie zotrvania v pracovnom pomere alebo nesplní niektorú podmienku výkonnosti, podľa požiadaviek odseku 21.

▼B

20. Podľa požiadaviek odseku 19 účtovná jednotka vykazuje sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku na základe najlepšieho dostupného odhadu počtu nástrojov vlastného imania, ktoré by sa mali podľa očakávania na konci obdobia nároku previesť na druhú zmluvnú stranu, a tento odhad sa reviduje, ak je to potrebné, ak následné informácie naznačujú, že počet nástrojov vlastného imania, ktoré sa podľa očakávania na konci obdobia nároku prevedú na druhú zmluvnú stranu, sa odlišuje od predchádzajúcich odhadov. K dátumu, keď sa nástroje prevádzajú na druhú zmluvnú stranu, účtovná jednotka preskúma odhad tak, aby sa odhad rovnal počtu nástrojov vlastného imania, ktoré sa skutočne previedli na druhú zmluvnú stranu, a to v súlade s ustanoveniami odseku 21.

21. Trhové podmienky, ako je napríklad dosiahnutie určitej cieľovej ceny akcie, ktorými je prevod (alebo vykonateľnosť) na druhú stranu podmienený, sa berú do úvahy pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania. Preto pri poskytnutí nástrojov vlastného imania s trhovými podmienkami účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky ďalšie podmienky nároku (napríklad prijaté služby od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby) bez ohľadu na to, či je trhová podmienka splnená alebo nie.

▼M2

Prístup k podmienkam bez nároku

21A. Podobne berie účtovná jednotka pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania do úvahy všetky podmienky bez nároku. Preto pokiaľ ide o poskytnutie majetkových nástrojov s podmienkami bez nároku jednotka vykáže tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky podmienky nároku, ktorými nie sú trhové podmienky (napríklad služby prijaté od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby), bez ohľadu na to, či došlo ku splneniu týchto podmienok bez nároku.

▼B

Pravidlá opätovného poskytnutia

22. Pri opciách s *prvkom opätovného poskytnutia* sa prvok opätovného poskytnutia neberie do úvahy pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých opcií k dátumu ich ocenenia. Namiesto toho sa *opcia na opätovné poskytnutie* vykazuje ako nová poskytnutá opcia, a to vtedy, keď sa opcia na opätovné poskytnutie následne poskytne.

Dátum po nároku

23. Po vykázaní prijatého tovaru a služieb v súlade s odsekmi 10 až 22 a následnom zvýšení vlastného imania účtovná jednotka nevykonáva po dátume nároku žiadne následné úpravy celkovej výšky vlastného imania. Účtovná jednotka napríklad následne nezruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby od zamestnanca, ak nástroje vlastného imania, ktoré sa na konci rozhodného obdobia na zamestnanca previedli, neskôr prepadnú alebo, v prípade opcií na akcie, sa tieto nerealizujú. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť účtovnej jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, napríklad prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

Ak nie je možné reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania spoľahlivo odhadnúť

24. Požiadavky uvedené v odsekoch 16 až 23 sa uplatňujú vtedy, keď sa od účtovnej jednotky požaduje, aby oceňovala platby na základe podielov odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. Vo výnimočných prípadoch sa môže stať, že účtovná jednotka nebude schopná spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich ocenenia v súlade s ustanoveniami odsekov 16 až 22. Iba v týchto výnimočných prípadoch účtovná jednotka namiesto toho postupuje takto:

a) ocení nástroje vlastného imania ich *vnútornou hodnotou,* prvotne k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu, a následne ku každému dátumu vykazovania a k dátumu konečného vyrovnania, pričom akákoľvek zmena vnútornej hodnoty sa vykazuje ako zisk alebo strata. Pri poskytnutých opciách na akcie dôjde k záverečnému vyrovnaniu dohody o zaplatení na základe podielov vtedy, keď dôjde k realizácii opcií, ich prepadnutiu (napríklad pri ukončení pracovného pomeru) alebo uplynutiu (napríklad na konci doby platnosti opcie);

b) vykáže prijatý tovar alebo služby na základe počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré vznikol nárok, alebo (tam, kde sa to dá uplatniť), ktoré sa realizovali. Na účely uplatnenia tejto požiadavky na opcie na akcie účtovná jednotka vykazuje tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku, ak existuje, v súlade s odsekmi 14 a 15 s výnimkou situácie, ak sa požiadavky uvedené v odseku 15 písm. b) týkajúce sa trhovej podmienky neuplatňujú. Suma vykázaná za tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku vychádza z počtu opcií na akcie, na ktoré sa očakáva vznik nároku. Ak je to

▼B

nevyhnutné, účtovná jednotka reviduje tento odhad, ak následné informácie naznačujú, že počet opcií na akcie, na ktoré sa očakáva vznik nároku, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu nároku účtovná jednotka reviduje tento odhad tak, aby sa rovnal počtu nástrojov vlastného imania, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok. Po dátume nároku účtovná jednotka zruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby, ak dôjde k neskoršiemu prepadnutiu opcií na akcie, alebo k ich uplynutiu na konci doby platnosti opcie.

25. Ak účtovná jednotka uplatňuje odsek 24, nie je nevyhnutné uplatňovať odseky 26 až 29, pretože všetky zmeny podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu nástrojov vlastného imania, sa zohľadnia pri uplatňovaní metódy vnútornej hodnoty, uvedenej v odseku 24. Ak však účtovná jednotka vysporiada poskytnutie nástrojov vlastného imania, na ktoré sa uplatňuje odsek 24:

a) ak k vysporiadaniu dôjde počas obdobia nároku, účtovná jednotka zaúčtuje vysporiadanie ako urýchlenie nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté v priebehu zvyšného obdobia nároku;

b) všetky platby realizované pri vysporiadaní sa účtujú ako spätný nákup nástrojov vlastného imania, t. j. ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, ktorá presahuje vnútornú hodnotu nástrojov vlastného imania oceňovaných k dátumu spätného odkúpenia. Takýto rozdiel sa vykazuje ako náklad.

Úprava podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytli, vrátane zrušenia a vysporiadania

26. Účtovná jednotka môže upravovať podmienky, za ktorých sa poskytli nástroje vlastného imania. Napríklad môže znížiť realizačnú cenu opcií poskytnutých zamestnancom (t. j. preceniť opcie), čím dôjde k zvýšeniu reálnej hodnoty týchto opcií. Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29 týkajúce sa zaúčtovania vplyvov týchto úprav sú vyjadrené v kontexte transakcií s platbou na základe podielov so zamestnancami. Tieto požiadavky sa však uplatňujú aj na transakcie s platbami na základe podielov s inými stranami ako so zamestnancami, ktoré sa oceňujú odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania. V druhom spomenutom prípade sa všetky odkazy na dátum udelenia uvedené v odsekoch 27 až 29 namiesto toho týkajú dátumu, ku ktorému účtovná jednotka prijme tovar alebo ku ktorému druhá zmluvná strana poskytne službu.

27. Účtovná jednotka vykazuje minimálne tie prijaté služby, ktoré boli ocenené k dátumu poskytnutia nástrojov vlastného imania reálnou hodnotou týchto nástrojov s výnimkou prípadu, ak ku vzniku nároku na tieto nástroje nedôjde z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej ako trhovej podmienky), ktorá bola špecifikovaná k dátumu udelenia. Toto platí bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa nástroje vlastného imania poskytli, a bez ohľadu na ich zrušenie alebo vysporiadanie. Okrem toho účtovná jednotka vykazuje vplyv úprav, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota dohody o zaplatení na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca prospešné. Návod na uplatňovanie tejto požiadavky je uvedený v dodatku B.

▼M2

28. Ak sa zrušia alebo vysporiadajú poskytnuté nástroje vlastného imania počas obdobia nároku (v situácii inej ako je ich zrušenie prepadnutím v prípade, ak sa nesplnili podmienky nároku):

▼B

a) účtovná jednotka zaúčtuje zrušenie alebo vysporiadanie ako urýchlenie nároku, a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by inak bola vykázala za služby prijaté počas zvyšného obdobia nároku;

▼M2

b) všetky platby v prospech zamestnanca súvisiace so zrušením alebo vysporiadaním poskytnutia sa účtujú ako spätný nákup podielu na vlastnom imaní, t. j. ako odúčtovanie z vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovenú k dátumu spätného odkúpenia. Všetky takéto prebytky sa vykážu ako náklad. Ak by však dohoda o zaplatení formou akcií obsahovala komponenty záväzku, jednotka opätovne ocení reálnu hodnotu záväzku k dátumu zrušenia alebo vysporiadania. Každá platba uskutočnená na účel vysporiadania komponentu záväzku sa zaúčtuje ako zánik záväzku;

▼B

c) ak sa zamestnancovi poskytnú nové nástroje vlastného imania a k dátumu ich poskytnutia účtovná jednotka identifikuje takéto nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, účtovná jednotka o poskytnutí náhradných nástrojov vlastného imania účtuje rovnakým spôsobom, ako o úprave pôvodného poskytnutia nástrojov vlastného imania v súlade s odsekom 27 a návodom v dodatku B. Poskytnutá prírastková reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou náhradných nástrojov vlastného imania a čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania k dátumu udelenia náhradných nástrojov vlastného imania. Čistou reálnou hodnotou zrušených nástrojov vlastného imania je ich reálna hodnota bezprostredne pred zrušením, po odpočítaní všetkých platieb realizovaných v prospech zamestnanca pri zrušení nástrojov vlastného imania, ktorá sa účtuje ako zníženie vlastného imania v súlade s vyššie uvedeným písmenom b). Ak účtovná jednotka neoznačí nové poskytnuté nástroje vlastného imania ako náhradu za zrušené nástroje vlastného imania, tieto nové nástroje vlastného imania sa účtujú ako nové poskytnutie nástrojov vlastného imania.

▼M2

28A. Ak si môže účtovná jednotka alebo protistrana vybrať, či splní podmienku bez nároku, účtovná jednotka zachytí nesplnenie tejto podmienky bez nároku zo svojej strany alebo protistranou počas obdobia bez nároku ako zrušenie.

▼B

29. Ak účtovná jednotka spätne odkúpi nárokovateľné nástroje vlastného imania, platba v prospech zamestnanca sa zaúčtuje ako zníženie vlastného imania s výnimkou sumy, o ktorú platba presahuje reálnu hodnotu spätne odkúpených nástrojov vlastného imania, ocenených k dátumu spätného odkúpenia. Takýto rozdiel sa vykáže ako náklad.

▼B

TRANSAKCIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV VYSPORIADANÉ PEŇAŽNÝMI PROSTRIEDKAMI

▼M59

30. V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami účtovná jednotka oceňuje nadobudnutý tovar alebo služby a vzniknutý záväzok reálnou hodnotou záväzku, s výhradou požiadaviek odsekov 31 až 33D. Až do vysporiadania záväzku účtovná jednotka preceňuje záväzok na reálnu hodnotu ku koncu každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania, pričom akékoľvek zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú ako zisk alebo strata za dané obdobie.

31. Účtovná jednotka môže napríklad poskytnúť zamestnancom ako súčasť balíku ich odmeňovania práva na zhodnotenie akcií, na základe ktorých zamestnanci získajú nárok na budúce platby v peňažných prostriedkoch (a nie na nástroj vlastného imania), ktorého výška vychádza z rastu ceny akcie účtovnej jednotky z určitej úrovne počas určitého obdobia. Alternatívne môže účtovná jednotka takisto poskytnúť zamestnancom právo na budúcu peňažnú platbu tak, že im poskytne právo na akcie (vrátane akcií, ktorých vydanie nastane po realizácii opcií na akcie), ktoré môže účtovná jednotka spätne odkúpiť či už povinne (napríklad po ukončení zamestnaneckého pomeru) alebo na základe opcie zamestnanca. Tieto dohody sú príkladmi transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami. Práva na zhodnotenie akcií slúžia na ilustráciu niektorých požiadaviek uvedených v odsekoch 32 až 33D; požiadavky v uvedených odsekoch sa však vzťahujú na všetky transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami.

▼B

32. Účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za tieto služby v okamihu, keď zamestnanci poskytnú svoje služby. Napríklad niektoré práva na zhodnotenie akcií sú nárokovateľné okamžite, a od zamestnancov sa preto nevyžaduje zavŕšenie stanovenej doby zamestnaneckého pomeru na to, aby získali nárok na hotovostnú platbu. Pokiaľ sa nepreukáže opak, účtovná jednotka predpokladá, že služby poskytnuté zamestnancami výmenou za práva na zhodnotenie akcií boli prijaté. Účtovná jednotka teda okamžite vykáže prijaté služby a záväzky zaplatiť za ne. Ak práva na zhodnotenie akcií nebudú nárokované až dovtedy, kým zamestnanec nezotrvá v pracovnom pomere počas stanoveného obdobia, účtovná jednotka vykazuje prijaté služby a záväzok zaplatiť za ne priebežne tak, ako zamestnanci počas daného obdobia poskytujú svoje služby.

▼M59

33. Záväzok sa oceňuje, pri prvom vykázaní a ku koncu každého obdobia vykazovania až do jeho vysporiadania, reálnou hodnotou práv na zhodnotenie akcií pomocou modelu oceňovania opcie, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na zhodnotenie akcií, a rozsah, v akom zamestnanci k príslušnému dňu už svoje služby dodali – s výhradou požiadaviek odsekov 33A až 33D. Účtovná jednotka môže upravovať podmienky, za ktorých sa poskytuje platba na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami. Návod na úpravu transakcie s platbou na základe podielov, ktorou sa mení jej klasifikácia z vysporiadania peňažnými prostriedkami na vysporiadanie akciami, je uvedený v dodatku B odsekoch B44A až B44C.

▼**M59**

PRAVIDLÁ PRE PODMIENKY NÁROKU A PODMIENKY BEZ NÁROKU

33A. Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami môže byť podmienená splnením špecifikovaných podmienok nároku. Môžu existovať aj podmienky výkonnosti, ktoré sa musia splniť, napríklad že účtovná jednotka dosiahne stanovené miery rastu zisku alebo stanovený rast ceny svojich akcií. Podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa k dátumu ocenenia pri odhadovaní reálnej hodnoty platby na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami neberú do úvahy. Tieto podmienky nároku, ktoré nie sú trhovými podmienkami, sa však berú do úvahy pri úprave počtu plnení zahrnutých do ocenenia záväzku vyplývajúceho z transakcie.

33B. Podľa požiadaviek odseku 33A účtovná jednotka vykazuje sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku. Uvedená suma musí byť založená na najlepšom dostupnom odhade počtu plnení, pri ktorých sa očakáva vznik nároku. Ak je to nevyhnutné, účtovná jednotka reviduje tento odhad, ak následné informácie naznačujú, že počet plnení, pri ktorých sa očakáva vznik nároku, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu vzniku nároku účtovná jednotka reviduje tento odhad tak, aby sa rovnal počtu plnení, na ktoré v konečnom dôsledku vznikol nárok.

33C. Trhové podmienky, ako je napríklad dosiahnutie určitej cieľovej ceny akcie, ktorými je prevod (alebo vykonateľnosť) na druhú stranu podmienený, ako aj podmienky bez nároku sa berú do úvahy pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej platby na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami a pri precenení reálnej hodnoty ku koncu každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania.

33D. V dôsledku uplatnenia odsekov 30 až 33C sa kumulovaná suma v konečnom dôsledku vykázaná za prijatý tovar alebo služby ako protihodnota za platbu na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami rovná peňažným prostriedkom, ktoré boli vyplatené.

TRANSAKCIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV S PRVKOM ČISTÉHO VYSPORIADANIA NA ÚČELY POVINNOSTÍ TÝKAJÚCICH SA ZRÁŽKOVEJ DANE

33E. Daňové právne predpisy alebo nariadenia môžu ukladať účtovnej jednotke povinnosť zraziť sumu na účely daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s platbou na základe podielov a previesť v mene zamestnanca túto sumu, obvykle v peňažných prostriedkoch, daňovému úradu. Na splnenie tejto povinnosti môžu podmienky dohody o zaplatení na základe podielov povoliť účtovnej jednotke alebo od nej vyžadovať, aby zrazila počet nástrojov vlastného imania rovnajúci sa peňažnej hodnote daňovej povinnosti zamestnanca z celkového počtu nástrojov vlastného imania, ktoré by inak boli vydané zamestnancovi pri výkone platby na základe podielov (alebo jej prevode na druhú stranu) (t. j. dohoda o zaplatení na základe podielov má „prvok čistého vysporiadania“).

33F. Ako výnimka z požiadaviek uvedených v odseku 34 sa transakcia opísaná v odseku 33E ako celok klasifikuje ako transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami, ak by bola takto klasifikovaná pri neexistencii prvku čistého vysporiadania.

▼M59

33G. Účtovná jednotka uplatňuje odsek 29 tohto štandardu na zaúčtovanie zrazenia akcií určeného na financovanie platby daňovému úradu v súvislosti s daňovou povinnosťou zamestnanca spojenou s platbou na základe podielov. Realizovaná platba sa teda zaúčtuje ako zníženie vlastného imania vo výške zrazených akcií s výnimkou sumy, o ktorú platba presiahne reálnu hodnotu zrazených nástrojov vlastného imania k dátumu čistého vysporiadania.

33H. Výnimka z odseku 33F sa neuplatňuje na:

a) dohodu o zaplatení na základe podielov s prvkom čistého vysporiadania, v prípade ktorej účtovná jednotka nemá podľa daňových právnych predpisov alebo nariadení povinnosť zraziť určitú sumu na účely daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s uvedenou platbou na základe podielov, alebo

b) nástroje vlastného imania, ktoré účtovná jednotka zrazí nad rámec daňovej povinnosti zamestnanca spojenej s platbou na základe podielov (t. j. účtovná jednotka zrazila sumu akcií, ktorá presahuje peňažnú hodnotu daňovej povinnosti zamestnávateľa). Takéto nadmerne zrazené akcie sa účtujú ako platba na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami, ak je táto suma vyplatená zamestnancovi v peňažných prostriedkoch (alebo v inom majetku).

▼B

TRANSAKCIE S PLATBAMI NA ZÁKLADE PODIELOV S ALTERNATÍVOU VYSPORIADANIA PEŇAŽNÝMI PROSTRIEDKAMI

34. V prípade transakcií s platbou na základe podielov, pri ktorých sa v podmienkach zmluvy poskytuje buď účtovnej jednotke alebo protistrane možnosť výberu, či účtovná jednotka vyrovná transakciu peňažnými prostriedkami (alebo iným majetkom) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka vykazuje takúto transakciu alebo jej zložky ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami, ak a v rozsahu, v akom účtovnej jednotke vznikol záväzok vysporiadať transakciu peňažnými prostriedkami alebo iným majetkom, alebo ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami v prípade, ak a v rozsahu, v akom ku vzniku takéhoto záväzku nedošlo.

Transakcie s platbami na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú protistrane zvoliť formu vysporiadania

35. Ak účtovná jednotka dala protistrane právo vybrať si, či sa transakcia s platbou na základe podielov vysporiada peňažnými prostriedkami ([1]) alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka tým vydala zložený finančný nástroj, ktorý obsahuje dlhovú zložku (t. j. právo protistrany požadovať platbu v peňažných prostriedkoch) a zložku vlastného imania (t. j. právo protistrany požadovať vyrovnanie nástrojmi vlastného imania a nie v peňažných prostriedkoch). V prípade transakcií s inými stranami, ako sú zamestnanci, pri ktorých sa reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb oceňuje priamo, účtovná jednotka oceňuje zložku vlastného imania zloženého finančného nástroja ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb a reálnou hodnotou dlhovej zložky k dátumu, keď došlo k prijatiu tovaru alebo služieb.

36. V prípade ďalších transakcií vrátane transakcií so zamestnancami, účtovná jednotka stanovuje reálnu hodnotu zloženého finančného nástroja ku dňu ocenenia s tým, že berie do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na peňažné prostriedky alebo nástroje vlastného imania.

([1]) V odsekoch 35 až 43 všetky odkazy na peňažné prostriedky obsahujú aj odkazy na ostatné aktíva účtovnej jednotky.

▼B

37. Pri uplatňovaní odseku 36 účtovná jednotka najskôr stanovuje reálnu hodnotu dlhovej zložky a následne stanovuje reálnu hodnotu zložky vlastného imania s tým, že berie do úvahy, že protistrana sa musí vzdať práva na príjem peňažných prostriedkov, aby mohla prijať nástroj vlastného imania. Reálna hodnota zloženého finančného nástroja je súčtom reálnych hodnôt jeho dvoch zložiek. Transakcie s platbami na základe podielov, v rámci ktorých má protistrana voľbu možnosti úhrady, sú však často štruktúrované tak, že reálna hodnota oboch alternatív vyrovnania je rovnaká. Protistrana môže mať napríklad možnosť prijať buď opcie na akcie, alebo opcie na zhodnotenie akcií vysporiadané v peňažných prostriedkoch. V takýchto prípadoch je reálna hodnota zložky vlastného imania nulová, a teda reálna hodnota zloženého finančného nástroja je rovnaká, ako reálna hodnota dlhovej zložky. Naopak, ak sú reálne hodnoty alternatív vysporiadania rôzne, reálna hodnota zložky vlastného imania bude obvykle vyššia ako nulová, a v takomto prípade bude reálna hodnota zloženého finančného nástroja vyššia ako reálna hodnota dlhovej zložky.

38. Účtovná jednotka účtuje o prijatom alebo nadobudnutom tovare alebo službách osobitne oproti každej zo zložiek zloženého finančného nástroja. V prípade dlhovej zložky účtovná jednotka vykazuje nadobudnutý tovar alebo služby a záväzok zaplatiť za takýto tovar alebo služby v čase, keď protistrana dodá tovar alebo poskytne služby, v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami (odseky 30 až 33). V prípade zložky vlastného imania (ak existuje) účtovná jednotka vykazuje prijatý tovar alebo služby, ako aj zvýšenie vlastného imania v čase, keď protistrana dodá tovar alebo poskytne služby, v súlade s požiadavkami uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami (odseky 10 až 29).

39. K dátumu vysporiadania účtovná jednotka preceňuje záväzok na jeho reálnu hodnotu. Ak účtovná jednotka pri vysporiadaní záväzku emituje nástroje vlastného imania namiesto vyplatenia peňažných prostriedkov, záväzok sa preúčtuje priamo do vlastného imania ako protihodnota za emitované nástroje vlastného imania.

40. Ak pri vysporiadaní účtovná jednotka zaplatí v peňažných prostriedkoch a neemituje nástroje vlastného imania, takáto platba predstavuje úplné vysporiadanie záväzku. Akákoľvek vykázaná zložka vlastného imania, ktorá sa predtým už vykázala, zostáva vo vlastnom imaní. Ak si protistrana zvolí vysporiadanie príjmom peňažných prostriedkov, zaniká jej právo na získanie nástrojov vlastného imania. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť účtovnej jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, t. j. prevod z jednej zložky vlastného imania do inej.

Platby na základe podielov, ktorých zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť formu vysporiadania

41. V prípade transakcie s platbou na základe podielov, pri ktorej zmluvné podmienky umožňujú účtovnej jednotke zvoliť si, či sa vysporiadanie uskutoční formou peňažných prostriedkov alebo emitovaním nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka určí, či má súčasný záväzok vysporiadať formou peňažných prostriedkov a podľa toho zodpovedajúcim spôsobom túto transakciu s platbou na základe podielov zaúčtuje. Účtovná jednotka má súčasný záväzok vysporiadať peňažnými prostriedkami, ak voľba vysporiadania nástrojmi vlastného imania nemá komerčnú podstatu (napríklad preto, lebo účtovná jednotka v súlade s platnými zákonmi nesmie emitovať akcie), alebo má účtovná jednotka zaužívanú prax z minulosti alebo stanovenú politiku vysporiadavania takýchto transakcií v peňažných prostriedkoch, alebo vo všeobecnosti vykonáva vysporiadanie formou peňažných prostriedkov vždy, keď druhá zmluvná strana požiada o takéto vyrovnanie.

▼B

42. Ak má účtovná jednotka súčasný záväzok vysporiadania v peňažných prostriedkoch, transakciu zaúčtuje v súlade s požiadavkami, ktoré platia pre transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami, uvedenými v odsekoch 30 až 33.

43. Ak takýto záväzok neexistuje, účtovná jednotka zaúčtuje transakciu v súlade s požiadavkami, uplatňovanými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami, uvedenými v odsekoch 10 až 29. Pri vysporiadaní:

a) ak si účtovná jednotka vyberie možnosť vysporiadania v peňažných prostriedkoch, hotovostná platba sa účtuje ako spätné odkúpenie podielu na vlastnom imaní, t. j. ako zníženie vlastného imania, s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);

b) ak si účtovná jednotka zvolí možnosť vysporiadania formou emitovania nástrojov vlastného imania, nevyžaduje sa žiadne ďalšie účtovanie (okrem prevodu z jednej zložky vlastného imania do inej, ak je to potrebné), s výnimkou prípadu uvedeného v písmene c);

c) ak si účtovná jednotka zvolí alternatívu vysporiadania s vyššou reálnou hodnotou k dátumu vysporiadania, účtovná jednotka vykazuje dodatočný náklad vo výške rozdielu daných hodnôt, t. j. rozdiel medzi zaplatenými peňažnými prostriedkami a reálnou hodnotou nástrojov vlastného imania, ktoré by boli inak emitované, alebo rozdiel medzi reálnou hodnotou emitovaných nástrojov vlastného imania a sumou peňažných prostriedkov, ktorá by sa inak zaplatila, podľa toho, o ktorý prípad ide.

▼M23

TRANSAKCIE S PLATBOU NA ZÁKLADE PODIELOV MEDZI ÚČTOVNÝMI JEDNOTKAMI SKUPINY (ZMENY A DOPLNENIA Z ROKU 2009)

43A. Pri transakciách s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje vo svojej oddelenej alebo individuálnej účtovnej závierke prijatý tovar alebo služby buď ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami alebo vysporiadanú peňažnými prostriedkami, a to na základe posúdenia:

a) povahy poskytnutého plnenia a

b) jej vlastných práv a povinností.

Suma, ktorú vykazuje účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby, sa môže líšiť od sumy, ktorú vykazuje konsolidovaná skupina alebo iná účtovná jednotka skupiny, ktorá vysporiadava transakciu s platbou na základe podielov.

43B. Účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje prijatý tovar alebo služby ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami, keď:

a) poskytnutým plnením sú jej vlastné nástroje vlastného imania, alebo

b) účtovná jednotka nemá povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov.

Účtovná jednotka následne preceňuje takúto transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami len pri zmenách netrhových podmienok nároku v súlade s odsekmi 19 až 21. Vo všetkých ostatných situáciách účtovná jednotka prijímajúca tovar alebo služby oceňuje prijatý tovar alebo služby ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami.

▼**M23**

43C. Účtovná jednotka, ktorá vysporiadava transakciu s platbou na základe podielov, keď iná účtovná jednotka skupiny prijme tovar alebo služby, vykazuje transakciu ako transakciu s platbou na základe podielov vysporiadanú akciami iba vtedy, keď je táto transakcia vysporiadaná v rámci nástrojov vlastného imania tejto účtovnej jednotky. Inak sa transakcia vykazuje ako transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami.

43D. Niektoré skupinové transakcie zahŕňajú dohody o zaplatení, na základe ktorých musí jedna účtovná jednotka skupiny zaplatiť druhej účtovnej jednotke skupiny za poskytnutie platby na základe podielov dodávateľom tovaru alebo služieb. V takýchto prípadoch účtovná jednotka, ktorá prijíma tovar alebo služby, účtuje o transakcii s platbou na základe podielov v súlade s odsekom 43B bez ohľadu na vnútroskupinové dohody o zaplatení.

▼**B**

ZVEREJŇOVANIE

44. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť charakter a rozsah zmlúv o zaplatení na základe podielov, ktoré existovali v priebehu účtovného obdobia.

45. Na účely splnenia zásady odseku 44 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto informácie:

a) opis každého typu dohody o zaplatení na základe podielov, ktorá existovala kedykoľvek v priebehu účtovného obdobia, vrátane všeobecných podmienok každej dohody, akými sú napríklad podmienky nároku, maximálna splatnosť poskytnutej opcie a metóda vysporiadania (t. j. peňažnými prostriedkami alebo akciami). Účtovná jednotka, ktorá má dohodnuté v podstate podobné typy dohôd o zaplatení na základe podielov, môže takéto informácie agregovať, pokiaľ nie je pre splnenie zásad odseku 44 nevyhnutné zverejniť každú dohodu osobitne;

b) počet a vážený priemer realizačných cien opcií na akcie pre každú z týchto skupín opcií:

i) opcie nesplatené na začiatku obdobia;

ii) opcie poskytnuté v priebehu obdobia;

iii) opcie prepadnuté v priebehu obdobia;

iv) opcie realizované v priebehu obdobia;

v) opcie, ktorých splatnosť sa skončila v priebehu obdobia;

vi) opcie nesplatené na konci obdobia a

vii) opcie realizovateľné na konci obdobia;

c) pri opciách na akcie realizovaných počas obdobia vážený priemer ceny akcie k dátumu realizácie. Ak sa opcie realizovali na pravidelnej báze počas obdobia, účtovná jednotka môže namiesto toho zverejniť vážený priemer cien akcií za dané obdobie;

▼B

d) pri opciách na akcie nesplatené ku koncu daného obdobia rozpätie realizačných cien a vážený priemer zostávajúcich zmluvne dohodnutých dôb do splatnosti opcií. Ak je rozpätie realizačných cien široké, nesplatené opcie sa rozdelia do pásiem, ktoré majú lepšiu vypovedajúcu schopnosť na účely posúdenia počtu a načasovania prípadných emisií dodatočných akcií a prijatia peňažných prostriedkov, ktoré môže nastať po realizácii opcií.

46. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky porozumieť, ako sa v priebehu účtovného obdobia stanovovala reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb alebo reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania.

47. Ak účtovná jednotka stanovila reálnu hodnotu tovaru alebo služieb prijatých ako protihodnoty za nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nepriamo, odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania, v záujme splnenia zásad odseku 46 účtovná jednotka zverejní minimálne tieto údaje:

a) pri opciách na akcie poskytnuté v priebehu obdobia vážený priemer reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota stanovila, vrátane týchto údajov:

   i) použitý opčný oceňovací model a vstupy pre tento model vrátane váženého priemeru cien akcií, realizačnej ceny, očakávanej volatility, doby platnosti opcie, očakávaných dividend, bezrizikovej úrokovej sadzby a všetkých ostatných vstupov do modelu, vrátane použitej metódy a predpokladov, z ktorých sa vychádzalo pri zahrnutí účinkov očakávanej predčasnej realizácie;

   ii) ako sa stanovila očakávaná volatilita vrátane vysvetlenia, do akej miery vychádzal odhad očakávanej volatility z historickej volatility, a

   iii) či a akým spôsobom sa zahrnuli všetky ostatné črty poskytnutia opcie do stanovovania reálnej hodnoty, napríklad trhové podmienky;

b) pri ostatných nástrojoch vlastného imania poskytnutých v priebehu obdobia (t. j. iných ako opcie na akcie) účtovná jednotka zverejňuje počet a vážený priemer reálnej hodnoty týchto nástrojov vlastného imania k dátumu ich ocenenia a informácie o tom, akým spôsobom sa reálna hodnota stanovovala, vrátane:

   i) ak sa reálna hodnota nestanovovala podľa pozorovateľnej trhovej ceny, akým spôsobom sa stanovila;

   ii) či a ako sa očakávané dividendy zapracovali do metodiky stanovovania reálnej hodnoty a

   iii) či a ako sa ostatné črty poskytnutých nástrojov vlastného imania zapracovali do metodiky stanovovania reálnej hodnoty;

c) pri dohodách o zaplatení na základe podielov, ktorých podmienky sa počas daného obdobia upravili:

   i) vysvetlenie týchto úprav;

   ii) poskytnutá prírastková reálna hodnota (ktorá je výsledkom týchto úprav) a

   iii) informácia o tom, ako sa stanovovala poskytnutá prírastková reálna hodnota, konzistentne s požiadavkami uvedenými v písmenách a) a b), ak sú relevantné.

▼B

48. Ak účtovná jednotka stanovila reálnu hodnotu tovaru a služieb prijatých v priebehu daného obdobia priamo, zverejní, ako sa táto reálna hodnota stanovovala, t. j. či sa reálna hodnota tohto tovaru alebo služieb stanovila v trhovej cene.

49. Ak účtovná jednotka vyvrátila predpoklad odseku 13, zverejní túto skutočnosť a súčasne zverejní dôvod vyvrátenia uvedeného predpokladu.

50. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu porozumieť vplyvu transakcií s platbou na základe podielov na hospodársky výsledok účtovnej jednotky v danom období a na jej finančnú pozíciu.

51. Na účely splnenia zásady odseku 50 účtovná jednotka zverejňuje minimálne tieto údaje:

a) celkové náklady vykázané za obdobie, ktoré vznikli z transakcií s platbami na základe podielov, pri ktorých prijatý tovar alebo služby nesplnili podmienky na ich vykázanie ako majetku, a teda sa okamžite vykázali ako náklad, ďalej sa samostatne zverejňuje časť tohto celkového nákladu, ktorá pripadá na transakcie účtované ako transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami;

b) pre záväzky vyplývajúce z transakcií s platbami na základe podielov:

i) celkovú účtovnú hodnotu na konci obdobia a

ii) celkovú vnútornú hodnotu na konci daného obdobia pri tých záväzkoch, pri ktorých ku koncu obdobia došlo k vzniku práva druhej zmluvnej strany na príjem peňažných prostriedkov alebo iného majetku (napríklad vznik práv na zhodnotenie akcií).

▼M59

52. Ak informácie, ktoré sa majú podľa tohto štandardu zverejňovať, nespĺňajú zásady uvedené v odsekoch 44, 46 a 50, účtovná jednotka zverejní dodatočné informácie nevyhnutné na to, aby sa tieto zásady splnili. Ak napríklad účtovná jednotka klasifikovala akékoľvek transakcie s platbou na základe podielov ako vysporiadané akciami v súlade s odsekom 33F, musí zverejniť odhad sumy, v prípade ktorej očakáva, že ju prevedie daňovému úradu na účely vysporiadania daňovej povinnosti zamestnanca, ak je to nevyhnutné na informovanie používateľov o účinkoch na budúce peňažné toky spojené s dohodou o zaplatení na základe podielov.

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA

53. V prípade transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na akcie, opcie na akcie alebo na iné nástroje vlastného imania, ktoré sa poskytli po 7. novembri 2002 a k dátumu účinnosti toho štandardu ešte neboli nárokovateľné.

54. Účtovnej jednotke sa odporúča, ale sa nevyžaduje, aby uplatňovala tento štandard aj na iné poskytnutia nástrojov vlastného imania, ak účtovná jednotka zverejnila reálnu hodnotu týchto nástrojov vlastného imania, stanovenú k dátumu ich ocenenia.

▼B

55. Pri všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa vzťahuje tento štandard, účtovná jednotka uvedie porovnávacie údaje a tam, kde je to potrebné, upraví počiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie.

56. Aj pre všetky poskytnuté nástroje vlastného imania, na ktoré sa neuplatnil tento štandard (napríklad nástroje vlastného imania poskytnuté 7. novembra 2002 alebo skôr), však účtovná jednotka zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 44 a 45.

57. Ak po dátume účinnosti tohto štandardu účtovná jednotka zmení podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania, na ktoré sa tento štandard neuplatňoval, musí pri účtovaní všetkých takýchto úprav uplatniť ustanovenia odsekov 26 až 29.

58. Pri záväzkoch vyplývajúcich z transakcií s platbami na základe podielov, ktoré existovali k dátumu účinnosti tohto štandardu, účtovná jednotka uplatňuje tento štandard spätne. K týmto záväzkom účtovná jednotka uvedie porovnávacie údaje vrátane úpravy počiatočného stavu nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie, za ktoré sa prepočítané porovnávacie informácie uvádzajú, s výnimkou, že od účtovnej jednotky sa prepočítanie porovnávacích informácii nepožaduje, ak sa tieto informácie týkajú obdobia alebo dátumu pred 7. novembrom 2002.

59. Účtovnej jednotke sa odporúča, ale sa nevyžaduje, uplatňovať tento štandard spätne na ostatné záväzky vyplývajúce z transakcií s platbou na základe podielov, napríklad na záväzky, ktoré sa vysporiadali počas obdobia, za ktoré sa predkladajú porovnávacie informácie.

▼M59

59A. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny uvedené v odsekoch 30 až 31, 33 až 33H a B44A až B44C, ako je stanovené nižšie. Predchádzajúce obdobia sa neprehodnocujú.

a) Zmeny v odsekoch B44A až B44C sa uplatňujú len na úpravy, ku ktorým dôjde k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát.

b) Zmeny v odsekoch 30 až 31 a 33 až 33D sa uplatňujú na transakcie s platbou na základe podielov, ktoré sú nenárokovateľné, k dátumu, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní zmeny, a na transakcie s platbou na základe podielov s dátumom poskytnutia k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát. V prípade nenárokovateľných transakcií s platbou na základe podielov poskytnutých pred dátumom, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tieto zmeny, účtovná jednotka precení záväzok k uvedenému dátumu a vykáže vplyv precenenia v počiatočných nerozdelených ziskoch (prípadne v inej zložke vlastného imania) obdobia vykazovania, v ktorom sa tieto zmeny po prvýkrát uplatnia.

▼M59

c) Zmeny v odsekoch 33E až 33H a zmena odseku 52 sa uplatňujú na transakcie s platbou na základe podielov, ktoré sú nenárokovateľné (alebo nárokovateľné avšak nevykonané), k dátumu, kedy účtovná jednotka po prvýkrát uplatní zmeny, a na transakcie s platbou na základe podielov s dátumom poskytnutia k dátumu alebo po dátume, kedy účtovná jednotka tieto zmeny uplatní po prvýkrát. V prípade nenárokovateľných (alebo nárokovateľných, avšak nevykonaných) transakcií s platbou na základe podielov (alebo ich častí), ktoré boli predtým klasifikované ako platby na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami, ale teraz sú klasifikované ako vysporiadané akciami v súlade so zmenami, účtovná jednotka reklasifikuje účtovnú hodnotu záväzku z platby na základe podielov na vlastné imanie k dátumu, kedy po prvýkrát uplatní zmeny.

59B. Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky uvedené v odseku 59A, môže účtovná jednotka uplatniť zmeny v odseku 63D spätne, s výhradou prechodných ustanovení v odsekoch 53 až 59 tohto štandardu, v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, a to vtedy a len vtedy, ak je to možné bez spätného pohľadu. Ak si účtovná jednotka zvolí retrospektívne uplatňovanie, musí tak urobiť v prípade všetkých zmien vykonaných na základe *Klasifikácie a oceňovania transakcií s platbou na základe podielov* (Zmeny IFRS 2).

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

60. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M22

61. IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) a *Vylepšenia IFRS* vydané v apríli 2009 zmenili a doplnili odsek 5. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 3 (revidovaný v roku 2008) na skoršie obdobie, tieto zmeny a doplnenia sa takisto uplatňujú na toto skoršie obdobie.

▼M2

62. Účtovná jednotka spätne uplatní nasledovné dodatky pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2009 alebo neskôr:

a) požiadavky odseku 21A v súvislosti s prístupom k podmienkam bez nároku;

b) revidované definície pojmov „nárok“ a „podmienky nároku“ v prílohe A;

c) zmeny a doplnenia v odsekoch 28 a 28A v súvislosti so zrušeniami.

Skoršia aplikácia je povolená. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2009, je povinná túto skutočnosť zverejniť.

▼**M59**

63. Účtovná jednotka uplatňuje nasledovné zmeny vykonané na základe *Skupinových transakcií s platbou na základe podielov vysporiadaných peňažnými prostriedkami* z júna 2009 spätne, s výhradou prechodných ustanovení v odsekoch 53 až 59, v súlade s IAS 8 na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2010 alebo po tomto dátume:

a) zmenu a doplnenie odseku 2, vypustenie odseku 3 a vloženie odsekov 3A a 43A až 43D a odsekov B45, B47, B50, B54, B56 až B58 a B60 v prílohe B v súvislosti s účtovaním o transakciách medzi účtovnými jednotkami skupiny.

b) revidované vymedzenia týchto pojmov v prílohe A:

— transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami,

— transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami,

— dohoda o zaplatení na základe podielov a

— transakcia s platbou na základe podielov.

Ak informácie nevyhnutné na retrospektívne uplatňovanie nie sú k dispozícii, účtovná jednotka vykáže vo svojej oddelenej alebo individuálnej účtovnej závierke sumy predtým zaúčtované v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2010, zverejní túto skutočnosť.

▼**M32**

63.A Štandardom IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, vydaným v máji 2011, sa zmenil a doplnil odsek 5 a dodatok A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M43**

63.B Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenili odseky 15 a 19. V dodatku A boli zmenené definície pojmov „podmienky nároku“ a „trhové podmienky“ a doplnili sa definície „podmienky výkonnosti“ a „podmienky služby“. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu prospektívne na transakcie s platbou na základe podielov, ktorých dátum udelenia je 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M53**

63.C. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M59

63.D. Na základe *Klasifikácie a oceňovania transakcií s platbou na základe podielov* (Zmeny IFRS 2) z júna 2016 sa zmenili odseky 19, 30 až 31, 33, 52 a 63 a doplnili odseky 33A až 33H, 59A až 59B, 63D a B44A až B44C a ich príslušné nadpisy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M23

STIAHNUTIE INTERPRETÁCIÍ

64. *Skupinové transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami* vydané v júni 2009 nahrádzajú interpretáciu IFRIC 8 *Rozsah pôsobnosti štandardu IFRS 2* a interpretáciu IFRIC 11 *IFRS 2 – Vnútroskupinové transakcie a transakcie s vlastnými akciami*. Zmeny a doplnenia uskutočnené v tom dokumente zahŕňali predchádzajúce požiadavky stanovené v interpretáciách IFRIC 8 a IFRIC 11 takto:

a) zmenený a doplnený odsek 2 a vložený odsek 13A v súvislosti s účtovaním o transakciách, pre ktoré účtovná jednotka nedokáže konkrétne identifikovať niektorý alebo všetok prijatý tovar alebo služby. Tieto požiadavky platili pre ročné obdobia začínajúce sa 1. mája 2006 alebo neskôr.

b) vložené odseky B46, B48, B49, B51 až B53, B55, B59 a B61 v prílohe B v súvislosti s účtovaním o transakciách medzi účtovnými jednotkami skupiny. Tieto požiadavky platili pre ročné obdobia začínajúce sa 1. marca 2007 alebo neskôr.

Tieto požiadavky sa uplatňovali retrospektívne v súlade s požiadavkami IAS 8, podľa prechodných ustanovení štandardu IRFS 2.

▼B

Dodatok A

Definície

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

▼M23

Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami	**Transakcia s platbou na základe podielov**, v rámci ktorej účtovná jednotka nadobúda tovar alebo služby oproti záväzku previesť peňažné prostriedky alebo iné aktíva dodávateľovi tohto tovaru alebo služieb v sume, ktorej výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny.

▼B

Zamestnanci a iné osoby poskytujúce podobné služby	Jednotlivci, ktorí poskytujú osobné služby účtovnej jednotke, a sú to buď a) jednotlivci, ktorí sa na daňové alebo právne účely považujú za zamestnancov, b) jednotlivci, ktorí pracujú pre účtovnú jednotku podľa jej nariadení rovnakým spôsobom, ako jednotlivci, ktorí sa považujú za zamestnancov na daňové alebo právne účely, alebo c) poskytnuté služby sú podobné tým službám, ktoré poskytujú zamestnanci. Tento pojem napríklad zahŕňa celý manažment, t. j. osoby s právomocou a zodpovednosťou za plánovanie, riadenie a kontrolu činností účtovnej jednotky vrátane pracovníkov vedenia bez výkonných právomocí.
Nástroj vlastného imania	Zmluva, ktorou sa preukazuje zostávajúci podiel na majetku účtovnej jednotky po odpočítaní všetkých jeho záväzkov ([1]).
Poskytnutý nástroj vlastného imania	Právo (podmienené alebo nepodmienené) na **nástroj vlastného imania** účtovnej jednotky udelený účtovnou jednotkou druhej strane v rámci **dohody o zaplatení na základe podielov**.

▼M23

Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami	**Transakcia s platbou na základe podielov**, v rámci ktorej účtovná jednotka a) prijíma tovar alebo služby ako protihodnotu za svoje vlastné **nástroje vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**), alebo b) prijíma tovar alebo služby, no nemá povinnosť vysporiadať transakciu s dodávateľom.

▼B

Reálna hodnota	Suma, za ktorú by mohol byť majetok vymenený, záväzok vysporiadaný, alebo vymenený **poskytnutý nástroj vlastného imania** v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

([1]) Koncepčný rámec definuje záväzok ako súčasnú povinnosť účtovnej jednotky vzniknutú z minulej udalosti, vysporiadanie ktorej bude podľa očakávaní mať za následok odliv zdrojov účtovnej jednotky stelesňujúcich ekonomické úžitky (t. j. odliv peňažných prostriedkov alebo iných aktív účtovnej jednotky).

▼B

Dátum udelenia	Dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka a druhá strana (vrátane zamestnanca) dohodnú na **dohode o zaplatení na základe podielov**, čo je dátum, ku ktorému účtovná jednotka a protistrana dospeli k vzájomnej dohode o podmienkach zmluvy. K dátumu udelenia účtovná jednotka udelí protistrane právo na peňažné prostriedky, iný majetok, alebo **nástroje vlastného imania** účtovnej jednotky za predpokladu, že sa splnia **podmienky nároku**, ak boli stanovené. Ak takáto dohoda podlieha schvaľovaniu (napríklad schváleniu ►M5 vlastníkmi ◄), dátumom udelenia je dátum, ku ktorému došlo k schváleniu.
Vnútorná hodnota	Rozdiel medzi **reálnou hodnotou** akcií, na ktoré má protistrana (podmienené alebo nepodmienené) právo na upísanie alebo právo na získanie, a cenou (ak existuje), ktorú protistrana musí (alebo bude musieť) za tieto akcie zaplatiť. Napríklad **opcia na akcie** s realizačnou cenou 15 CU, ([1]) súvisiaca s akciou s **reálnou hodnotou** 20 CU, má vnútornú hodnotu 5 CU.

▼M43

Trhové podmienky	**Podmienky výkonnosti**, od ktorých závisí realizačná cena, nárok alebo realizovateľnosť **nástroja vlastného imania**, ktorá súvisí s trhovou cenou (alebo hodnotou) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky (alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny), ako napríklad: a) dosiahnutie špecifickej ceny akcie alebo špecifickej sumy **vnútornej hodnoty opcie na akciu** alebo b) dosiahnutie špecifického cieľa, ktorý vychádza z trhovej ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky (alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny) vo vzťahu k indexu trhových cien **nástrojov vlastného imania** iných účtovných jednotiek. Na základe trhových podmienok musí protistrana dokončiť stanovené obdobie služby (t. j. **podmienka služby**); požiadavka na poskytovanie služby môže byť explicitná alebo implicitná.

([1]) V tomto dodatku sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU).

▼B

Dátum ocenenia	Dátum, ku ktorému je na účely tohto štandardu stanovená **reálna hodnota** poskytnutých **nástrojov vlastného imania**. V prípade transakcií so **zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby** je dátumom ocenenia **dátum udelenia**. V prípade transakcií s inými stranami ako so zamestnancami (a tými, ktorí poskytujú podobné služby) je dátumom ocenenia dátum, ku ktorému účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.

▼M43

Podmienky výkonnosti	**Podmienky nároku**, ktoré vyžadujú, aby: a) protistrana dokončila stanovené obdobie služby (t. j. **podmienka služby**); požiadavka na službu môže byť explicitná alebo implicitná; a b) boli splnené stanovené ciele výkonnosti, zatiaľ čo protistrana poskytuje službu požadovanú v písm. a). Obdobie na dosiahnutie cieľov výkonnosti: a) nesmie trvať dlhšie ako do konca obdobia služby a b) môže začať pred obdobím služby pod podmienkou, že dátum začiatku plnenia cieľa výkonnosti nenastane výrazne skôr ako začiatok obdobia služby. Cieľ výkonnosti sa definuje odkazom na: a) vlastné operácie (alebo činnosť) účtovnej jednotky alebo operácie či činnosti inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny (t. j. netrhová podmienka); alebo b) cenu (alebo hodnotu) **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky alebo nástrojov vlastného imania inej účtovnej jednotky v rámci tej istej skupiny (vrátane akcií a **opcií na akcie**) (t. j. **trhová podmienka**). Cieľ výkonnosti sa môže vzťahovať buď na výkonnosť účtovnej jednotky ako celku alebo niektorej časti účtovnej jednotky (alebo časti skupiny), ako je napr. divízia alebo jednotlivý zamestnanec.

▼B

Prvok opätovného poskytnutia	Prvok, ktorý umožňuje automatické poskytnutie ďalšej **opcie na akcie** v prípade, keď držiteľ opcie realizuje predtým poskytnuté opcie a na úhradu realizačnej ceny použije namiesto peňažných prostriedkov akcie účtovnej jednotky.

▼B

Opcia na opätovné poskytnutie	Nová **opcia na akcie**, ktorá sa poskytne v prípade, ak sa akcia použije na vyrovnanie realizačnej ceny predchádzajúcej **opcie na akcie**.

▼M43

Podmienky služby	**Podmienky nároku**, ktoré vyžadujú, aby protistrana dokončila stanovené obdobie služby, počas ktorého sa účtovnej jednotke poskytujú služby. Ak protistrana prestane poskytovať služby počas **obdobia nároku**, nesplnila tieto podmienky, a to bez ohľadu na dôvod, pre ktorý prestala služby poskytovať. Podmienky služby nevyžadujú splnenie cieľa výkonnosti.

▼M23

Dohoda o zaplatení na základe podielov	Dohoda medzi účtovnou jednotkou (alebo inou účtovnou jednotkou skupiny ([a]) alebo ktorýmkoľvek akcionárom ktorejkoľvek účtovnej jednotky skupiny) a ďalšou stranou (vrátane zamestnancov), ktorá oprávňuje túto druhú stranu prijať a) peňažné prostriedky alebo iné aktíva účtovnej jednotky v sume, ktorej výška vychádza z ceny (alebo hodnoty) **nástrojov vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny, alebo b) **nástroje vlastného imania** (vrátane akcií alebo **opcií na akcie**) účtovnej jednotky alebo inej účtovnej jednotky skupiny, za predpokladu, že sú splnené prípadné určené **podmienky nároku**. ([a]) ►M32 „Skupina" je v dodatku A štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* vymedzená ako „materská spoločnosť a jej dcérske spoločnosti" z pohľadu najvyššej materskej spoločnosti vykazujúcej účtovnej jednotky. ◄
Transakcia s platbou na základe podielov	Transakcia, v rámci ktorej a) účtovná jednotka prijíma tovar alebo služby od dodávateľa tohto tovaru alebo služieb (vrátane zamestnanca) v rámci **dohody o zaplatení na základe podielov**, alebo b) účtovnej jednotke vzniká povinnosť vysporiadať transakciu s dodávateľom v rámci **dohody o zaplatení na základe podielov**, keď tento tovar alebo služby prijme iná účtovná jednotka skupiny.

▼B

Opcia na akcie	Zmluva, ktorá udeľuje držiteľovi právo, nie však povinnosť, získať akcie účtovnej jednotky za pevnú alebo určiteľnú cenu v rámci dohodnutého časového obdobia.

▼M2

Nárok	Vznik právneho nároku. V rámci **dohody o zaplatení formou akcií** vzniká právo protistrany na príjem peňazí, iného majetku alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky, keď právny nárok protistrany prestáva byť podmienený splnením stanovených **podmienok nároku**.

▼M43

Podmienky nároku	Podmienky, ktoré určujú, či účtovná jednotka prijme služby, ktoré oprávňujú protistranu na príjem peňazí, iného majetku alebo **nástrojov vlastného imania** účtovnej jednotky v rámci **dohody o zaplatení formou akcií**. Podmienky nároku sú buď **podmienkami služby** alebo **podmienkami výkonnosti**.

▼B

Obdobie nároku	Obdobie, počas ktorého musí dôjsť k splneniu všetkých **podmienok nároku**, súvisiacich s **dohodou o zaplatení na základe podielov**.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou štandardu.

Odhad reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania

B1. Odseky B2 až B41 tohto dodatku sa zaoberajú stanovovaním reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie a zameriavajú sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytovanie akcií alebo opcií na akcie zamestnancom. Vzhľadom na to nejde o vyčerpávajúci výklad. Okrem toho, pretože sa nižšie uvádzané otázky oceňovania zameriavajú na akcie a opcie na akcie poskytované zamestnancom, predpokladá sa, že reálna hodnota akcií alebo opcií na akcie sa stanovuje k dátumu udelenia. Mnohé otázky oceňovania uvádzané nižšie (napríklad určenie očakávanej volatility) sa však uplatňujú aj pri odhade reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie poskytnuté iným stranám ako zamestnancom k dátumu, keď účtovná jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.

▼B

Akcie

B2. V prípade akcií poskytnutých zamestnancom sa reálna hodnota akcií stanovuje vo výške trhovej ceny akcií účtovnej jednotky (alebo odhadovanej trhovej ceny v prípade, ak sa s akciami účtovnej jednotky verejne neobchoduje) a upravuje sa tak, aby odzrkadľovala podmienky, za ktorých sa akcie poskytli (s výnimkou podmienok nároku, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 21 vyňaté zo stanovovania reálnej hodnoty).

B3. Ak napríklad zamestnanec nemá právo na dividendy počas obdobia nároku, takýto faktor sa pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých akcií zohľadňuje. Podobne, ak sa na akcie vzťahujú obmedzenia prevodu po vzniku nároku, takýto faktor sa zohľadňuje, avšak len do tej miery, do akej tieto obmedzenia po vzniku nároku ovplyvňujú cenu, ktorú by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu za takúto akciu zaplatil. Napríklad ak sa s akciami aktívne obchoduje na tzv. hlbokom a likvidnom trhu, obmedzenia prevodu po vzniku nároku môžu mať len zanedbateľný, ak vôbec nejaký, vplyv na cenu, ktorú by za takéto akcie zaplatil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu. Obmedzenia prevodu alebo iné obmedzenia, ktoré existujú počas obdobia nároku, sa pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých akcií k dátumu udelenia nezohľadňujú, pretože tieto obmedzenia vychádzajú z existencie podmienok nároku, ktoré sa účtujú v súlade s odsekmi 19 až 21.

Opcie na akcie

B4. V mnohých prípadoch opcií na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú k dispozícii trhové ceny, pretože s poskytnutými opciami sú spojené podmienky, ktoré sa nevzťahujú na obchodované opcie. Ak neexistujú obchodované opcie s podobnými podmienkami, reálna hodnota poskytnutých opcií sa odhaduje použitím opčného oceňovacieho modelu.

B5. Pri výbere opčného oceňovacieho modelu účtovná jednotka zvažuje faktory, ktoré by do úvahy brali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu pri rozhodovaní, aký oceňovací model použiť. Napríklad mnohé zamestnanecké opcie majú dlhú dobu splatnosti a sú obvykle realizovateľné počas obdobia medzi dátumom nároku a ukončením doby platnosti opcie, pričom často dochádza k ich predčasnej realizácii. Tieto faktory by sa mali brať do úvahy pri odhade reálnej hodnoty týchto opcií k dátumu udelenia. Pre mnohé účtovné jednotky to môže znamenať, že nebudú môcť použiť Blackovu-Scholesovu-Mertonovu rovnicu, ktorá nezahŕňa možnosť realizácie opcie pred ukončením jej doby platnosti a nemusí dostatočne odzrkadľovať vplyvy očakávanej predčasnej realizácie. Takisto nepripúšťa možnosť, že očakávaná volatilita a ostatné vstupy rovnice by sa mohli počas doby platnosti opcie meniť. Na opcie na akcie s relatívne krátkou zmluvnou dobou splatnosti, alebo také opcie, ktoré sa musia realizovať v krátkej dobe po dátume nároku, sa však vyššie uvedené faktory nemusia uplatňovať. V takýchto prípadoch sa dá Blackovou-Scholesovou-Mertonovou rovnicou dopracovať k oceneniu, ktoré je v zásade rovnaké, aké by vyplynuli aj z flexibilnejších opčných oceňovacích modelov.

▼B

B6. Všetky opčné oceňovacie modely musia brať do úvahy minimálne tieto faktory:

a) realizačnú cenu opcie;

b) dobu platnosti opcie;

c) súčasnú cenu podkladových akcií;

d) očakávanú volatilitu ceny akcie;

e) očakávané dividendy z akcií (ak je to relevantné) a

f) bezrizikovú úrokovú sadzbu počas doby platnosti opcie.

B7. Iné faktory, ktoré by pri stanovovaní ceny zvažovali informovaní, dobrovoľne súhlasiaci účastníci trhu, sa takisto berú do úvahy (s výnimkou podmienok nároku a funkcií opätovného poskytnutia, ktoré sú v súlade s odsekmi 19 až 22 vyňaté zo stanovovania reálnej hodnoty).

B8. Napríklad opcia na akcie poskytnutá zamestnancovi, sa obvykle nemôže realizovať počas stanoveného obdobia (napríklad počas obdobia nároku alebo počas období stanovených regulačnými orgánmi kapitálového trhu). Tento faktor sa berie do úvahy v prípade, ak by sa v použitom opčnom oceňovacom modeli inak predpokladala možnosť realizácie opcie kedykoľvek v priebehu jej doby platnosti. Ak však účtovná jednotka používa opčný oceňovací model na ocenenie opcií, ktorým sa oceňujú opcie, ktoré možno realizovať len na konci obdobia ich doby platnosti, nevyžaduje sa žiadna úprava tohto modelu kvôli nemožnosti realizácie opcií počas obdobia nároku (alebo iných období v priebehu doby platnosti opcie), pretože v modeli sa predpokladá, že v priebehu takýchto období opcie nemožno realizovať.

B9. Podobne, ďalším faktorom spoločným pre zamestnanecké opcie na akcie je možnosť predčasnej realizácie opcie napríklad preto, že opcia nie je voľne prevoditeľná, alebo preto, že zamestnanec musí realizovať všetky nárokovateľné opcie pri ukončení svojho zamestnaneckého pomeru. Účinky očakávanej predčasnej realizácie sa berú do úvahy, ako sa to uvádza v odsekoch B16 až B21.

B10. Faktory, ktoré by informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu nebral na zreteľ pri stanovovaní ceny opcie na akcie (alebo iného nástroja vlastného imania), sa nezohľadňujú pri odhadovaní reálnej hodnoty ceny poskytnutých opcií na akcie (alebo iných nástrojov vlastného imania). Napríklad pri opciách na akcie poskytnutých zamestnancom nie sú faktory, ktoré ovplyvňujú ocenenie opcie výlučne z hľadiska jednotlivého zamestnanca, relevantné pri odhadovaní ceny, ktorú by stanovil informovaný, dobrovoľne súhlasiaci účastník trhu.

▼B

Vstupy do opčných oceňovacích modelov

B11. Pri odhadovaní očakávanej volatility podkladových akcií a dividend z týchto akcií je cieľom odhadnúť očakávania, ktoré by sa odzrkadlili v súčasnej trhovej alebo dohodnutej výmennej cene opcie. Podobne, aj pri odhadovaní vplyvov predčasnej realizácie zamestnaneckých opcií na akcie je cieľom odhadnúť očakávania, ku ktorým by sa dopracovala vonkajšia strana s prístupom k podrobným informáciám o správaní sa zamestnancov pri realizovaní na základe dostupných informácií k dátumu udelenia.

B12. V mnohých prípadoch bude najskôr existovať určitý rozsah primeraných očakávaní o budúcej volatilite, dividendách a správaní držiteľov opcií z hľadiska ich realizácie. V takomto prípade by sa očakávaná hodnota mala počítať vážením každej sumy v rámci tohto rozsahu súvisiacou pravdepodobnosťou jej výskytu.

B13. Očakávania týkajúce sa budúcnosti často vychádzajú zo skúseností, pričom sa upravujú v prípade, ak sa primerane očakáva, že budú odlišné od minulých skúseností. V niektorých prípadoch môžu identifikovateľné faktory naznačovať, že neupravená historická skúsenosť predstavuje relatívne nedostatočný predpoklad budúcich skúseností. Ak napríklad účtovná jednotka s dvoma odlišnými druhmi podnikania ukončí jeden druh, ktorý bol omnoho menej rizikový ako druhý druh, historická volatilita nemusí byť tou najlepšou informáciou, z ktorej by mali vychádzať primerané očakávania pre budúcnosť.

B14. Za iných okolností nemusia byť historické informácie k dispozícii. Napríklad novokótovaná spoločnosť bude mať k dispozícii málo historických informácií (alebo žiadne) o volatilite cien svojich akcií. Nekótované a novokótované účtovné jednotky sú predmetom ďalej uvedeného textu.

B15. Vo všeobecnosti by účtovná jednotka nemala pri odhadovaní volatility, správaní zamestnancov a dividend vychádzať iba z historických informácií bez toho, aby zvážila rozsah, v akom sa očakáva, že historická skúsenosť je primeraným predpokladom budúcich skúseností.

Očakávaná predčasná realizácia

B16. Zamestnanci často realizujú opcie na akcie predčasne, a to z rôznych dôvodov. Napríklad zamestnanecké opcie na akcie sú obvykle neprevoditeľné. Tento dôvod často spôsobuje, že zamestnanci pristúpia k realizácii svojich opcií na akcie predčasne, keďže toto riešenie je jedinou možnosťou, ako uzavrieť svoju pozíciu. Takisto aj od zamestnancov, ktorí ukončia svoj zamestnanecký pomer, sa obvykle vyžaduje, aby realizovali nárokovateľné opcie v krátkom čase, pretože v opačnom prípade takéto opcie na akcie prepadnú. Tento faktor takisto spôsobuje predčasnú realizáciu zamestnaneckých opcií na akcie. Inými faktormi, ktoré spôsobujú predčasnú realizáciu, sú neochota prijať riziko a nedostatočná diverzifikácia majetku.

B17. Spôsoby, ktorými sa zohľadňujú vplyvy očakávanej predčasnej realizácie, závisia od typu používaného opčného oceňovacieho modelu. Napríklad očakávaná predčasná realizácia by sa mohla zohľadniť použitím odhadu očakávanej životnosti opcie (ktorá, pokiaľ ide o zamestnaneckú opciu na akcie, je obdobím od dátumu udelenia do dátumu, ku ktorému sa očakáva realizácia opcie) ako vstupu do opčného oceňovacieho modelu (napríklad Blackova-Scholesova-Mertonova rovnica). Alternatívne možno očakávanú predčasnú realizáciu modelovať pomocou binomického alebo podobného opčného oceňovacieho modelu, ktorý ako vstup využíva zmluvnú životnosť.

▼B

B18. Faktory, ktoré sa pri odhadovaní predčasnej realizácie musia zvážiť, zahŕňajú:

a) dĺžku obdobia nároku, keďže opciu na akcie obvykle nemožno realizovať pred koncom obdobia nároku. Určenie vplyvov odhadu očakávanej predčasnej realizácie preto vychádza z predpokladu, že k nároku na opciu dôjde. Účinky podmienok nároku sú opísané v odsekoch 19 až 21;

b) priemernú dĺžku času, počas ktorého v minulosti podobné opcie ostali nesplatené;

c) cenu podkladových akcií. Skúsenosti môžu naznačovať, že zamestnanci obvykle realizujú svoje opcie, ak cena akcie dosiahne určitú úroveň nad realizačnou cenou;

d) postavenie zamestnanca v rámci organizácie. Skúsenosti môžu napríklad naznačovať, že zamestnanci na vyšších pozíciách obvykle realizujú opcie neskôr ako zamestnanci na nižších pozíciách (pozri ďalej odsek B21);

e) očakávanú volatilitu podkladových akcií. V priemere môžu mať zamestnanci tendenciu realizovať opcie na akcie s vysokou volatilitou skôr ako na akcie s nízkou volatilitou.

B19. Ako sa uvádza v odseku B17, vplyvy predčasnej realizácie sa môžu vziať do úvahy použitím odhadu očakávanej doby životnosti opcie ako vstupu do opčného oceňovacieho modelu. Pri odhadovaní očakávanej doby životnosti opcií poskytnutých skupine zamestnancov by účtovná jednotka mohla vychádzať z primerane váženého priemeru očakávanej životnosti pre celú skupinu zamestnancov alebo z primerane váženej priemernej životnosti pre podskupinu zamestnancov v rámci takejto skupiny, a to na základe podrobnejších údajov o správaní sa zamestnancov pri realizácii opcií (pozri ďalej).

B20. Rozdelenie poskytnutých opcií podľa skupín zamestnancov s relatívne homogénnym správaním týkajúcim sa realizácie môže byť dôležité. Hodnota opcie nie je lineárnou funkciou životnosti opcie; jej hodnota sa zvyšuje predlžovaním životnosti, avšak klesajúcou mierou. Ak sú napríklad všetky ostatné predpoklady rovnaké – aj keď dvojročná opcia je hodnotnejšia ako jednoročná opcia, jej hodnota nepredstavuje dvojnásobok. To znamená, že výpočtom odhadovanej hodnoty opcie na základe jedinej váženej priemernej životnosti, ktorá zahŕňa pomerne rozdielne jednotlivé životnosti, by sa nadhodnotila celková reálna hodnota poskytnutých opcií na akcie. Oddelením opcií poskytnutých niekoľkým skupinám, z ktorých každá má relatívne úzky rozsah životnosti zahrnutých do priemernej váženej životnosti, sa redukuje takéto nadhodnotenie.

B21. Podobne sa postupuje pri uplatňovaní binomického alebo podobného modelu. Napríklad skúsenosti účtovnej jednotky, ktorá poskytuje opcie zamestnancom na všetkých pozíciách, by mohli naznačovať, že najvyšší manažment obvykle drží svoje opcie dlhšie, než zamestnanci stredného manažmentu, a že zamestnanci na nižších pozíciách

▼B

realizujú svoje opcie skôr, než akákoľvek iná skupina zamestnancov. Okrem toho zamestnanci, ktorým odporúčajú alebo sa od nich vyžaduje držať minimálnu sumu nástrojov vlastného imania zamestnávateľa, vrátane opcií, by mohli v priemere realizovať opcie neskôr ako zamestnanci, ktorí toto odporúčanie či povinnosť nemajú. V takýchto situáciách bude mať rozdelenie opcií podľa skupín príjemcov s relatívne homogénnym správaním z hľadiska realizácie opcií za následok presnejší odhad celkovej reálnej hodnoty poskytnutých opcií na akcie.

Očakávaná volatilita

B22. Očakávaná volatilita je ocenenie sumy, o ktorú sa v danom období očakáva fluktuácia ceny. Ocenenie volatility používané v opčných oceňovacích modeloch je ročná štandardná odchýlka nepretržite zložených mier návratnosti akcie počas daného obdobia. Volatilita sa obvykle vyjadruje prepočtom na ročné podmienky, ktoré sú porovnateľné bez ohľadu na časový úsek použitý pri výpočte, napríklad denné, týždenné alebo mesačné pozorovanie cien.

B23. Mierou návratnosti (ktorá môže byť kladná alebo záporná) z akcie za dané obdobie sa oceňuje, aký úžitok získal akcionár z dividend a zhodnotenia (alebo znehodnotenia) ceny akcie.

B24. Očakávaná ročná volatilita akcie je rozsah, v ktorom sa očakáva výskyt trvalo zloženej ročnej miery návratnosti v priebehu dvoch tretín daného času. Ak napríklad povieme, že akcia s trvalo zloženou mierou návratnosti 12 percent má volatilitu 30 percent, znamená to, že pravdepodobnosť, že miera návratnosti akcie za jeden rok bude medzi – 18 percentami (12 % – 30 %) a 42 percentami (12 % + 30 %), je približne dvojtretinová. Ak je cena akcie na začiatku roka 100 CU a nevyplácajú sa žiadne dividendy, môže sa očakávať, že cena akcie na konci roka bude medzi 83,53 CU (100 CU × $e^{-0,18}$) a 152,20 CU (100 × $e^{0,42}$) počas približne dvoch tretín daného obdobia.

B25. Faktory, ktoré sa pri odhadovaní očakávanej volatility musia zvážiť, zahŕňajú:

a) zahrnutú volatilitu z obchodovaných opcií na akcie účtovnej jednotky, alebo iné obchodované nástroje účtovnej jednotky, ktoré obsahujú prvky opcie (napríklad konvertibilný dlhový nástroj), ak existujú;

b) historickú volatilitu ceny akcie v priebehu posledného obdobia, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie (s tým, že sa berie do úvahy zostatková zmluvná doba životnosti opcie a vplyvy očakávanej predčasnej realizácie);

c) dĺžku obdobia, počas ktorého sa s akciami účtovnej jednotky verejne obchodovalo. Novokótovaná účtovná jednotka by mohla mať vysokú historickú volatilitu v porovnaní s podobnými účtovnými jednotkami, ktoré sú kótované dlhšie. Ďalšie pokyny o novokótovaných účtovných jednotkách sú uvedené ďalej;

d) tendenciu volatility vracať sa k svojmu priemeru, t. j. na svoju dlhodobú priemernú úroveň, a ďalšie faktory, ktoré naznačujú, že očakávaná budúca volatilita by sa mohla odlišovať od volatility v minulosti. Ak bola napríklad cena akcie účtovnej jednotky v konkrétnom období mimoriadne volatilná počas určitého identifikovateľného obdobia v dôsledku neúspešnej ponuky na prevzatie podniku alebo významnej reštrukturalizácie, pri výpočte historickej priemernej ročnej volatility ceny sa toto obdobie nemusí brať do úvahy;

▼B

e) primerané a pravidelné časové intervaly pozorovania cien. Pozorovania cien by z hľadiska jednotlivých období mali byť konzistentné. Napríklad účtovná jednotka môže použiť zatváraciu cenu za každý týždeň alebo najvyššiu cenu za týždeň, avšak nemala by používať za jedny týždne zatváraciu cenu a za iné týždne najvyššiu cenu. Pozorovania cien by sa mali vyjadrovať v tej istej mene, v akej sa vyjadruje realizačná cena.

Novokótované účtovné jednotky

B26. Ako sa uvádza v odseku B25, účtovná jednotka by mala vziať do úvahy historickú volatilitu ceny akcie v poslednom období, ktoré vo všeobecnosti zodpovedá očakávanej životnosti opcie. Ak novokótovaná účtovná jednotka nemá dostatočné informácie o historickej volatilite, mala by napriek tomu vypočítať historickú volatilitu za najdlhšie obdobie, za ktoré sú dostupné informácie o aktívnom obchodovaní. Do úvahy by takisto mohla vziať historickú volatilitu podobných účtovných jednotiek v porovnateľnom období ich životnosti. Napríklad účtovná jednotka, ktorá je kótovaná iba jeden rok a poskytne opcie s priemernou očakávanou životnosťou päť rokov, by mohla brať do úvahy štruktúru a výšku historickej volatility účtovných jednotiek v rovnakom odvetví za prvých šesť rokov, keď sa s akciami týchto účtovných jednotiek verejne obchodovalo.

Nekótované účtovné jednotky

B27. Nekótovaná účtovná jednotka nemá pri odhadovaní očakávanej volatility k dispozícii historické informácie, ktoré by mohla vziať do úvahy. Niektoré faktory, ktoré by sa mali brať do úvahy, sa uvádzajú ďalej.

B28. V niektorých prípadoch nekótovaná účtovná jednotka, ktorá pravidelne emituje opcie na akcie pre zamestnancov (alebo iné strany), môže vybudovať interný trh pre svoje akcie. Pri odhade očakávanej volatility by sa mohla do úvahy brať volatilita týchto cien akcií.

B29. Alternatívne by účtovná jednotka mohla brať do úvahy historickú alebo implicitnú volatilitu podobných kótovaných účtovných jednotiek, pre ktoré sú k dispozícii informácie o cene akcií alebo cenách opcií, a tieto informácie môže využiť pri odhadovaní očakávanej volatility. Takýto spôsob by bol vhodný v prípade, ak účtovná jednotka pri stanovovaní hodnoty svojich akcií vychádza z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek.

B30. Ak účtovná jednotka pri stanovovaní hodnoty svojich akcií nevychádza z cien akcií podobných kótovaných účtovných jednotiek a miesto toho použila na stanovenie hodnoty svojich akcií inú metódu oceňovania, môže odhadovať očakávanú volatilitu konzistentne s touto použitou metódou oceňovania. Účtovná jednotka by napríklad mohla oceniť svoje akcie na základe výšky čistých aktív alebo zisku. Môže teda brať do úvahy očakávanú volatilitu hodnoty týchto čistých aktív alebo zisku.

Očakávané dividendy

B31. Či by sa očakávané dividendy mali zohľadňovať pri oceňovaní reálnej hodnoty akcií alebo poskytnutých opcií závisí od toho, či má protistrana nárok na dividendy alebo na ekvivalenty dividend.

▼B

B32. Ak sa napríklad zamestnancom poskytli opcie a zamestnanci majú nárok na dividendy plynúce z podkladových akcií alebo na ekvivalenty dividend (ktoré sa môžu vyplácať v peňažných prostriedkoch, alebo sa môžu použiť na zníženie realizačnej ceny) medzi dátumom udelenia a dátumom uplatnenia, poskytnuté opcie by sa mali oceňovať tak, ako keby neboli z podkladových akcií vyplácané žiadne dividendy, t. j. vstupom oceňovacieho modelu pre očakávané dividendy by mala byť nula.

B33. Podobne, ak sa odhaduje reálna hodnota akcií poskytnutých zamestnancom k dátumu udelenia, nepožaduje sa žiadna úprava ocenenia, ktorou by sa zohľadnili očakávané dividendy, ak má zamestnanec nárok získať dividendy vyplácané počas obdobia nároku.

B34. Naopak, ak zamestnanci nemajú počas obdobia nároku (alebo, v prípade opcie, pred realizáciou) nárok na dividendy alebo ekvivalenty dividend, ocenenie práv na akcie alebo opcie k dátumu udelenia by malo brať do úvahy očakávané dividendy. To znamená, že pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej opcie by sa očakávané dividendy mali zahrnúť do uplatňovania opčného oceňovacieho modelu. Pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutej akcie by sa ocenenie malo znížiť o súčasnú hodnotu dividend, ktorých výplata sa očakáva v priebehu obdobia nároku.

B35. Opčné oceňovacie modely vo všeobecnosti pracujú s očakávaným výnosom z dividend. Modely však možno upraviť tak, aby namiesto výnosu z dividend pracovali s očakávanou sumou dividend. Účtovná jednotka potom môže použiť buď očakávaný výnos z dividend, alebo ich očakávané platby. Ak účtovná jednotka použije očakávané platby, mala by brať do úvahy, ako dividendy v minulosti rástli. Ak je napríklad všeobecná politika účtovnej jednotky zvyšovať dividendy približne o 3 percentá ročne, v odhadovanom ocenení opcií by sa nemala predpokladať pevná suma dividend počas doby životnosti opcie s výnimkou situácie, ak existuje dôkaz, ktorým sa potvrdzuje takýto predpoklad.

B36. Predpoklady o očakávaných dividendách by vo všeobecnosti mali vychádzať z verejne dostupných informácií. Účtovná jednotka, ktorá dividendy nevypláca a ani nemá plány ich vyplácať, by mala vychádzať z predpokladu, že očakávaný výnos z dividend bude nula. Vznikajúca účtovná jednotka bez histórie vyplácania dividendy však môže plánovať začať vyplácať dividendy počas očakávanej životnosti svojich zamestnaneckých opcií na akcie. Takéto účtovné jednotky by mohli použiť priemer svojich minulých výnosov z dividend (nula) a priemerný výnos z dividend primerane porovnateľnej skupiny účtovných jednotiek.

Bezriziková úroková miera

B37. Bezriziková úroková miera je obvykle implicitný výnos, ktorý sa dá aktuálne získať zo štátnych emisií s nulovým kupónom tej krajiny, v ktorej mene sa realizačná cena vyjadruje, ktoré majú zostatkovú dobu životnosti rovnajúcu sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie (na základe zostatkovej zmluvnej životnosti opcie a s prihliadnutím na vplyvy očakávanej predčasnej realizácie). Je možné, že v niektorých prípadoch bude nevyhnutné použiť vhodnú náhradu, ak

▼B

neexistujú žiadne podobné štátne emisie, alebo ak okolnosti naznačujú, že implicitný výnos z takýchto štátnych emisií s nulovým kupónom nezodpovedá bezrizikovej úrokovej miere (napríklad v ekonomikách s vysokou infláciou). Vhodná náhrada by sa mala použiť aj vtedy, ak by účastníci trhu pri odhade reálnej hodnoty opcie so životnosťou rovnajúcou sa očakávanej dobe životnosti oceňovanej opcie stanovili bezrizikovú úrokovú sadzbu pomocou tejto náhrady namiesto implicitného výnosu zo štátnych emisií s nulovým kupónom.

Vplyvy kapitálovej štruktúry

B38. Obchodovateľné opcie na akcie obvykle upisujú tretie strany, nie účtovná jednotka sama. Pri realizácii takýchto opcií na akcie upisujúci dodáva akcie držiteľovi opcie. Takéto akcie sa získavajú od existujúcich ►M5 vlastníkov ◄. Preto realizácia obchodovateľných opcií na akcie nemá efekt zriedenia.

B39. Naproti tomu, ak opcie na akcie upíše účtovná jednotka, nové akcie sú emitované v okamihu, keď sa tieto opcie na akcie realizujú (buď skutočne emitované alebo v podstate emitované, ak sa použijú akcie predtým spätne odkúpené a držané v majetku). Vzhľadom na to, že akcie sa budú emitovať v realizačnej cene a nie v aktuálnej trhovej cene k dátumu realizácie, týmto skutočným alebo potenciálnym zriedením by sa mohla znížiť cena akcie, takže držiteľ opcie by nezískal tak veľký zisk, ako keby realizoval podobnú obchodovateľnú opciu, ktorá efekt zriedenia na cenu akcie nemá.

B40. Či má toto zriedenie významný vplyv na hodnotu poskytnutých opcií na akcie, závisí od rôznych faktorov, akým je napríklad počet nových akcií, ktoré sa budú emitovať pri realizácii opcií v porovnaní s počtom akcií, ktoré sa už emitovali. Ak trh už zároveň očakáva, že k poskytnutiu opcie dôjde, je takisto možné, že potenciálne zriedenie ceny akcie k dátumu udelenia trh už zohľadnil.

B41. Účtovná jednotka by však mala zvážiť, či možný efekt zriedenia budúcej realizácie poskytnutých opcií na akcie môže mať vplyv na ich odhadovanú reálnu hodnotu k dátumu udelenia. Opčné oceňovacie modely možno upraviť tak, aby takéto potenciálne efekty zriedenia brali do úvahy.

Úpravy zmlúv o platbách na základe podielov vysporiadaných akciami

B42. V odseku 27 sa stanovuje, že bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých sa poskytli nástroje vlastného imania, alebo bez ohľadu na zrušenie alebo vysporiadanie takto poskytnutých nástrojov vlastného imania by účtovná jednotka mala vykázať minimálne prijaté služby ocenené reálnou hodnotou poskytnutých nástrojov vlastného imania ocenených k dátumu udelenia s výnimkou prípadu, ak k nároku na takéto nástroje vlastného imania nedošlo z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej ako trhovej podmienky), ktorá bola stanovená k dátumu udelenia. Okrem toho účtovná jednotka vykazuje efekty úpravy, ktorými sa zvyšuje celková reálna hodnota zmluvy o zaplatení na základe podielov, alebo ktoré sú iným spôsobom pre zamestnanca výhodné.

▼B

B43. Na účely uplatňovania požiadaviek odseku 27:

a) Ak sa úpravou zvyšuje reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania (napríklad znížením realizačnej ceny), stanovená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka zahrnie poskytnutú dodatočnú reálnu hodnotu do ocenenia hodnoty vykázanej za služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania. Poskytnutá dodatočná reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou upraveného nástroja vlastného imania a reálnou hodnotou pôvodného nástroja vlastného imania, s tým, že obidve reálne hodnoty sa stanovili k dátumu úpravy. Ak k modifikácii dôjde počas obdobia nároku, poskytnutá dodatočná reálna hodnota sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy až do dátumu, keď dôjde k nároku na upravený nástroj vlastného imania, a to popri sume stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodného nástroja vlastného imania k dátumu vydania, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku. Ak k úprave dôjde po dátume nároku, poskytnutá dodatočná reálna hodnota sa vykáže okamžite, alebo počas obdobia nároku, ak sa požaduje, aby zamestnanec zavŕšil dodatočné obdobie zotrvania v pracovnom pomere pred tým, ako získa nepodmienený nárok na tieto upravené nástroje vlastného imania;

b) Podobne, ak sa úpravou zvýši počet poskytnutých nástrojov vlastného imania, účtovná jednotka zahrnie reálnu hodnotu dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania, ocenených k dátumu úpravy, do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania v súlade s požiadavkami vyššie uvedeného písmena a). Napríklad ak k úprave dôjde počas obdobia nároku, reálna hodnota dodatočne poskytnutých nástrojov vlastného imania sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za služby prijaté počas obdobia od dátumu úpravy do dátumu vzniku nároku na dodatočné nástroje vlastného imania, a to okrem sumy stanovenej na základe reálnej hodnoty pôvodne poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich udelenia, ktorá sa vykazuje počas zostávajúcej časti pôvodného obdobia nároku;

c) Ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je výhodný pre zamestnanca, napríklad skrátením obdobia nároku alebo úpravou či zrušením výkonnostnej podmienky [inej, ako je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka vezme pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 do úvahy upravené podmienky nároku.

B44. Ak navyše účtovná jednotka upraví podmienky poskytnutých nástrojov vlastného imania spôsobom, ktorým sa zníži celková reálna hodnota zmluvy o zaplatení na základe podielov, alebo ktorý je pre zamestnanca inak nevýhodný, účtovná jednotka aj napriek tomu vykazuje služby prijaté ako protihodnotu za poskytnuté nástroje vlastného imania tak, ako keby k tejto úprave vôbec nedošlo (s výnimkou zrušenia časti alebo všetkých poskytnutých nástrojov vlastného imania, o čom sa účtuje v súlade s odsekom 28). Napríklad:

▼B

a) Ak sa úpravou zníži reálna hodnota poskytnutých nástrojov vlastného imania stanovená bezprostredne pred úpravou a po nej, účtovná jednotka neberie do úvahy toto zníženie reálnej hodnoty a naďalej vykazuje sumu za služby prijaté ako protihodnotu za nástroje vlastného imania na základe reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu ich udelenia;

b) Ak sa úpravou zníži počet nástrojov vlastného imania poskytnutých zamestnancovi, takéto zníženie sa zaúčtuje ako zrušenie tejto časti poskytnutých nástrojov v súlade s požiadavkami odseku 28;

c) Ak účtovná jednotka upraví podmienky nároku spôsobom, ktorý je nepriaznivý pre zamestnanca, napríklad predĺžením obdobia nároku alebo úpravou alebo pridaním novej výkonnostnej podmienky [inej, ako je trhová podmienka, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným písmenom a)], účtovná jednotka pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19 až 21 neberie do úvahy modifikované podmienky nároku.

▼M59

Zaúčtovanie zmeny transakcie s platbou na základe podielov, ktorou sa mení jej klasifikácia z vysporiadania peňažnými prostriedkami na vysporiadanie akciami

B44A. Ak sa podmienky transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami upravia tak, že sa stane transakciou s platbou na základe podielov vysporiadanou akciami, transakcia sa zaúčtuje ako taká od dátumu úpravy. Konkrétne:

a) Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami sa oceňuje odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých nástrojov vlastného imania k dátumu úpravy. Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná akciami sa vykazuje vo vlastnom imaní k dátumu úpravy v rozsahu, v akom bol prijatý tovar alebo služby.

b) Vykazovanie záväzku z transakcie s platbou na základe podielov vysporiadanej peňažnými prostriedkami k dátumu úpravy sa ukončí k uvedenému dátumu.

c) Prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a sumou vlastného imania vykázanou k dátumu úpravy sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia.

B44B. Ak sa v dôsledku úpravy obdobie nároku predĺži či skráti, upravené obdobie nároku sa premietne v uplatňovaní požiadaviek uvedených v odseku B44A. Požiadavky uvedené v odseku B44A sa uplatňujú aj vtedy, ak k úprave dôjde po období nároku.

B44C. Transakcia s platbou na základe podielov vysporiadaná peňažnými prostriedkami sa môže zrušiť alebo vysporiadať (na rozdiel od transakcie zrušenej prepadnutím, keď sa podmienky nároku nesplnia). Ak sa nástroje vlastného imania poskytnú a k tomuto dátumu poskytnutia ich účtovná jednotka identifikuje ako náhradu za zrušenú platbu na základe podielov vysporiadanú peňažnými prostriedkami, účtovná jednotka uplatňuje odseky B44A a B44B.

▼**M23**

Transakcie s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny (zmeny a doplnenia z roku 2009)

B45. V odsekoch 43A až 43C sa rieši účtovanie transakcií s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny v oddelenej alebo individuálnej účtovnej závierke každej účtovnej jednotky. Rozprava v odsekoch B46 až B61 sa zaoberá spôsobom uplatňovania požiadavky odsekov 43A až 43C. Ako sa uvádza v odseku 43D, transakcie s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny sa môžu uskutočňovať z rozličných dôvodov v závislosti od skutočností a okolností. Táto rozprava preto nie je vyčerpávajúca a predpokladá sa v nej, že keď jednotka prijímajúca tovar alebo služby nemá povinnosť vysporiadať transakciu, transakcia je príspevkom vlastného imania od materskej spoločnosti pre dcérsku spoločnosť bez ohľadu na vnútroskupinové dohody o zaplatení.

B46. Aj keď sa ďalej uvedená rozprava zameriava na transakcie so zamestnancami, týka sa aj podobných transakcií s platbou na základe podielov s dodávateľmi tovaru alebo služieb inými ako zamestnanci. Na základe dohody medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskou spoločnosťou sa od dcérskej spoločnosti môže vyžadovať, aby zaplatila materskej spoločnosti za nástroje vlastného imania poskytnuté zamestnancom. Ďalej uvedená rozprava sa nezaoberá tým, ako sa má účtovať o takejto vnútroskupinovej dohode o zaplatení.

B47. Pri transakciách s platbou na základe podielov medzi účtovnými jednotkami skupiny sa zvyčajne objavujú štyri otázky. Pre jednoduchosť sa v ďalej uvedených príkladoch o týchto otázkach hovorí z hľadiska materskej spoločnosti a jej dcérskej spoločnosti.

Dohody o zaplatení na základe podielov zahŕňajúce vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky

B48. Prvou otázkou je, či by sa tieto transakcie týkajúce sa vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky mali v súlade s požiadavkami tohto IFRS účtovať ako transakcie vysporiadané akciami alebo ako transakcie vysporiadané peňažnými prostriedkami:

a) účtovná jednotka poskytne svojím zamestnancom práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napr. opcie na akcie) a buď sa rozhodne nakúpiť, alebo musí nakúpiť nástroje vlastného imania (t. j. vlastné akcie) od inej strany, aby splnila svoje povinnosti voči svojim zamestnancom; a

b) zamestnancom účtovnej jednotky poskytne práva na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky (napr. opcie na akcie) buď samotná účtovná jednotka, alebo jej akcionári, a akcionári účtovnej jednotky poskytnú potrebné nástroje vlastného imania.

B49. Transakcie s platbou na základe podielov, pri ktorých účtovná jednotka prijíma služby ako protihodnotu za svoje vlastné nástroje vlastného imania, účtovná jednotka účtuje ako transakcie vysporiadané akciami. Takýto prístup sa uplatní bez ohľadu na to, či sa účtovná jednotka rozhodne alebo je povinná nakúpiť tieto nástroje vlastného imania od inej strany, aby splnila svoje povinnosti voči svojim zamestnancom podľa dohody o zaplatení na základe podielov. Toto ustanovenie sa takisto uplatní bez ohľadu na to, či:

a) práva zamestnancov na nástroje vlastného imania účtovnej jednotky udelila samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár (akcionári); alebo

b) dohodu o zaplatení na základe podielov vysporiadala samotná účtovná jednotka alebo jej akcionár (akcionári).

▼**M23**

B50. Ak má akcionár povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami podniku, do ktorého investoval, poskytne namiesto svojich vlastných nástrojov nástroje vlastného imania podniku, do ktorého investoval. Preto ak je podnik, do ktorého akcionár investoval, v tej istej skupine ako samotný akcionár, v súlade s odsekom 43C, akcionár oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami v individuálnej účtovnej závierke akcionára a v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami v konsolidovanej účtovnej závierke akcionára.

Dohody o zaplatení na základe podielov zahŕňajúce nástroje vlastného imania materskej spoločnosti

B51. Druhá otázka sa týka transakcií s platbou na základe podielov medzi dvoma alebo viacerými účtovnými jednotkami v rámci tej istej skupiny, ktoré zahŕňajú nástroj vlastného imania účtovnej jednotky inej skupiny. Napríklad zamestnancom dcérskej spoločnosti sú poskytnuté práva na nástroje vlastného imania jej materskej spoločnosti ako protihodnota za služby poskytnuté dcérskej spoločnosti.

B52. Druhá otázka sa preto týka týchto dohôd o zaplatení na základe podielov:

a) materská spoločnosť poskytne práva k svojim nástrojom vlastného imania priamo zamestnancom jej dcérskej spoločnosti: materská spoločnosť (nie dcérska) je povinná poskytnúť zamestnancom dcérskej spoločnosti nástroje vlastného imania; a

b) dcérska spoločnosť poskytne práva na nástroje vlastného imania svojej materskej spoločnosti svojim zamestnancom: dcérska spoločnosť je povinná poskytnúť svojim zamestnancom nástroje vlastného imania.

Materská spoločnosť poskytne práva na svoje nástroje vlastného imania zamestnancom svojej dcérskej spoločnosti [odsek B52 písm. a)]

B53. Dcérska spoločnosť nemá povinnosť poskytnúť nástroje vlastného imania svojej materskej spoločnosti zamestnancom dcérskej spoločnosti. Preto v súlade s odsekom 43B dcérska spoločnosť oceňuje služby, ktoré prijala od svojich zamestnancov, v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami a vykazuje zodpovedajúci nárast vlastného imania ako príspevok od materskej spoločnosti.

B54. Materská spoločnosť má povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami dcérskej spoločnosti tak, že poskytne vlastné nástroje vlastného imania patriace materskej spoločnosti. Preto v súlade s odsekom 43C materská spoločnosť oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané akciami.

Dcérska spoločnosť poskytne práva na nástroje vlastného imania materskej spoločnosti svojim zamestnancom [odsek B52 písm. b)]

B55. Keďže dcérska spoločnosť nespĺňa žiadnu z podmienok v odseku 43B, transakciu so svojimi zamestnancami účtuje ako transakciu vysporiadanú peňažnými prostriedkami. Táto požiadavka sa uplatňuje bez ohľadu na to, akým spôsobom dcérska spoločnosť získa nástroje vlastného imania, aby splnila povinnosti voči svojim zamestnancom.

▼**M23**

Dohody o zaplatení na základe podielov zahŕňajúce platby zamestnancom vysporiadané peňažnými prostriedkami

B56. Treťou otázkou je, ako by účtovná jednotka, ktorá prijíma tovar alebo služby od svojich dodávateľov (vrátane zamestnancov), mala účtovať dohody o zaplatení na základe podielov, ktoré sa vysporiadavajú peňažnými prostriedkami, keď sama účtovná jednotka nemá povinnosť uskutočniť požadované platby svojim dodávateľom. Ako príklad zvážme ďalej uvedené dohody, v rámci ktorých materská spoločnosť (nie samotná účtovná jednotka) má povinnosť uskutočniť požadované hotovostné platby zamestnancom účtovnej jednotky:

a) zamestnanci účtovnej jednotky dostanú hotovostné platby, ktoré sú naviazané na cenu jej nástrojov vlastného imania.

b) zamestnanci účtovnej jednotky dostanú hotovostné platby, ktoré sú naviazané na cenu nástrojov vlastného imania jej materskej spoločnosti.

B57. Dcérska spoločnosť nemá povinnosť vysporiadať transakciu so svojimi zamestnancami. Preto dcérska spoločnosť účtuje transakciu so svojimi zamestnancami ako transakciu vysporiadanú akciami a vykazuje zodpovedajúci nárast vlastného imania ako príspevok od svojej materskej spoločnosti. Dcérska spoločnosť následne preceňuje náklady na transakciu so zreteľom na akékoľvek zmeny vyplývajúce z netrhových podmienok nároku, ktoré sa nesplnili v súlade s odsekmi 19 až 21. Ide o iný postup, ako pri oceňovaní transakcie ako transakcie vysporiadanej peňažnými prostriedkami v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny.

B58. Keďže materská spoločnosť má povinnosť vysporiadať transakciu so zamestnancami a protihodnotou sú peňažné prostriedky, materská spoločnosť (a konsolidovaná skupina) oceňuje svoj záväzok v súlade s požiadavkami uplatniteľnými na transakcie s platbou na základe podielov vysporiadané peňažnými prostriedkami podľa odseku 43C.

Premiestnenie zamestnancov medzi účtovnými jednotkami skupiny

B59. Štvrtá otázka sa týka dohôd o zaplatení na základe podielov v skupine, ktoré zahŕňajú zamestnancov viac než jednej účtovnej jednotky skupiny. Napríklad materská spoločnosť by mohla poskytnúť práva na svoje nástroje vlastného imania zamestnancom svojich dcérskych spoločností pod podmienkou, že títo zamestnanci dokončia stanovenú dobu nepretržitej služby v skupine. Zamestnanec jednej dcérskej spoločnosti by mohol byť premiestnený do inej dcérskej spoločnosti počas stanoveného obdobia nároku bez toho, aby boli dotknuté práva zamestnanca na nástroje vlastného imania materskej spoločnosti podľa pôvodnej dohody o zaplatení na základe podielov. Ak dcérske spoločnosti nemajú povinnosť vysporiadať transakciu s platbou na základe podielov so svojimi zamestnancami, účtujú ju ako transakciu vysporiadanú akciami. Každá dcérska spoločnosť oceňuje služby prijaté od zamestnanca odkazom na reálnu hodnotu nástrojov vlastného imania k dátumu, ku ktorému materská spoločnosť pôvodne poskytla práva na nástroje vlastného imania, ako je to vymedzené v prílohe A, a takisto na časť obdobia nároku, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností.

▼**M23**

B60. Ak má dcérska spoločnosť povinnosť vysporiadať transakciu so svojimi zamestnancami prostredníctvom nástrojov vlastného imania svojej materskej spoločnosti, transakciu účtuje ako transakciu vysporiadanú peňažnými prostriedkami. Každá dcérska spoločnosť oceňuje prijaté služby na základe reálnej hodnoty nástrojov vlastného imania ku dňu poskytnutia, a to za časť obdobia nároku, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností. Každá dcérska spoločnosť okrem toho vykazuje všetky zmeny v reálnej hodnote nástrojov vlastného imania počas obdobia, počas ktorého bol zamestnanec zamestnaný v každej z dcérskych spoločností.

B61. Môže sa stať, že takýto zamestnanec po premiestnení do iných účtovných jednotiek skupiny nesplní podmienku nároku inú ako trhovú podmienku v zmysle prílohy A, napr. ak zamestnanec opustí skupinu pred ukončením obdobia služby. V tomto prípade, pretože podmienkou nároku je zamestnanie v skupine, každá dcérska spoločnosť upraví predtým vykázanú sumu so zreteľom na služby prijaté od zamestnanca v súlade so zásadami v odseku 19. Preto v prípade, keď sa práva na nástroje vlastného imania poskytnuté materskou spoločnosťou nestali nárokovateľnými z dôvodu nesplnenia podmienky nároku zamestnanca, ktorá je iná ako trhová podmienka, nevykáže sa v účtovnej závierke žiadnej účtovnej jednotky skupiny žiadna suma na kumulovanom základe za služby prijaté od zamestnanca.

▼M12

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 3

Podnikové kombinácie

CIEĽ

1. Cieľ tohto IFRS je zlepšiť relevantnosť, spoľahlivosť a porovnateľnosť informácií, ktoré o *podnikovej kombinácii* a jej vplyvoch uvádza vykazujúca účtovná jednotka vo svojej účtovnej závierke. V tomto IFRS sa na dosiahnutie tohto cieľa ustanovujú zásady a požiadavky týkajúce sa toho, ako *nadobúdateľ*:

a) vo svojej účtovnej závierke vykazuje a oceňuje *identifikovateľný* nadobúdaný majetok a každý *nekontrolný* podiel v *nadobúdanom subjekte*,

b) vykazuje a oceňuje *goodwill* nadobudnutý v podnikovej kombinácii alebo zisk z výhodnej kúpy a

c) určuje, ktoré informácie zverejní, aby umožnil používateľom svojej účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančné vplyvy podnikovej kombinácie.

▼M42

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento IFRS sa uplatňuje na transakciu alebo inú udalosť, ktorá zodpovedá definícii podnikovej kombinácie. Tento štandard IFRS sa nevzťahuje na:

a) účtovanie vytvorenia spoločnej dohody v účtovných závierkach samotnej spoločnej dohody,

▼M12

b) nadobudnutie aktíva alebo skupiny aktív, ktoré nepredstavujú *podnik*. V takýchto prípadoch nadobúdateľ identifikuje a vykazuje jednotlivé nadobudnuté identifikovateľné aktíva (vrátane tých aktív, ktoré zodpovedajú definícii a kritériám vykazovania *nehmotného majetku* v IAS 38 *Nehmotný majetok*), a prevzaté záväzky. Obstarávacia cena skupiny sa k dátumu nákupu alokuje k jednotlivým identifikovateľným aktívam a záväzkom na základe ich relatívnych *reálnych hodnôt*. Z takejto transakcie alebo udalosti nevzniká goodwill,

c) kombináciu účtovných jednotiek alebo podnikov, ktoré sú spoluovládané (príslušný návod na uplatňovanie poskytujú odseky B1 až B4).

▼M38

2A. Požiadavky tohto štandardu sa neuplatňujú na nadobudnutie investície investičnou spoločnosťou, ako je vymedzená v IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, v dcérskej spoločnosti, ktorá musí byť oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok.

▼M12

IDENTIFIKÁCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE

3. **Účtovná jednotka určí, či transakcia alebo iná udalosť je podnikovou kombináciou, a to tak, že uplatní definíciu uvedenú v tomto IFRS, ktorou sa požaduje, aby nadobudnuté aktíva a prevzaté záväzky predstavovali podnik. Ak nadobudnuté aktíva nepredstavujú podnik, vykazujúca účtovná jednotka zaúčtuje transakciu alebo inú udalosť ako nadobudnutie aktív. V odsekoch B5 až B12 sa poskytuje návod na identifikáciu podnikovej kombinácie a definícia podniku.**

▼M12

METÓDA AKVIZÍCIE

4. **Účtovná jednotka zaúčtuje každú podnikovú kombináciu pomocou metódy akvizície.**

5. Pri uplatňovaní metódy akvizície treba:

a) identifikovať nadobúdateľa,

b) určiť *dátum nadobudnutia*,

c) vykazovanie a oceňovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov a akéhokoľvek nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte a

d) vykázať a oceniť goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy.

Identifikácia nadobúdateľa

6. **Pri každej podnikovej kombinácii musí byť jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek identifikovaná ako nadobúdateľ.**

▼M32

►M38 7. Usmernenie v IFRS 10 sa použije na identifikáciu nadobúdateľa ◄ – účtovnej jednotky, ktorá *ovláda* inú účtovnú jednotku, t. j. nadobúdaný subjekt. Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v štandarde IFRS 10 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určovaní sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.

▼M12

Určenie dátumu nadobudnutia

8. Nadobúdateľ identifikuje dátum nadobudnutia, ktorý predstavuje dátum, ku ktorému ovládne nadobúdaný subjekt.

9. Dátum, ku ktorému nadobúdateľ ovládne nadobúdaný subjekt, je spravidla dátum, ku ktorému nadobúdateľ zákonne prevedie plnenie, nadobudne aktíva a prevezme záväzky nadobúdaného subjektu – dátum uzavretia. Nadobúdateľ by však mohol dosiahnuť ovládanie ku skoršiemu alebo neskoršiemu dátumu ako je dátum uzavretia. Napríklad dátum nadobudnutia predchádza dátumu uzavretia, ak sa písomnou dohodou ustanovuje, že nadobúdateľ ovládne nadobúdaný subjekt k dátumu pred dátumom uzavretia. Nadobúdateľ pri identifikovaní dátumu nadobudnutia zohľadňuje všetky príslušné skutočnosti a okolnosti.

Vykazovanie a oceňovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku, prevzatých záväzkov a akéhokoľvek nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte

Zásada vykazovania

10. Nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia oddelene od goodwillu identifikovateľný nadobúdaný majetok, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte. Na vykazovanie identifikovateľného nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov sa vzťahujú podmienky vymedzené v odsekoch 11 a 12.

▼M12

Podmienky vykazovania

11. Na to, aby identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky mohli byť vykázané ako súčasť uplatnenia metódy akvizície, musia k dátumu nadobudnutia zodpovedať definíciám majetku a záväzkov v *Koncepčnom rámci prípravy a prezentácie účtovnej závierky*. Napríklad v prípade, keď nadobúdateľ očakáva vznik nákladov, ale nie ich povinný v budúcnosti vynaložiť v súvislosti s uskutočnením svojho plánu ukončiť činnosť nadobúdaného subjektu alebo ukončiť niektoré zamestnanecké pomery alebo premiestniť zamestnancov nadobúdaného subjektu, tieto náklady nie sú k dátumu nadobudnutia záväzkami. Nadobúdateľ preto tieto náklady nevykazuje ako súčasť uplatnenia metódy akvizície. Nadobúdateľ namiesto toho vykazuje tieto náklady vo svojej účtovnej závierke po kombinácii v súlade s inými IFRS.

12. Okrem toho, aby identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky spĺňali kritériá na vykazovanie ako súčasť uplatnenia metódy akvizície, musia skôr predstavovať súčasť toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí *vlastníci*) vymenili v rámci transakcie podnikovej kombinácie, ako predstavovať výsledok osobitných transakcií. Nadobúdateľ uplatní návod uvedený v odsekoch 51 až 53, aby určil, ktorý identifikovateľný nadobudnutý majetok alebo ktoré prevzaté záväzky predstavujú pre nadobúdaný subjekt súčasť výmeny, a ktoré sú prípadne výsledkom oddelených transakcií, ktoré sa majú zaúčtovať v súlade s ich povahou a platnými IFRS.

13. Výsledkom uplatnenia zásady a podmienok vykazovania nadobúdateľom môže byť vykázanie niektorých aktív a záväzkov, ktoré nadobúdaný subjekt predtým vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako aktíva a záväzky. Nadobúdateľ napríklad vykazuje nadobudnutý identifikovateľný nehmotný majetok, ako je obchodná značka, patent, alebo vzťahy so zákazníkmi, ktoré nadobúdaný subjekt vo svojej účtovnej závierke nevykazoval ako majetok a záväzky, pretože ich vytvoril interne a súvisiace náklady účtoval do výdavkov.

14. V odsekoch B28 až B40 sa poskytuje návod na vykazovanie operatívnych lízingov a nehmotného majetku. V odsekoch 22 až 28 sa ustanovujú typy identifikovateľných aktív a záväzkov, medzi ktoré patria položky, pre ktoré IFRS poskytuje obmedzené výnimky zo zásady a z podmienok vykazovania.

Klasifikácia alebo určenie identifikovateľného nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie

15. K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ klasifikuje alebo určí identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky na účely následného uplatňovania iných IFRS. Nadobúdateľ uskutoční túto klasifikáciu alebo určenie na základe zmluvných podmienok, ekonomických podmienok, svojich prevádzkových a účtovných politík a ostatných príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia.

▼M53

16. IFRS stanovujú v niektorých situáciách odlišné účtovanie v závislosti od toho, ako účtovná jednotka klasifikuje alebo určuje konkrétne aktívum alebo záväzok. Príklady klasifikácie alebo určenia účelu, ktoré uskutočňuje nadobúdateľ na základe príslušných podmienok podľa toho, ako existujú k dátumu nadobudnutia, zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na, tieto skutočnosti:

▼M53

a) klasifikáciu konkrétnych finančných aktív a záväzkov ako oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo v amortizovanej hodnote, alebo ako finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s IFRS 9 *Finančné nástroje*;

b) určenie derivátového nástroja za zabezpečovací nástroj v súlade s IFRS 9 a

c) posúdenie, či by mal byť vložený derivát oddelený od hostiteľskej zmluvy v súlade s IFRS 9 (čo je záležitosťou „klasifikácie“, keďže toto IFRS používa tento pojem).

▼M12

17. V tomto IFRS sa poskytujú dve výnimky zo zásady v odseku 15:

a) klasifikácia lízingovej zmluvy buď ako operatívny lízing alebo finančný lízing v súlade s IAS 17 *Lízingy* a

b) klasifikácia zmluvy ako poistná zmluva v súlade s IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

Nadobúdateľ klasifikuje tieto zmluvy na základe zmluvných podmienok a ostatných faktorov k začiatku trvania zmluvy (alebo, ak sa upravili zmluvné podmienky spôsobom, ktorým by sa zmenila klasifikácia zmluvy, k dátumu tejto úpravy, ktorým by mohol byť dátum nadobudnutia).

Zásada oceňovania

18. Nadobúdateľ oceňuje identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky v reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia.

▼M29

19. Nadobúdateľ pri každej podnikovej kombinácii oceňuje k dátumu nadobudnutia zložky nekontrolných podielov nadobúdaného subjektu, ktoré sú súčasnými vlastníckymi podielmi a zaručujú svojim držiteľom nárok na pomerný podiel čistých aktív účtovnej jednotky v prípade likvidácie buď v:

(a) reálnej hodnote, alebo

(b) súčasnom pomernom podiele vlastníckych nástrojov vo vykázaných sumách identifikovateľných čistých aktív nadobúdaného subjektu.

Všetky ostatné zložky nekontrolných podielov sa oceňujú na ich reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia, okrem prípadov, keď sa v rámci IFRS vyžaduje iný spôsob oceňovania.

▼M33

20. V odsekoch 24 až 31 sa ustanovujú typy identifikovateľných aktív a záväzkov, v ktorých sú zahrnuté položky, pre ktoré sa v tomto IFRS poskytujú obmedzené výnimky zo zásady oceňovania.

▼**M12**

Výnimky zo zásad vykazovania alebo oceňovania

21. V tomto IFRS sa poskytujú obmedzené výnimky zo zásad vykazovania a oceňovania uvedených v tomto štandarde. V odsekoch 22 až 31 sa vymedzujú konkrétne položky, pre ktoré sa poskytujú výnimky, ako aj povaha týchto výnimiek. Nadobúdateľ zaúčtuje tieto položky na základe uplatnenia požiadaviek uvedených v odsekoch 22 až 31, čoho výsledkom môže byť to, že niektoré položky sa:

a) vykazujú buď na základe uplatnenia dodatočných zásad vykazovania k tým, ktoré sú v odsekoch 11 a 12, alebo na základe uplatnenia požiadaviek iných IFRS, s výsledkami, ktoré sa líšia od uplatnenia zásad a podmienok vykazovania,

b) oceňujú inou sumou, ako sú ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia.

Výnimka zo zásady vykazovania

Podmienené záväzky

22. V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* sa podmienený záväzok definuje ako:

a) alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne ovládané účtovnou jednotkou, b)

b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nevykazuje sa, pretože:

i) nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky; alebo

ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

23. Požiadavky uvedené v IAS 37 sa neuplatňujú na určenie toho, ktoré podmienené záväzky sa majú vykázať k dátumu nadobudnutia. Nadobúdateľ namiesto toho vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok prevzatý v podnikovej kombinácii, ak tento podmienený záväzok predstavuje súčasný záväzok, ktorý vzniká ako následok minulých udalostí a jeho reálnu hodnotu je možné spoľahlivo určiť. Nadobúdateľ preto na rozdiel od IAS 37 vykazuje k dátumu nadobudnutia podmienený záväzok, prevzatý v podnikovej kombinácii, aj keď nie je pravdepodobné, že na vysporiadanie záväzku bude potrebný úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky. Odsek 56 obsahuje návod na následné účtovanie podmienených záväzkov.

Výnimky zo zásad vykazovania a zo zásad oceňovania

Dane z príjmov

24. Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok, vznikajúci z nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov v podnikovej kombinácii, v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

▼M12

25. Nadobúdateľ zaúčtuje možné daňové vplyvy dočasných rozdielov a umorovania daňovej straty nadobúdaného subjektu, ktoré existujú k dátumu nadobudnutia alebo vznikajú ako výsledok nadobudnutia, v súlade s IAS 12.

Zamestnanecké požitky

26. Nadobúdateľ vykazuje a oceňuje odloženú daňovú pohľadávku (alebo prípadný majetok) vzťahujúcu sa na zamestnanecké požitky nadobúdaného subjektu, v súlade s IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

Majetok z odškodnenia

27. Predávajúci sa v rámci podnikovej kombinácie môže zmluvne zaviazať nahradiť nadobúdateľovi škodu vzniknutú v dôsledku podmienenej udalosti alebo neistoty v súvislosti s určitým majetkom alebo záväzkom alebo ich časťou. Predávajúci môže napríklad odškodniť nadobúdateľa v prípade strát nad stanovenú sumu, vznikajúcich z konkrétnej podmienenej udalosti; inými slovami, predávajúci sa zaručí, že záväzok nadobúdateľa neprevýši stanovenú sumu. Následkom toho získa nadobúdateľ majetok z odškodnenia. Nadobúdateľ vykáže majetok z odškodnenia ocenený na rovnakom základe ako odškodňovanú položku v rovnakom čase, ku ktorému vykáže odškodňovanú položku, s výhradou potreby vytvoriť opravnú položku na nevymožiteľné sumy. Ak teda odškodnenie súvisí s majetkom alebo záväzkom, ktoré sa vykazujú k dátumu nadobudnutia a oceňujú reálnou hodnotou k dátumu jeho nadobudnutia, nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia majetok z odškodnenia ocenený reálnou hodnotou k dátumu jeho nadobudnutia. Vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov vzhľadom na úvahy o vymožiteľnosti sú v prípade majetku z odškodnenia zahrnuté do ocenenia reálnou hodnotou a osobitná opravná položka k oceneniu nie je potrebná (príslušný návod na uplatňovanie poskytuje odsek B41).

28. V niektorých prípadoch odškodnenie môže súvisieť s majetkom alebo záväzkom, ktoré sú výnimkami zo zásad vykazovania alebo oceňovania. Odškodnenie sa môže napríklad týkať podmieneného záväzku, ktorý sa k dátumu nadobudnutia nevykáže, pretože jeho reálnu hodnotu nemožno k tomuto dátumu spoľahlivo určiť. V alternatívnom prípade sa môže odškodnenie vzťahovať na majetok alebo záväzok, ktorý je napríklad výsledkom zamestnaneckého požitku, ktorý sa oceňuje na inom základe ako je reálna hodnota k dátumu nadobudnutia. Za týchto okolností sa majetok z odškodnenia vykazuje a oceňuje s použitím predpokladov konzistentných s tými, ktoré sa použili na ocenenie odškodňovanej položky, s výhradou posúdenia vymožiteľnosti majetku z odškodnenia vykonaného manažmentom a akýchkoľvek zmluvných obmedzení odškodňovanej sumy. Odsek 57 obsahuje návod na následné zaúčtovanie majetku z odškodnenia.

Výnimky zo zásady oceňovania

Znovunadobudnuté práva

▼M33

29. Nadobúdateľ oceňuje hodnotu znovunadobudnutého práva, vykázaného ako nehmotný majetok, na základe zostávajúcej doby vyplývajúcej z príslušnej zmluvy bez ohľadu na to, či by účastníci trhu pri oceňovaní jeho reálnej hodnoty zvažovali možné obnovenia zmlúv. Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B35 a B36.

▼**M29**

Platobné transakcie na základe podielov

30. Nadobúdateľ ocení záväzok alebo nástroj vlastného imania týkajúci sa platobných transakcií na základe podielov nadobúdaného subjektu alebo výmenu platobných transakcií na základe podielov nadobúdaného subjektu za platobné transakcie na základe podielov nadobúdateľa v súlade s metódou v IFRS 2 *Platby na základe podielov* k dátumu nadobudnutia. (V tomto IFRS sa výsledok uvedenej metódy označuje ako „trhové ocenenie“ platobnej transakcie na základe podielov.)

▼**M12**

Majetok držaný na predaj

31. Nadobúdateľ oceňuje k dátumu nadobudnutia nadobudnutý dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti* klasifikovaný ako držaný na predaj, reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj v súlade s odsekmi 15 až 18 tohto IFRS.

Vykazovanie a oceňovanie goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy

32. Nadobúdateľ vykazuje k dátumu nadobudnutia goodwill ocenený vo výške prebytku a) nad b), kde:

a) je súhrn:

i) prevedeného plnenia oceneného v súlade s IFRS, ktorý spravidla požaduje reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 37);

ii) sumy každého nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte v súlade s týmto IFRS; a

iii) reálnej hodnoty, ktorú mal k dátumu nadobudnutia predtým vlastnený podiel nadobúdateľa na *vlastnom imaní* nadobúdaného subjektu, a to v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach (pozri odseky 41 a 42).

b) rozdiel medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov ocenených v súlade s týmto IFRS.

33. V podnikovej kombinácii, v rámci ktorej si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenia iba podiely na vlastnom imaní, môže byť reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia oceniteľná spoľahlivejšie, ako reálna hodnota podielov na vlastnom imaní nadobúdateľa k dátumu nadobudnutia. V takom prípade nadobúdateľ stanoví hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty prevádzaných podielov na vlastnom imaní k dátumu nadobudnutia. ►**M33** Na stanovenie výšky goodwillu v podnikovej kombinácii, pri ktorej nedošlo k prevodu plnenia, nadobúdateľ použije reálnu hodnotu nadobúdateľovho podielu v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty prevedeného plnenia k dátumu nadobudnutia [odsek 32 písm. a) bod i)]. ◄ Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B46 až B49.

▼**M12**

Výhodné kúpy

34. Nadobúdateľ príležitostne uskutoční výhodnú kúpu, ktorá predstavuje podnikovú kombináciu, v rámci ktorej suma podľa odseku 32 písm. b) presiahne súhrnnú hodnotu súm konkretizovaných v odseku 32 písm. a). Ak tento rozdiel zostáva po uplatnení požiadaviek paragrafu 36, nadobúdateľ vykáže k dátumu nadobudnutia výsledný zisk v hospodárskom výsledku. Zisk sa priradí nadobúdateľovi.

35. Výhodná kúpa by mohla napríklad nastať pri podnikovej kombinácii, ktorá je núteným predajom, pri ktorom predávajúci koná pod nátlakom. Výnimky z vykazovania alebo oceňovania určitých položiek uvedených v odsekoch 22 až 31 však môžu mať za následok aj vykázanie zisku (alebo zmenu sumy vykázaného zisku) z výhodnej kúpy.

36. Nadobúdateľ predtým, ako sa vykáže zisk z výhodnej kúpy, opätovne posúdi, či správne identifikoval všetky nadobudnuté aktíva a všetky prevzaté záväzky, a vykáže všetky dodatočné aktíva alebo záväzky, ktoré sa identifikovali pri tomto posúdení. Nadobúdateľ potom preverí postupy použité na ocenenie súm, ktorých vykázanie sa požaduje v tomto IFRS k dátumu nadobudnutia pri každej z týchto položiek:

a) identifikovateľný nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky,

b) prípadný nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte,

c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach, predtým vlastnený podiel nadobúdateľa na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu a

d) prevedené plnenie.

Cieľom posúdenia je zaistiť, aby ocenenia zodpovedajúcim spôsobom odzrkadľovali zváženie všetkých dostupných informácií k dátumu nadobudnutia.

Prevedené plnenie

37. Plnenie prevedené v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje reálnou hodnotou, ktorá sa vypočíta ako súčet reálnych hodnôt, ktoré majú k dátumu nadobudnutia majetok prevedený nadobúdateľom, záväzky, ktoré vznikli nadobúdateľovi voči bývalým vlastníkom nadobúdaného subjektu, a podiely na vlastnom imaní emitované nadobúdateľom. (Akákoľvek časť prísľubov nadobúdateľa na platby formou akcií, ktorá je vymenená za prísľuby, vlastnené zamestnancami nadobúdaného subjektu, ktoré sú zahrnuté do plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie, sa však oceňuje skôr v súlade s odsekom 30, ako reálnou hodnotou.) Medzi príklady možných foriem plnenia patria peniaze, ostatné aktíva, podnik alebo dcérska spoločnosť nadobúdateľa, *podmienené plnenie*, kmeňové alebo prioritné nástroje vlastného imania, opcie, warranty a členské podiely v *podielových združeniach*.

▼M12

38. Prevedené plnenie môže zahŕňať majetok alebo záväzky nadobúdateľa, ktorých účtovné hodnoty sú odlišné od ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia (napríklad nepeňažný majetok alebo podnik nadobúdateľa). V takomto prípade nadobúdateľ opätovne ocení prevedený majetok alebo záväzky na ich reálne hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadné výsledné zisky alebo straty v hospodárskom výsledku. Niekedy však po podnikovej kombinácii prevedený majetok alebo záväzky zostávajú v kombinovanej účtovnej jednotke (napríklad z toho dôvodu, že majetok alebo záväzky sa previedli nadobúdanému subjektu namiesto jeho bývalým vlastníkom) a nadobúdateľ si tak ponecháva kontrolu nad nimi. V takej situácii nadobúdateľ ocení tento majetok a tieto záväzky v účtovných hodnotách, ktoré mali bezprostredne pred dátumom nadobudnutia, a tak pred podnikovou kombináciou ako aj po nej nevykazuje zisk alebo stratu z majetku alebo záväzkov, ktoré ovláda.

Podmienené plnenie

39. Plnenie, ktoré nadobúdateľ prevedie výmenou za nadobúdaný subjekt, zahŕňa každý majetok alebo záväzok vyplývajúci z dohody o podmienenom plnení (pozri odsek 37). Nadobúdateľ vykáže reálnu hodnotu podmieneného plnenia k dátumu nadobudnutia ako súčasť plnenia prevedeného výmenou za nadobúdaný subjekt.

▼M43

40. Nadobúdateľ klasifikuje povinnosť uhradiť podmienené plnenie, ktoré zodpovedá definícii finančného nástroja, ako záväzok alebo ako vlastné imanie na základe definícií nástrojov vlastného imania a finančného záväzku v odseku 11 IAS 32 *Finančné nástroje*: *prezentácia*. Nadobúdateľ klasifikuje právo na vrátenie predtým prevedeného plnenia ako majetok, ak sú splnené stanovené podmienky. Odsek 58 obsahuje návod na následné zaúčtovanie podmieneného plnenia.

▼M12

Dodatočný návod na uplatňovanie metódy akvizície na konkrétne typy podnikových kombinácií

Podniková kombinácia realizovaná vo fázach

41. Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt, v ktorom pred dátumom nadobudnutia vlastnil podiel na vlastnom imaní. Napríklad k 31. decembru 20X1 účtovná jednotka A drží 35 % nekontrolný podiel na vlastnom imaní účtovnej jednotky B. K tomuto dátumu účtovná jednotka A odkúpi ešte 40 % podiel v účtovnej jednotke B, čo jej umožní ovládať účtovnú jednotku B. V tomto IFRS sa takáto transakcia nazýva podnikovou kombináciou realizovanou vo fázach, ktorá sa niekedy nazýva aj postupným nadobudnutím.

▼M53

42. V podnikovej kombinácii realizovanej vo fázach nadobúdateľ opätovne ocení svoje predtým držané podiely na vlastnom imaní v nadobúdanom subjekte vo výške ich reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia a vykáže prípadný výsledný zisk alebo stratu vo výsledku hospodárenia alebo prípadne v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Mohlo sa stať, že v predchádzajúcich obdobiach vykazovania nadobúdateľ vykázal zmeny hodnoty svojich podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu v ostatných súčastiach komplexného výsledku. V takom prípade sa suma, ktorá bola vykázaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku, vykazuje na rovnakom základe, ktorý by sa vyžadoval, keby nadobúdateľ priamo vyradil predtým držaný podiel na vlastnom imaní.

▼M12

Podniková kombinácia realizovaná bez prevodu plnenia

43. Nadobúdateľ niekedy ovládne nadobúdaný subjekt bez toho, aby došlo k prevodu plnenia. Na tieto kombinácie sa uplatňuje účtovanie pomocou metódy akvizície. Medzi takéto okolnosti patria tieto:

a) Nadobúdaný subjekt spätne odkúpi pre existujúceho investora (nadobúdateľa) dostatočný počet svojich vlastných akcií, s cieľom dosiahnuť ovládanie.

b) Skončí sa platnosť práv menšinového veta, ktoré predtým znemožňovali nadobúdateľovi ovládať nadobúdaný subjekt, v ktorom nadobúdateľ držal väčšinové hlasovacie práva.

c) Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt sa dohodnú na skombinovaní svojich podnikov len prostredníctvom zmluvy. Nadobúdateľ tak k dátumu nadobudnutia, alebo predtým, neprevedie výmenou za ovládanie nadobúdaného subjektu žiadne plnenie a nedrží podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu. Medzi príklady podnikových kombinácií realizovaných iba prostredníctvom zmluvy patrí spojenie dvoch podnikov v rámci dohody o zviazanosti alebo vytvorenie duálne kótovanej korporácie.

44. V podnikovej kombinácii realizovanej len prostredníctvom zmluvy priradí nadobúdateľ vlastníkom nadobúdaného subjektu sumu čistých aktív nadobúdaného subjektu vykázaných v súlade s týmto IFRS. Inými slovami, podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu držané inými stranami ako je nadobúdateľ, predstavujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po kombinácii nekontrolný podiel aj vtedy, keď všetky podiely na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu sú priradené k nekontrolnému podielu.

Obdobie oceňovania

45. Ak je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie ku koncu obdobia vykazovania, v ktorom ku kombinácii došlo, neúplné, nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke vykáže predbežné sumy položiek, ktorých zaúčtovanie je neúplné. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ retrospektívne upraví predbežné sumy, vykázané k dátumu nadobudnutia, aby sa odzrkadlili nové informácie získané o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, ovplyvnili ocenenie súm vykázaných k tomuto dátumu. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ takisto retrospektívne vykáže dodatočný majetok a záväzky, ak sa získali nové informácie o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré by v prípade, že by boli známe, mali za následok vykázanie tohto majetku a týchto záväzkov k tomuto dátumu. Obdobie oceňovania sa končí v okamihu, keď nadobúdateľ získa informácie, ktoré vyhľadával o skutočnostiach a okolnostiach existujúcich k dátumu nadobudnutia, alebo keď zistí, že viac informácií nie je možné získať. Obdobie oceňovania však nemôže presiahnuť jeden rok od dátumu nadobudnutia.

46. Obdobie oceňovania je obdobie po dátume nadobudnutia, počas ktorého môže nadobúdateľ upraviť predbežné sumy vykázané v rámci podnikovej kombinácie. Obdobie oceňovania poskytuje nadobúdateľovi primeraný čas na získanie informácií potrebných na identifikáciu a ocenenie nasledujúcich položiek, a to k dátumu nadobudnutia v súlade s požiadavkami tohto IFRS:

a) identifikovateľný nadobúdaný majetok, prevzaté záväzky a každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte,

▼**M12**

b) plnenie prevedené nadobúdanému subjektu (alebo iná suma použitá pri oceňovaní goodwillu),

c) v prípade podnikovej kombinácie realizovanej vo fázach podiel na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu predtým držaný nadobúdateľom a

d) výsledný goodwill alebo zisk z výhodnej kúpy.

47. Nadobúdateľ pri zisťovaní, či by z informácií získaných po dátume nadobudnutia mala vyplývať úprava predbežných vykázaných súm, alebo či tieto informácie vyplývajú z udalostí, ktoré nastali po dátume nadobudnutia, zohľadňuje všetky príslušné faktory. Medzi príslušné faktory patrí dátum získania dodatočných informácií a to, či môže nadobúdateľ identifikovať dôvod zmeny predbežných súm. Do informácií získaných krátko po dátume nadobudnutia sa s väčšou pravdepodobnosťou budú premietať skutočnosti, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, ako informácie získané o niekoľko mesiacov neskôr. ►**M33** Napríklad, pokiaľ nie je možné identifikovať ovplyvňujúcu udalosť, ktorá zmenila reálnu hodnotu, predaj aktíva tretej osobe krátko po dátume nadobudnutia za sumu, ktorá sa významne líši od jeho reálnej hodnoty ocenenej k tomuto dátumu, pravdepodobne naznačuje chybu v predbežnej sume. ◄

48. Nadobúdateľ vykazuje zvýšenie (zníženie) predbežnej sumy vykázanej pre identifikovateľný majetok (záväzok) pomocou zníženia (zvýšenia) goodwillu. Nové informácie získané počas obdobia oceňovania by však niekedy mohli mať za následok vykázanie úpravy predbežnej sumy viac ako jedného aktíva alebo záväzku. Napríklad nadobúdateľ by mohol prevziať záväzok uhradiť škody týkajúce sa nehody v jednej z prevádzok nadobúdaného subjektu, ktorá je čiastočne alebo úplne pokrytá poistením zodpovednosti nadobúdaného subjektu. Ak nadobúdateľ získa počas obdobia oceňovania novú informáciu o reálnej hodnote tohto záväzku k dátumu nadobudnutia, úprava goodwillu vyplývajúca zo zmeny predbežnej sumy vykázanej pri záväzku by sa kompenzovala (úplne alebo čiastočne) pomocou príslušnej úpravy goodwillu vyplývajúcej zo zmeny predbežnej sumy vykázanej pri pohľadávke nároku voči poisťovateľovi.

49. Počas obdobia oceňovania nadobúdateľ vykazuje úpravy predbežných súm, ako keby bolo k dátumu nadobudnutia zaúčtovanie podnikovej kombinácie úplné. Nadobúdateľ tak podľa potreby preskúma porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia, vykázané v účtovnej závierke, vrátane uskutočnenia všetkých zmien odpisovania, amortizácie alebo iných vplyvov na výnosy vykázaných pri dokončovaní prvotného účtovania.

50. Po skončení obdobia oceňovania nadobúdateľ preskúma účtovanie podnikovej kombinácie iba s cieľom opraviť chybu v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

▼M12

Určovanie toho, čo predstavuje súčasť transakcie podnikovej kombinácie

51. Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať pred začatím rokovaní o podnikovej kombinácii predchádzajúci vzťah alebo inú dohodu, alebo môžu počas rokovaní uzavrieť dohodu, ktorá je oddelená od podnikovej kombinácie. V každej z týchto situácií nadobúdateľ identifikuje všetky sumy, ktoré nie sú súčasťou toho, čo si nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt (alebo jeho bývalí vlastníci) vymenili v podnikovej kombinácii, t. j. sumy, ktoré nepredstavujú súčasť výmeny za nadobúdaný subjekt. Nadobúdateľ vykazuje ako súčasť uplatnenia metódy akvizície iba plnenia, ktoré sa previedli za nadobúdaný subjekt, a nadobudnutý majetok a záväzky prevzaté výmenou za nadobúdaný subjekt. Samostatné transakcie sa zaúčtujú v súlade s príslušnými IFRS.

52. Transakcia uzatvorená pred kombináciou nadobúdateľom alebo v mene nadobúdateľa, alebo skôr primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky, než primárne v prospech nadobúdaného subjektu (alebo jeho bývalých vlastníkov), je pravdepodobne samostatnou transakciou. Príklady samostatných transakcií, ktoré nemajú byť súčasťou uplatňovania metódy akvizície, sú tieto:

a) transakcia, ktorej výsledkom je vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom,

b) transakcia, ktorou sú zamestnanci alebo bývalí vlastníci nadobúdaného subjektu odmeňovaní za budúce služby, a

c) transakcia, ktorou sa nadobúdanému subjektu alebo jeho bývalým vlastníkom vyplácajú úhrady nákladov nadobúdateľa súvisiacich s nadobudnutím.

Príslušný návod na uplatňovanie je v odsekoch B50 až B62.

Náklady súvisiace s nadobudnutím

▼M53

53. Náklady súvisiace s nadobudnutím sú náklady, ktoré vynaloží nadobúdateľ na uskutočnenie podnikovej kombinácie. Do týchto nákladov patria odmeny za sprostredkovanie; poradenstvo, právne, účtovné, oceňovacie a iné honoráre za odbornú prácu alebo konzultácie; všeobecné administratívne náklady vrátane nákladov na udržiavanie organizačnej zložky pre akvizície; a náklady na registráciu a emisiu dlhových a majetkových cenných papierov. Nadobúdateľ zaúčtuje náklady súvisiace s nadobudnutím ako výdavky v období, v ktorom sú vynaložené náklady a v ktorom sú prijaté služby, s jednou výnimkou. Náklady na emisiu dlhových alebo majetkových cenných papierov sa vykazujú v súlade s IAS 32 a IFRS 9.

▼M12

NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE

54. Nadobúdateľ vo všeobecnosti následne oceňuje a účtuje majetok nadobudnutý, záväzky prevzaté alebo vzniknuté a nástroje vlastného imania emitované v rámci podnikovej kombinácie v súlade s ostatnými uplatniteľnými IFRS na tieto položky, v závislosti od ich povahy. V tomto IFRS sa však poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie ďalej uvedených nadobudnutých aktív, prevzatých alebo vzniknutých záväzkov a nástrojov vlastného imania, emitovaných v rámci podnikovej kombinácie:

a) znovunadobudnuté práva,

b) podmienené záväzky vykázané k dátumu nadobudnutia,

c) majetok z odškodnenia a

▼M12

d) podmienené plnenie.

Príslušný návod na uplatňovanie je v odseku B63.

Znovunadobudnuté práva

55. Znovunadobudnuté právo vykázané ako nehmotný majetok sa amortizuje počas zostatkového zmluvného obdobia zmluvy, ktorou bolo právo poskytnuté. Nadobúdateľ, ktorý následne predá znovunadobudnuté právo tretej strane, zahrnie účtovnú hodnotu nehmotného majetku do určovania zisku alebo straty z predaja.

Podmienené záväzky

▼M53

56. Po prvotnom vykázaní a predtým, ako je záväzok vysporiadaný, zrušený alebo uplynie jeho platnosť, nadobúdateľ oceňuje podmienený záväzok vykázaný v rámci podnikovej kombinácie v sume vyššej zo:

a) sumy, ktorá by sa vykázala v súlade s IAS 37 a

b) sumy prvotne vykázanej, zníženej prípadne o kumulovanú sumu príjmu vykázanú v súlade so zásadami IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*.

Táto požiadavka sa neuplatňuje na zmluvy účtované v súlade IFRS 9.

▼M12

Majetok z odškodnenia

57. Ku koncu každého následného obdobia vykazovania ocení nadobúdateľ majetok z odškodnenia, ktorý bol vykázaný k dátumu nadobudnutia, na rovnakom základe ako majetok alebo záväzok, na ktorý sa vzťahuje odškodnenie, pričom zohľadní zmluvné obmedzenia jeho sumy a v prípade majetku z odškodnenia, ktorý nie je následne ocenený vo svojej reálnej hodnote, zohľadní vymožiteľnosť majetku z odškodnenia. Nadobúdateľ ukončí vykazovanie majetku z odškodnenia iba v prípade, keď majetok prevezme, predá, alebo iným spôsobom stratí naň právo.

Podmienené plnenie

▼M53

58. Niektoré zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nadobúdateľ vykazuje po dátume nadobudnutia, môžu byť výsledkom dodatočných informácií o skutočnostiach a okolnostiach, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia, ktoré nadobúdateľ získal po tomto dátume. Takéto zmeny sú v súlade odsekmi 45 až 49 úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Zmeny vyplývajúce z udalostí po dátume nadobudnutia, ako je splnenie cieľa ziskov, dosiahnutie stanovenej ceny akcie alebo dosiahnutie medzníka v projekte výskumu a vývoja, však nie sú úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania. Nadobúdateľ zaúčtuje zmeny reálnej hodnoty podmieneného plnenia, ktoré nie sú úpravami vzťahujúcimi sa na obdobie oceňovania, takto:

a) Podmienené plnenie klasifikované ako vlastné imanie sa opätovne neoceňuje a jeho následné vysporiadanie sa zaúčtuje v rámci vlastného imania.

b) Iné podmienené plnenie, ktoré:

i) patrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 9, sa oceňuje reálnou hodnotou ku každému dátumu vykazovania a zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade s IFRS 9;

▼M53

ii) nepatrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 9, sa oceňuje reálnou hodnotou ku každému dátumu vykazovania a zmeny reálnej hodnoty sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.

▼M12

ZVEREJŇOVANIE

59. Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť povahu a finančný vplyv podnikovej kombinácie realizovanej buď:

a) počas bežného obdobia vykazovania, alebo

b) po konci obdobia vykazovania, ale predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie.

60. Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 59, zverejní informácie konkretizované v odsekoch B64 až B66.

61. Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky pochopiť finančné vplyvy úprav vykázaných v bežnom období vykazovania, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií realizovaných v tomto období alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania.

62. Aby nadobúdateľ splnil cieľ uvedený v odseku 61, zverejní informácie konkretizované v odseku B67.

63. Ak špecifické zverejnenia požadované týmto alebo inými IFRS nezodpovedajú cieľom ustanoveným v odsekoch 59 a 61, nadobúdateľ zverejní všetky dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

Dátum účinnosti

64. Tento IFRS sa uplatňuje prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Tento IFRS sa však uplatní iba k začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS pred 1. júlom 2009, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).

▼M29

64B. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenili a doplnili odseky 19, 30 a B56 a doplnili odseky B62A a B62B. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2010 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Uplatnenie by malo mať účinok do budúcnosti od dátumu, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatnila toto IFRS.

64C. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa doplnili odseky 65A – 65E. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2010 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Zmeny a doplnenia sa uplatnia na zostatky podmienených plnení, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií s dátumom nadobudnutia pred uplatnením tohto IFRS v znení z roku 2008.

▼M32

64E. Štandardom IFRS 10, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 7, B13, B63 písm. e) a dodatok A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 10.

▼M33

64F. IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji sa 2011, sa zmenili a doplnili odseky 20, 29, 33, 47, zmenila a doplnila definícia reálnej hodnoty v dodatku A a menia a dopĺňajú sa odseky B22, B40, B43 až B46, B49 a B64. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M38

64G. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil a doplnil odsek 7 a vložil sa odsek 2A. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼M43

64I. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenili odseky 40 a 58 a vložil sa odsek 67A a jeho súvisiaci nadpis. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia je 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka môže uplatňovať zmenu skôr za predpokladu, že sa uplatnili aj IFRS 9 a IAS 37 (v znení zmien uskutočnených v dokumente *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012*). Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M42

64J. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa zmenil odsek 2 písm. a). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M52

64K. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 56 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M53

64L. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 16, 42, 53, 56, 58 and B41 a vypustili sa odseky 64A, 64D a 64H. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M12

Prechodné ustanovenia

65. Majetok a záväzky, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií, ktorých dátumy nadobudnutia predchádzali uplatneniu tohto IFRS, sa na základe uplatnenia tohto IFRS neupravujú.

▼M29

65A. Zostatky podmienených plnení, ktoré vznikli na základe podnikových kombinácií, ktorých dátum nadobudnutia predchádza dátumu prvého uplatnenia tohto IFRS v znení z roku 2008 účtovnou jednotkou sa pri prvom uplatnení tohto IFRS neupravujú. V následnom účtovaní sa na tieto zostatky uplatnia odseky 65B – 65E. Odseky 65B – 65E sa neuplatňujú na účtovanie zostatkov podmienených plnení, ktoré

▼M29

vznikli na základe podnikových kombinácií s dátumom nadobudnutia v deň alebo po dni prvého uplatnenia tohto IFRS v znení z roku 2008 účtovnou jednotkou. V odsekoch 65B – 65E sa podnikovými kombináciami označujú výlučne podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu tohto IFRS v znení z roku 2008.

65B. Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov na kombináciu, ktorá je podmienená budúcimi udalosťami, nadobúdateľ zahrnie sumu takejto úpravy do nákladov na kombináciu k dátumu nadobudnutia za predpokladu, že úprava je pravdepodobná a možno ju spoľahlivo oceniť.

65C. Zmluva o podnikovej kombinácii môže umožňovať úpravy nákladov na kombináciu, pričom takéto úpravy závisia od jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úprava môže byť podmienená napríklad zachovaním alebo dosiahnutím stanovenej úrovne zisku v budúcich obdobiach alebo zachovaním trhovej ceny emitovaných nástrojov. Zvyčajne je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia spoľahlivosti informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo je potrebné prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa zodpovedajúcim spôsobom upravia.

65D. Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov na kombináciu, ak nie je pravdepodobná alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a je ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočné plnenie sa považuje za úpravu nákladov na kombináciu.

65E. Za niektorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonanie následnej platby v prospech predajcu ako kompenzácie za zníženie hodnoty poskytnutého majetku, emitovaných nástrojov vlastného imania alebo záväzkov vzniknutých alebo prevzatých nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným subjektom. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ ručí trhovú cenu emitovaných nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie nástroje vlastného imania alebo dlhové nástroje s cieľom dosiahnuť pôvodne stanovenú sumu. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade nástrojov vlastného imania sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty priradenej pôvodne emitovaným nástrojom. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z pôvodnej emisie.

▼M12

66. Účtovná jednotka, ako je podielové združenie, ktorá ešte neuplatnila IFRS 3 a mala jednu alebo viac podnikových kombinácií, ktoré sa zaúčtovali s použitím metódy kúpy, uplatňuje prechodné ustanovenia v odsekoch B68 a B69.

Dane z príjmov

67. Na podnikové kombinácie, ktorých dátum nadobudnutia nastal predtým, ako sa uplatní tento IFRS, uplatní nadobúdateľ požiadavky odseku 68 IAS 12 v znení zmien a doplnení tohto IFRS prospektívne. To znamená, že nadobúdateľ neupraví účtovanie predchádzajúcich podnikových kombinácií o zmeny predtým vykázané vo vykázaných odložených daňových pohľadávkach. Od dátumu, kedy sa uplatní tento IFRS, však nadobúdateľ vykazuje zmeny vykázaných odložených daňových pohľadávok ako úpravu zisku alebo straty (alebo, ak to požaduje IAS 12, mimo zisku alebo straty).

▼M43

ODKAZ NA IFRS 9

67A. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale ešte neuplatňuje štandard IFRS 9, akýkoľvek odkaz na štandard IFRS 9 sa bude chápať ako odkaz na štandard IAS 39.

▼M12

UKONČENIE PLATNOSTI IFRS 3 (2004)

68. Týmto IFRS sa nahrádza IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení vydanom v roku 2004).

Príloha A

Definované pojmy

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

nadobúdaný subjekt	Podnik alebo podniky, ktorých ovládanie **nadobúdateľ** dosiahne v **podnikovej kombinácii**.
nadobúdateľ	Účtovná jednotka, ktorá dosiahne ovládanie **nadobúdaného subjektu**.
dátum nadobudnutia	Dátum, ku ktorému **nadobúdateľ** dosiahne ovládanie **nadobúdaného subjektu**.
podnik	Integrovaný súbor činností a aktív, ktorý je možné viesť a riadiť na účely poskytovania výnosov vo forme dividend, nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo investorom alebo ostatným vlastníkom, členom, alebo účastníkom.
podniková kombinácia	Transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej **nadobúdateľ** dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých **podnikov**. Transakcie, ktoré sa niekedy označujú ako „verné fúzie“ alebo „fúzie rovnocenných“, sú takisto **podnikovými kombináciami**, keďže tento pojem sa používa v tomto IFRS.
podmienené plnenie	Zvyčajne povinnosť **nadobúdateľa** previesť dodatočné aktíva alebo **podiely na vlastnom imaní** na bývalých vlastníkov **nadobúdaného subjektu**, predstavujúca súčasť výmeny za ovládanie **nadobúdaného subjektu**, ak nastanú stanovené budúce udalosti alebo sa splnia stanovené budúce podmienky. Podmienené plnenie však takisto môže dať **nadobúdateľovi** právo na výnos z predtým prevedeného plnenia, ak sa splnia stanovené podmienky.

▼M32

_____

▼M12

podiely na vlastnom imaní	Na účely tohto IFRS sa pojem podiely na vlastnom imaní všeobecne používa vo význame vlastníckych podielov v účtovných jednotkách vlastnených investormi a vlastníckych, členských alebo účastníckych podielov v **podielových združeniach**.

▼M33

reálna hodnota	je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13.)

▼M12

goodwill	Aktívum predstavujúce budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z iných aktív nadobudnutých v **podnikovej kombinácii**, ktoré nie sú samostatne identifikované a osobitne vykázané.
identifikovateľný	Majetok je *identifikovateľný*, ak je buď: a) oddeliteľný, to znamená, že je možné ho oddeliť alebo rozdeliť od účtovnej jednotky a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či tak účtovná jednotka plánuje urobiť, alebo b) vyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv bez ohľadu na to, či sú tieto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od účtovnej jednotky alebo od iných práv alebo povinností.
nehmotný majetok	Identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.
podielové združenie	Účtová jednotka, ktorá je iná, než účtovná jednotka vlastnená investorom, ktorá poskytuje dividendy, nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo svojim vlastníkom, členom, alebo účastníkom. Napríklad vzájomná poisťovňa, úverové združenie a družstvá sú podielovými združeniami.
nekontrolný podiel	Vlastné imanie dcérskej spoločnosti, ktoré nie je priamo alebo nepriamo priraditeľné materskej spoločnosti.
vlastníci	Na účely tohto IFRS sa pojem *vlastníci* používa v tom zmysle, že zahŕňa vlastníkov **podielov na vlastnom imaní** účtovných jednotiek vlastnených investormi a vlastníkov, členov, alebo účastníkov **podielových združení**.

Príloha B

Návod na uplatňovanie

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE SPOLUOVLÁDANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTIEK [UPLATŇOVANIE ODSEKU 2 PÍSM. C)]

B1 Tento IFRS sa nevzťahuje na podnikovú kombináciu spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov. Podniková kombinácia zahŕňajúca spoluovládané účtovné jednotky alebo podniky je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej všetky kombinujúce sa účtovné jednotky alebo podniky ovláda tá istá strana alebo strany pred uskutočnením podnikovej kombinácie a po nej, a toto ovládanie nie je prechodné.

▼**M12**

B2 Skupina jednotlivcov je považovaná za skupinu ovládajúcu podnik vtedy, ak títo jednotlivci majú v dôsledku zmluvných dohôd spoločnú právomoc riadiť jeho finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z činnosti tohto podniku. Preto podniková kombinácia nepatrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd spoločnú právomoc riadiť finančné a prevádzkové politiky každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala úžitky z jeho činností, pričom táto rozhodujúca spoločná právomoc nie je dočasná.

B3 Podnik môže ovládať jednotlivec alebo skupina jednotlivcov, ktorí konajú na základe zmluvnej dohody, a takýto jednotlivec alebo skupina jednotlivcov nemusí podliehať požiadavkám na finančné vykazovanie uvedeným v rôznych štandardoch IFRS. Preto kombinujúce sa podniky nemusia byť zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu spoluovládané účtovné jednotky.

B4 Rozsah nekontrolných podielov v každom z kombinujúcich sa podnikov pred podnikovou kombináciou a po nej nie je relevantný pri určení, či daná kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky. Podobne aj skutočnosť, že jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky, nie je dôležitá pri určení, či kombinácia zahŕňa spoluovládané účtovné jednotky.

IDENTIFIKOVANIE PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

B5 V tomto IFRS sa podniková kombinácia definuje ako transakcia alebo iná udalosť, v rámci ktorej nadobúdateľ dosiahne ovládanie jedného alebo viacerých podnikov. Nadobúdateľ by mohol ovládnuť nadobúdaný subjekt rozličnými spôsobmi, napríklad:

a) prevodom peňazí, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku (vrátane čistých aktív, ktoré tvoria podnik),

b) prostredníctvom vzniku záväzkov,

c) emitovaním podielov na vlastnom imaní,

d) poskytnutím viac ako jedného typu plnenia alebo

e) bez prevodu plnenia, ako napríklad iba prostredníctvom zmluvy (pozri odsek 43).

B6 Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rozličnými spôsobmi, na základe právnych, daňových alebo iných dôvodov, ktoré zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na tieto skutočnosti:

a) jeden alebo viac podnikov sa stane dcérskymi spoločnosťami nadobúdateľa alebo čisté aktíva jedného, alebo viacerých podnikov sa právne zlúčia do nadobúdateľa,

b) jedna kombinujúca sa účtovná jednotka prevedie svoje čisté aktíva alebo jej vlastníci prevedú svoje podiely na vlastnom imaní na inú kombinujúcu sa účtovnú jednotku alebo na jej vlastníkov,

▼**M12**

c) všetky kombinujúce sa účtovné jednotky prevedú svoje čisté aktíva, alebo vlastníci týchto jednotiek prevedú svoje podiely na vlastnom imaní do novovytvorenej účtovnej jednotky (čo sa niekedy označuje ako „roll-up transakcia“ alebo „put-together transakcia“), alebo

d) skupina bývalých vlastníkov jednej z kombinujúcich sa účtovných jednotiek ovládne kombinovanú účtovnú jednotku.

DEFINÍCIA PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 3)

B7 Podnik pozostáva zo vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré majú schopnosť vytvárať výstupy. Aj keď podniky majú zvyčajne výstupy, výstupy sa nevyžadujú na to, aby integrovaný súbor spĺňal kritériá ako podnik. Tri prvky podniku sa definujú takto:

a) **Vstup:** Každý ekonomický zdroj, ktorý vytvára, alebo má schopnosť vytvárať výstupy, keď sa naň uplatňuje jeden alebo viac procesov. Medzi príklady patria dlhodobý majetok (vrátane nehmotného majetku alebo práv na používanie dlhodobého majetku), duševné vlastníctvo, schopnosť získať prístup k potrebným materiálom alebo právam a zamestnanci.

b) **Proces:** Každý systém, štandard, protokol, konvencia alebo pravidlo, ktoré po uplatňovaní na vstup alebo vstupy vytvárajú, alebo majú schopnosť vytvárať výstupy. Medzi príklady patria procesy strategického riadenia, prevádzkové procesy a procesy riadenia zdrojov. Tieto procesy sú spravidla zdokumentované, ale organizovaná pracovná sila, ktorá má potrebné zručnosti a skúsenosti, dodržiava pravidlá a konvencie, môže poskytovať potrebné procesy, ktoré sa môžu uplatňovať na vstupy a môžu vytvárať výstupy. (Účtovné, fakturačné, mzdové a ostatné administratívne systémy spravidla nepredstavujú procesy používané na vytváranie výstupov.)

c) **Výstup:** Výsledok vstupov a procesov uplatňovaných na tieto vstupy, ktoré poskytujú alebo majú schopnosť poskytovať výnosy vo forme dividend, nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo investorom alebo ostatným vlastníkom, členom alebo účastníkom.

B8 Na to, aby sa integrovaný súbor činností a aktív mohol viesť a riadiť na vymedzené účely, sú potrebné dva základné prvky (vstupy a procesy uplatňované na tieto vstupy), ktoré sú alebo budú používané na vytváranie výstupov. Podnik však nemusí zahŕňať všetky vstupy alebo procesy, ktoré predávajúci používal pri prevádzkovaní tohto podniku, ak sú účastníci trhu schopní nadobudnúť podnik a pokračovať v produkovaní výstupov, napríklad tak, že integrujú tento podnik so svojimi vlastnými vstupmi a procesmi.

▼**M12**

B9 Povaha prvkov podniku sa mení podľa odvetvia a podľa štruktúry prevádzok (aktivít) účtovnej jednotky. Dlhšie fungujúce podniky majú často rôzne typy vstupov, procesov a výstupov, zatiaľ čo nové podniky majú často málo vstupov a procesov a niekedy iba jediný výstup (produkt). Takmer všetky podniky majú aj záväzky, ale podnik nemusí mať záväzky.

B10 Integrovaný súbor činností a aktív vo fáze vývoja by nemusel mať výstupy. Ak nemá, nadobúdateľ by mal zvážiť ostatné faktory, aby určil, či je daný súbor podnikom. Tieto faktory zahŕňajú, ale neobmedzujú sa na to, či daný súbor:

a) začal uskutočňovať hlavné plánované činnosti,

b) má zamestnancov, duševné vlastníctvo a ostatné vstupy a procesy, ktoré by sa mohli uplatňovať na tieto vstupy,

c) plní plán s cieľom produkovať výstupy a

d) bude schopný získať prístup k zákazníkom, ktorí budú nakupovať tieto výstupy.

Na to, aby konkrétny integrovaný súbor činností a aktív vo fáze vývoja spĺňal kritériá podniku, nemusia byť prítomné všetky tieto faktory.

B11 Určenie, či je konkrétny súbor aktív a činností podnikom, by sa malo zakladať na tom, či daný integrovaný súbor dokáže viesť a riadiť ako podnik účastník trhu. Preto pri hodnotení, či je konkrétny súbor podnikom, nie je relevantné to, či predávajúci prevádzkoval daný súbor ako podnik alebo či nadobúdateľ plánuje prevádzkovať tento súbor ako podnik.

B12 V prípade, že chýbajú dôkazy o opaku, konkrétny súbor aktív a aktivít, ktorý obsahuje goodwill, sa považuje za podnik. Podnik však nemusí mať goodwill.

IDENTIFIKOVANIE NADOBÚDATEĽA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 6 A 7)

▼**M32**

B13 Návod uvedený v štandarde IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa používa na identifikovanie nadobúdateľa – účtovnej jednotky, ktorá *ovládne* nadobúdaný subjekt. Ak došlo k podnikovej kombinácii, ale uplatnenie návodu uvedeného v štandarde IFRS 10 jasne nenaznačuje, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek je nadobúdateľom, pri tomto určovaní sa berú do úvahy faktory uvedené v odsekoch B14 až B18.

▼**M12**

B14 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne prostredníctvom peňazí alebo iného majetku alebo vzniku záväzkov je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá prevádza peniaze alebo iný majetok, alebo ktorej vznikajú záväzky.

▼**M12**

B15 V podnikovej kombinácii realizovanej primárne prostredníctvom výmeny podielov na vlastnom imaní je nadobúdateľom zvyčajne účtovná jednotka, ktorá emituje svoje podiely na vlastnom imaní. V podnikových kombináciách, bežne nazývaných „spätné akvizície“, je však emitujúcou účtovnou jednotkou nadobúdaný subjekt. V odsekoch B19 až B27 sa poskytuje návod na zaúčtovanie spätných akvizícií. Pri identifikácii nadobúdateľa v podnikovej kombinácii realizovanej prostredníctvom výmeny podielov na vlastnom imaní sa zvažujú aj iné príslušné skutočnosti, medzi ktoré patria:

a) *relatívne hlasovacie práva v kombinovanej účtovnej jednotke po podnikovej kombinácii* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci ako skupina získajú najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv v kombinovanej účtovnej jednotke. Pri určovaní toho, ktorá skupina vlastníkov si ponecháva alebo získava najväčšiu pomernú časť hlasovacích práv, berie účtovná jednotka do úvahy existenciu všetkých nezvyčajných alebo osobitných dohôd o hlasovacích právach a opcií, warrantov alebo konvertibilných cenných papierov.

b) *Existencia veľkého menšinového podielu s hlasovacími právami na kombinovanej účtovnej jednotke, ak žiaden iný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov nemá významný hlasovací podiel* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej jediný vlastník alebo organizovaná skupina vlastníkov vlastní najväčší menšinový podiel na hlasovacími právach v kombinovanej účtovnej jednotke.

c) *Zloženie riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej vlastníci sú schopní zvoliť alebo vymenovať alebo odvolať väčšinu členov riadiaceho orgánu kombinovanej účtovnej jednotky.

d) *Zloženie vyššieho manažmentu kombinovanej účtovnej jednotky* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej (bývalý) manažment prevláda v manažmente kombinovanej účtovnej jednotky.

e) *Podmienky výmeny podielov na vlastnom imaní* – nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorá uhrádza prémiu nad predakvizičnou reálnou hodnotou podielov na vlastnom imaní inej kombinujúcej sa účtovnej jednotky alebo iných účtovných jednotiek.

B16 Nadobúdateľom je zvyčajne kombinujúca sa účtovná jednotka, ktorej relatívna veľkosť (meraná napríklad majetkom, výnosmi alebo ziskom) je významne väčšia ako veľkosť inej kombinujúcej sa účtovnej jednotky alebo jednotiek.

B17 V podnikovej kombinácii zahŕňajúcej viac ako dve účtovné jednotky nadobúdateľ okrem iného berie do úvahy, ktorá z kombinujúcich sa účtovných jednotiek dala podnet na kombináciu, ako aj relatívnu veľkosť kombinujúcich sa účtovných jednotiek.

B18 Nová účtovná jednotka vytvorená na účel uskutočnenia podnikovej kombinácie nemusí byť nevyhnutne nadobúdateľom. Ak je vytvorená nová účtovná jednotka, ktorá emituje nástroje vlastného imania na účel uskutočnenia podnikovej kombinácie, jedna z kombinujúcich sa účtovných jednotiek, ktorá existovala pred kombináciou, je na základe uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B17 identifikovaná ako nadobúdateľ. Naproti tomu nová účtovná jednotka, ktorá ako plnenie prevádza peniaze alebo iný majetok alebo jej vznikajú záväzky, môže byť nadobúdateľom.

▼**M12**

SPÄTNÉ AKVIZÍCIE

B19 K spätnej akvizícii dochádza, ak na základe návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 na účtovné účely je ako nadobúdateľ identifikovaná účtovná jednotka, ktorá emituje cenné papiere (nadobúdateľ z právneho hľadiska). Aby sa transakcia považovala za spätnú akvizíciu, účtovná jednotka, ktorej podiely na vlastnom imaní sa nadobúdajú (subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný), musí byť na účtovné účely nadobúdateľom. K spätnej akvizícii niekedy dochádza napríklad vtedy, keď sa súkromná účtovná jednotka chce stať verejne obchodovanou účtovnou jednotkou, ale nechce zaregistrovať svoje podiely na vlastnom imaní. Na dosiahnutie tohto cieľa táto súkromná účtovná jednotka dohodne nadobudnutie svojich podielov na vlastnom imaní verejne obchodovanou účtovnou jednotkou výmenou za podiely na vlastnom imaní verejne obchodovanej účtovnej jednotky. V tomto príklade je verejne obchodovaná účtovná jednotka **nadobúdateľom z právneho hľadiska**, pretože emitovala svoje podiely na vlastnom imaní a súkromná účtovná jednotka je **nadobúdaným subjektom z právneho hľadiska**, pretože boli nadobudnuté jej podiely na vlastnom imaní. Výsledkom uplatnenia návodu uvedeného v odsekoch B13 až B18 je však identifikovanie:

a) verejne obchodovanej účtovnej jednotky ako **nadobúdaného subjektu** na účtovné účely (účtovný nadobúdaný subjekt) a

b) súkromnej účtovnej jednotky ako **nadobúdateľa** na účtovné účely (účtovný nadobúdateľ).

Aby sa transakcia zaúčtovala ako spätná akvizícia, účtovný nadobúdaný subjekt musí zodpovedať definícii podniku a uplatňujú sa všetky zásady vykazovania a oceňovania v tomto IFRS vrátane požiadavky vykazovania goodwillu.

Oceňovanie prevedeného plnenia

B20 V rámci spätnej akvizície účtovný nadobúdateľ zvyčajne neemituje za nadobúdaný subjekt žiadne plnenie. Nadobúdaný subjekt zvyčajne namiesto toho emituje svoje podiely na vlastnom imaní vlastníkom účtovného nadobúdateľa. V súlade s tým je reálna hodnota, ktorú má k dátumu nadobudnutia plnenie, ktoré prevádza účtovný nadobúdateľ za svoj podiel v účtovnom nadobúdanom subjekte, založená na počte podielov na vlastnom imaní, ktoré by musela emitovať spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska dcérska, aby vlastníci právnej materskej spoločnosti dostali rovnaký percentuálny podiel na vlastnom imaní kombinovanej účtovnej jednotky, ako vyplýva zo spätnej akvizície. Reálna hodnota počtu podielov na vlastnom imaní vypočítaná týmto spôsobom sa môže použiť ako reálna hodnota plnenia prevedeného výmenou za nadobúdaný subjekt.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

B21 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po spätnej akvizícii sa vydá v mene spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), ale v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s jednou úpravou, ktorou je spätná úprava základného imania účtovného nadobúdateľa tak, aby odzrkadľovalo základné imanie účtovného nadobúdaného subjektu. Táto úprava sa požaduje preto, aby odzrkadľovala základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). Porovnateľné informácie prezentované v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sú takisto spätne upravené tak, aby odzrkadľovali základné imanie spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt).

▼M33

B22 Pretože konsolidovaná účtovná závierka vyjadruje pokračovanie účtovnej závierky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérskou spoločnosťou, s výnimkou jej kapitálovej štruktúry, konsolidovaná účtovná závierka odzrkadľuje:

▼M12

a) majetok a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), vykázané a ocenené v ich účtovných hodnotách pred kombináciou,

b) majetok a záväzky spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), vykázané a ocenené v súlade s týmto IFRS,

c) nerozdelený zisk a iné zostatky účtov vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) **pred** podnikovou kombináciou,

►M33 d) sumu vykázanú ako vydané podiely na vlastnom imaní v konsolidovanej účtovnej závierke, určenú pripočítaním vydaných podielov na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérskou spoločnosťou (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú bezprostredne pred podnikovou kombináciou v obehu, k reálnej hodnote spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materskou spoločnosťou (účtovný nadobúdaný subjekt). ◄ Štruktúra vlastného imania (t. j. počet a typ emitovaných podielov na vlastnom imaní) však odzrkadľuje štruktúru vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt) vrátane nástrojov vlastného imania, ktoré emitovala spoločnosť, ktorá je z právneho hľadiska materská, na účel uskutočnenia kombinácie. Na základe toho sa upraví vykazovanie štruktúry vlastného imania spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ), s použitím výmenného pomeru stanoveného v dohode o nadobudnutí tak, aby odzrkadľovala počet akcií spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt), emitovaných v rámci spätnej akvizície,

e) pomerný podiel nekontrolného podielu na účtovných hodnotách nerozdeleného zisku a iných podieloch na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska dcérska (účtovný nadobúdateľ) pred kombináciou, ktorým sa zaoberajú odseky B23 a B24.

Nekontrolný podiel

B23 V rámci spätných akvizícií sa môže stať, že niektorí vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), nemusia vymeniť podiely na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní spoločnosti, ktorá je z právneho hľadiska materská (účtovný nadobúdaný subjekt). K týmto vlastníkom sa po spätnej akvizícii v konsolidovanej účtovnej závierke pristupuje ako k nekontrolnému podielu. Dôvodom je, že vlastníci nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, ktorí nevymieňajú podiel na svojom vlastnom imaní za podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa z právneho hľadiska, majú podiel iba na výsledkoch a čistých aktívach nadobúdaného subjektu z právneho hľadiska, a nie na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky. Naopak, napriek tomu, že subjekt, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, je na účtovné účely nadobúdaným subjektom, vlastníci subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľom, majú podiel na výsledkoch a čistých aktívach kombinovanej účtovnej jednotky.

B24 Tento majetok a záväzky subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaným, sa v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujú a oceňujú v ich účtovných hodnotách pred kombináciou [pozri odsek B22 písm. a)]. Z tohto dôvodu sa do nekontrolného podielu v rámci spätnej akvizície premieta pomerný podiel nekontrolných podielov akcionárov na účtovných hodnotách čistých identifikovateľných aktív subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaným, pred kombináciou aj v prípade, že nekontrolné podiely v rámci ostatných akvizícií sa oceňujú v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia.

▼**M12**

Zisk na akciu

B25 Podľa ustanovenia odseku B22 písm. d) štruktúra vlastného imania v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej následne po spätnej akvizícii odzrkadľuje štruktúru vlastného imania subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), vrátane podielov na vlastnom imaní, emitovaných subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ, s cieľom uskutočniť podnikovú kombináciu.

B26 Pri výpočte váženého priemerného počtu nesplatených kmeňových akcií v obehu (menovateľ vo výpočte zisku na akciu) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:

a) počet kmeňových akcií v obehu od začiatku tohto obdobia do dátumu nadobudnutia sa vypočíta na základe váženého priemeru počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný (účtovný nadobúdateľ), ktoré sú v obehu počas obdobia, vynásobeného výmenným pomerom stanoveným v dohode o fúzii a

b) počet kmeňových akcií v obehu od dátumu nadobudnutia do konca tohto obdobia predstavuje aktuálny počet kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdateľ (účtovný nadobúdaný subjekt), nesplatených počas tohto obdobia.

B27 Základný zisk na akciu pred dátumom nadobudnutia zverejnený pre každé porovnateľné obdobie, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii, sa vypočíta delením:

a) zisku alebo straty subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, priraditeľným kmeňovým akcionárom v každom z týchto období,

b) historickým váženým priemerom počtu kmeňových akcií subjektu, ktorý je z právneho hľadiska nadobúdaný, ktoré sú v obehu, vynásobeným výmenným pomerom stanoveným v dohode o nadobudnutí.

VYKAZOVANIE KONKRÉTNEHO NADOBÚDANÉHO MAJETKU A PREVZATÝCH ZÁVÄZKOV (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 10 AŽ 13)

Operatívne lízingy

B28 Nadobúdateľ nevykáže aktíva ani záväzky súvisiace s operatívnym lízingom, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt nájomcom, s výnimkou prípadov, keď sa to vyžaduje odsekmi B29 a B30.

B29 Nadobúdateľ určí, či sú podmienky každého operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt nájomcom, výhodné alebo nevýhodné. Nadobúdateľ vykáže nehmotný majetok, ak sú podmienky operatívneho lízingu vo vzťahu k trhovým podmienkam priaznivé, a záväzok, ak sú podmienky vo vzťahu k trhovým podmienkam nepriaznivé. V odseku B42 sa poskytuje návod na určovanie reálnej hodnoty, ktorú k dátumu nadobudnutia má majetok, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom.

B30 S operatívnym lízingom môže súvisieť identifikovateľné nehmotné aktívum, ktoré sa môže preukázať ochotou účastníkov trhu platiť cenu za lízing aj vtedy, keď je to na úrovni trhových podmienok. Napríklad lízing vstupných a výstupných priestorov na letisku alebo maloobchodnej plochy v prvotriednom obchodnom priestore by mohol zabezpečiť vstup na trh alebo budúce ekonomické úžitky, ktoré spĺňajú kritériá kladené na identifikovateľné nehmotné aktíva, ako je napríklad zákaznícky vzťah. V takej situácii nadobúdateľ vykáže súvisiace identifikovateľné nehmotné aktívum (aktíva) v súlade s odsekom B31.

▼**M12**

Nehmotný majetok

B31 Nadobúdateľ vykáže identifikovateľný nehmotný majetok, nadobudnutý v podnikovej kombinácii, oddelene od goodwillu. Nehmotný majetok je identifikovateľný, ak spĺňa buď kritérium oddeliteľnosti alebo kritériu vzniku na základe zmluvy alebo zákona.

B32 Nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona je identifikovateľný aj vtedy, keď sa majetok nedá presunúť alebo oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od iných práv a povinností. Napríklad:

a) Nadobúdaný subjekt má v prenájme výrobnú prevádzku v rámci operatívneho lízingu, ktorého podmienky sú vo vzťahu k trhovým podmienkam priaznivé. Lízingové podmienky výslovne zakazujú prevod lízingu (buď prostredníctvom predaja alebo sublízingu). Suma predstavujúca priaznivý rozdiel lízingových podmienok v porovnaní s podmienkami aktuálnych trhových transakcií pre rovnaké alebo podobné položky je nehmotným aktívom, ktoré spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu, a to napriek tomu, že nadobúdateľ nemôže predať alebo inak previesť lízingovú zmluvu.

b) Nadobúdaný subjekt vlastní a prevádzkuje jadrovú elektráreň. Licencia na prevádzkovanie elektrárne je nehmotným aktívom, ktoré spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že nadobúdateľ nemôže túto lízingovú zmluvu predať alebo inak previesť oddelene od nadobudnutej jadrovej elektrárne. Nadobúdateľ môže na účely finančného vykazovania vykazovať reálnu hodnotu prevádzkovej licencie a reálnu hodnotu tejto elektrárne ako jediné aktívum, ak majú tieto aktíva podobné doby použiteľnosti.

c) Nadobúdaný subjekt vlastní patent na technológiu. Tento patent poskytol na základe licencie ostatným na ich výlučné použitie mimo domáceho trhu výmenou za prijímanie stanoveného percentuálneho podielu z budúcich zahraničných tržieb. Tak patent na technológiu, ako aj súvisiaca licenčná zmluva spĺňajú kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona pre vykazovanie oddelene od goodwillu aj v prípade, že predaj alebo výmena patentu a súvisiacej licenčnej zmluvy oddelene od seba by neboli uskutočniteľné.

B33 Kritérium oddeliteľnosti znamená, že nadobudnuté nehmotné aktívum je možné oddeliť alebo rozdeliť od nadobúdaného subjektu a predať, previesť, poskytnúť na základe licencie, prenajať alebo vymeniť, a to buď samostatne, alebo spolu so súvisiacou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom, bez ohľadu na to, či to účtovná jednotka plánuje urobiť. Nehmotný majetok, ktorý by bol nadobúdateľ schopný predať, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť za niečo iné, čo má určitú hodnotu, spĺňa kritérium oddeliteľnosti aj v prípade, že ho nadobúdateľ neplánuje predať, poskytnúť na základe licencie alebo inak vymeniť. Nadobudnuté nehmotné aktívum spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je možné preukázať výmenné transakcie s týmto typom majetku alebo s majetkom podobného typu aj v prípade, že tieto transakcie nie sú časté, a bez ohľadu na to, či je do nich zapojený nadobúdateľ. Napríklad zoznamy zákazníkov a predplatiteľov sa často poskytujú na základe licencie a spĺňajú tak kritérium oddeliteľnosti. Aj v prípade, že nadobúdaný subjekt verí, že jeho zoznamy zákazníkov majú odlišné vlastnosti od ostatných zoznamov zákazníkov, skutočnosť, že zoznamy zákazníkov sa často poskytujú na základe licencie, vo všeobecnosti znamená, že nadobudnutý zoznam zákazníkov spĺňa kritérium oddeliteľnosti. Zoznam zákazníkov nadobudnutý v podnikovej kombinácii by však nesplnil kritérium oddeliteľnosti, ak by podmienky zachovania dôvernosti alebo iné dohody zakazovali účtovnej jednotke predať, prenajímať alebo inak vymieňať informácie o svojich zákazníkoch.

▼**M12**

B34 Nehmotný majetok, ktorý nie je samostatne oddeliteľný od nadobúdaného subjektu alebo od kombinujúcej sa účtovnej jednotky spĺňa kritérium oddeliteľnosti, ak je oddeliteľný v kombinácii s príslušnou zmluvou, identifikovateľným majetkom alebo záväzkom. Napríklad:

a) Účastníci trhu si vymieňajú záväzky z prijatých vkladov a súvisiaci nehmotný majetok zo vzťahov s vkladateľmi vo výmenných transakciách. Z tohto dôvodu by mal nadobúdateľ vykázať majetok zo zákazníckeho vzťahu oddelene od goodwillu.

b) Nadobúdaný subjekt vlastní registrovanú ochrannú známku a zadokumentované, ale nepatentované odborné znalosti, ktoré používa na výrobu produktu s ochrannou známkou. Vlastník musí na to, aby previedol vlastníctvo ochrannej známky, previesť aj všetko ostatné potrebné na to, aby nový vlastník mohol produkovať výrobok alebo službu, ktoré sú nerozoznateľné od tých, ktoré produkoval bývalý vlastník. Keďže nepatentované odborné znalosti sa musia v prípade predaja príslušnej ochrannej známky oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od kombinovanej účtovnej jednotky a predať, spĺňajú kritérium oddeliteľnosti.

Znovunadobudnuté práva

B35 Nadobúdateľ môže v rámci podnikovej kombinácie znovunadobudnúť právo, ktoré predtým nadobúdanému subjektu poskytol na používanie jedného alebo viacerých vykazovaných alebo nevykazovaných aktív nadobúdateľa. Príklady takýchto práv zahŕňajú právo na používanie obchodného názvu v rámci franchisingovej zmluvy alebo právo používať nadobúdateľovu technológiu v rámci licenčnej zmluvy na technológiu. Znovunadobudnuté právo je identifikovateľným nehmotným majetkom, ktorý nadobúdateľ vykazuje oddelene od goodwillu. V odseku 29 sa poskytuje návod na oceňovanie znovunadobudnutého práva a v odseku 55 sa poskytuje návod na následné účtovanie znovunadobudnutého práva.

B36 Ak sú podmienky zmluvy, na základe ktorých vznikne znovunadobudnuté právo, priaznivé alebo nepriaznivé vo vzťahu k aktuálnym trhovým transakciám s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z vysporiadania. V odseku B52 sa poskytuje návod na určovanie tohto zisku alebo straty.

Zhromaždená pracovná sila a ostatné položky, ktoré nie sú identifikovateľné

B37 Nadobúdateľ započítava do hodnoty goodwillu hodnotu nadobudnutých nehmotného majetku, ktorý nie je k dátumu nadobudnutia identifikovateľný. Nadobúdateľ môže napríklad priradiť hodnotu k existencii zhromaždenej pracovnej sily, ktorá predstavuje existujúcu množinu zamestnancov, ktorá umožňuje nadobúdateľovi pokračovať po dátume nadobudnutia v prevádzkovaní nadobudnutého podniku. Zhromaždená pracovná sila nepredstavuje intelektuálny kapitál kvalifikovanej pracovnej sily, t. j. znalosti a skúsenosti (často špecializované), ktoré zamestnanci nadobúdaného subjektu vkladajú do svojej práce. Keďže zhromaždená pracovná sila nie je identifikovateľným majetkom, ktoré sa má vykazovať oddelene od goodwillu, akákoľvek hodnota, ktorá je k nej priraditeľná, sa započíta do goodwillu.

▼M12

B38 Nadobúdateľ takisto započíta do goodwillu každú hodnotu priradenú k položkám, ktoré k dátumu nadobudnutia nespĺňajú kritériá kladené na majetok. Nadobúdateľ by napríklad mohol priradiť hodnotu k potenciálnym zmluvám, o ktorých k dátumu nadobudnutia nadobúdaný subjekt rokuje s prospektívnymi novými zákazníkmi. Keďže tieto potenciálne zmluvy samy osebe k dátumu nadobudnutia nepredstavujú majetok, nadobúdateľ ho nevykazuje oddelene od goodwillu. Nadobúdateľ by nemal následne reklasifikovať hodnotu týchto zmlúv z goodwillu podľa udalostí, ktoré sa vyskytnú po dátume nadobudnutia. Nadobúdateľ by však mal posúdiť skutočnosti a okolnosti sprevádzajúce udalosti, ktoré sa vyskytujú po nadobudnutí, aby určil, či k dátumu nadobudnutia existoval samostatne vykazovateľný majetok.

B39 Po prvotnom vykázaní účtuje nadobúdateľ nehmotný majetok nadobudnutý v podnikovej kombinácii v súlade s ustanoveniami IAS 38 *Nehmotný majetok*. Ako sa však uvádza v odseku 3 IAS 38, účtovanie niektorého nadobudnutého nehmotného majetku po prvotnom vykázaní predpisujú iné IFRS.

►M33 B40 Kritériá identifikovateľnosti určujú, či sa nehmotný majetok vykáže oddelene od goodwillu. Kritériá však neposkytujú návod na oceňovanie nehmotného majetku reálnou hodnotou, ani neobmedzujú predpoklady použité pri oceňovaní nehmotného majetku reálnou hodnotou. Napríklad, nadobúdateľ by mohol brať do úvahy predpoklady, ktoré by pri oceňovaní reálnej hodnoty použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny nehmotného majetku, ako sú očakávania budúcich obnovení zmlúv. ◄ Nie je potrebné, aby obnovenia samy osebe spĺňali kritériá identifikovateľnosti. (Pozri však odsek 29, v ktorom sa ustanovuje výnimka zo zásady určovania reálnej hodnoty znovunadobudnutých práv vykázaných v podnikovej kombinácii.) V odsekoch 36 a 37 IAS 38 sa poskytuje návod na určovanie, či by mal byť nehmotný majetok spájaný na účte do jedného celku s iným nehmotným alebo hmotným majetkom.

URČOVANIE REÁLNEJ HODNOTY KONKRÉTNEHO IDENTIFIKOVATEĽNÉHO MAJETKU A NEKONTROLNÉHO PODIELU V NADOBÚDANOM SUBJEKTE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 18 A 19)

Majetok s neistými peňažnými tokmi (opravné položky)

▼M53

B41 Nadobúdateľ nevykazuje k dátumu nadobudnutia samostatnú opravnú položku k oceneniu aktív nadobudnutých v podnikovej kombinácii, ktoré sú ocenené vo svojej reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia, pretože vplyvy neistoty týkajúcej sa budúcich peňažných tokov sú zahrnuté do ocenenia reálnou hodnotou. Nadobúdateľ napríklad nevykazuje samostatnú opravnú položku k oceneniu zmluvných peňažných tokov, ktoré sa k tomuto dátumu považujú za nevymožiteľné, ani opravnú položku na stratu pre očakávané úverové straty, pretože v tomto IFRS sa požaduje, aby nadobúdateľ oceňoval nadobudnuté pohľadávky vrátane úverov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia pri účtovaní podnikovej kombinácie.

▼M12

Majetok, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom

B42 Pri určovaní reálnej hodnoty, ktorú má k dátumu nadobudnutia majetok, ako sú budova alebo patent, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom, berie nadobúdateľ do úvahy lízingové podmienky. Inými slovami, nadobúdateľ nevykazuje samostatný majetok alebo samostatný záväzok, ak sú podmienky operatívneho lízingu buď prijateľné alebo neprijateľné v porovnaní s trhovými podmienkami, ako sa požaduje v odseku B29 pre lízingy, v rámci ktorých je nadobúdaný subjekt prenajímateľom.

Majetok, ktorý nadobúdateľ plánuje nepoužívať alebo ho plánuje používať spôsobom, ktorý je odlišný od spôsobu, akým by ho používali iní účastníci trhu

▼M33

B43 Nadobúdateľ môže mať v úmysle nevyužiť nadobudnuté nefinančné aktívum alebo môže mať v úmysle nevyužiť aktívum maximálne a čo najlepšie, aby chránil svoje konkurenčné postavenie alebo z iných dôvodov. Môže sa napríklad stať, že nadobúdateľ plánuje využiť nadobudnutý nehmotný majetok z výskumu a vývoja na svoju ochranu tým, že zabráni iným, aby ho využívali. Napriek tomu nadobúdateľ oceňuje nefinančné aktívum reálnou hodnotou predpokladajúc maximálne a najlepšie využitie účastníkmi na trhu v súlade s vhodným predpokladom oceňovania tak na začiatku, ako aj pri oceňovaní reálnou hodnotou zníženou o náklady na vyradenie aktíva pri následných testovaniach zníženia hodnoty.

▼M12

Nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte

▼M33

B44 V tomto IFRS sa nadobúdateľovi umožňuje oceňovať nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte jeho reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia. Niekedy bude nadobúdateľ schopný oceniť nekontrolný podiel reálnou hodnotou k dátumu nadobudnutia na základe kótovaných cien na aktívnych trhoch pre podiely na vlastnom imaní (t. j. tých, ktoré nemá v držbe nadobúdateľ). V iných situáciách však nebude k dispozícii kótovaná cena na aktívnych trhoch pre podiely na vlastnom imaní. V takýchto situáciách by nadobúdateľ ocenil nekontrolný podiel reálnou hodnotou s použitím iných techník oceňovania.

B45 Reálne hodnoty podielov nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte a nekontrolného podielu v prepočte na jednu akciu by sa mohli líšiť. Hlavným rozdielom je pravdepodobne zahrnutie prémie za ovládanie v reálnej hodnote podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte na jednu akciu, alebo naopak, zahrnutie diskontu za neexistenciu ovládania (nazývaného aj diskont za nekontrolný podiel) v reálnej hodnote nekontrolného podielu na jednu akciu, ak by účastníci trhu brali do úvahy takúto prémiu alebo diskont pri stanovovaní ceny nekontrolného podielu.

▼M12

OCEŇOVANIE GOODWILLU ALEBO ZISKU Z VÝHODNEJ KÚPY

Určovanie reálnej hodnoty podielu nadobúdateľa v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia s použitím techník oceňovania (uplatňovanie odseku 33)

▼M33

B46 V podnikovej kombinácii uskutočnenej bez prevodu plnenia musí nadobúdateľ na účely ocenenia goodwillu alebo zisku z výhodnej kúpy nahradiť reálnu hodnotu svojich podielov v nadobúdanom subjekte k dátumu nadobudnutia za reálnu hodnotu prevedeného plnenia k dátumu nadobudnutia (pozri odseky 32 až 34).

▼M12

Osobitné úvahy pri uplatňovaní metódy akvizície na kombinácie podielových združení (uplatňovanie odseku 33)

B47 Ak sa kombinujú dve podielové združenia, reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu alebo členských podielov v nadobúdanom subjekte (alebo reálna hodnota nadobúdaného subjektu) je možné určiť spoľahlivejšie ako reálnu hodnotu členských podielov prevedených nadobúdateľom. V takej situácii sa v odseku 33 požaduje, aby nadobúdateľ stanovil hodnotu goodwillu s použitím reálnej hodnoty podielov na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia namiesto reálnej hodnoty podielov prevedených v rámci plnenia k dátumu nadobudnutia. Okrem toho nadobúdateľ v rámci podnikovej kombinácie podielových združení vykáže vo svojom výkaze o finančnej situácii čistý majetok nadobúdaného subjektu ako priame zvýšenie základného imania alebo vlastného imania, nie ako zvýšenie nerozdeleného zisku, ktoré je konzistentné so spôsobom, akým uplatňujú metódu akvizície ostatné typy účtovných jednotiek.

B48 Napriek tomu, že podielové združenia sú po mnohých stránkach podobné s ostatnými podnikmi, majú odlišné vlastnosti, ktoré vznikajú hlavne z toho dôvodu, že ich členmi sú tak zákazníci, ako aj vlastníci. Členovia podielových združení spravidla očakávajú získanie úžitkov zo svojho členstva, často v podobe znížených poplatkov účtovaných za tovary alebo služby, alebo v podobe subvenčných dividend. Pomerná časť subvenčných dividend pridelená každému členovi je často založená na množstve obchodov, ktoré s podielovým združením uskutočnil člen počas roka.

▼M33

B49 Ocenenie podielového združenia reálnou hodnotou by malo zahŕňať predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o budúcich členských úžitkoch, ako aj všetky ostatné relevantné predpoklady, ktoré by si vytvorili účastníci trhu o podielovom združení. Napríklad na ocenenie reálnej hodnoty podielového združenia sa môže použiť technika súčasnej hodnoty. Peňažné toky používané ako vstupy modelu by mali byť založené na očakávaných peňažných tokoch podielového združenia, ktoré budú pravdepodobne odzrkadľovať zľavy predstavujúce členské úžitky, ako sú znížené poplatky účtované za tovar alebo služby.

▼M12

URČOVANIE OBSAHU TRANSAKCIE PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 51 A 52)

B50 Pri určovaní, či je transakcia súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, by mal nadobúdateľ zvažovať tieto faktory, ktoré nie sú vzájomne sa vylučujúce, ani jednotlivo rozhodujúce:

a) **Dôvody na transakciu** – pochopením dôvodov, prečo strany kombinácie (nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt a ich vlastníci, riaditelia a manažéri a ich zástupcovia) uzavreli určitú transakciu alebo dohodu, sa môže ozrejmiť to, či je transakcia súčasťou prevedeného plnenia a nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov. Ak je napríklad transakcia dohodnutá primárne v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a nie primárne v prospech nadobúdaného subjektu alebo jeho bývalých vlastníkov pred kombináciou, je menej pravdepodobné, že táto pomerná časť uhradenej ceny transakcie (a akýkoľvek súvisiaci alebo záväzky) je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. V súlade s tým by nadobúdateľ zaúčtoval túto pomernú časť oddelene od podnikovej kombinácie.

b) **Kto dal podnet na transakciu** – aj pochopením toho, kto dal podnet na transakciu, sa môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia alebo iná udalosť, na ktorú dal podnet nadobúdateľ, môže byť uzatvorená s cieľom poskytovať budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinovanej účtovnej jednotke s malým alebo žiadnym úžitkom, ktorý získal nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred kombináciou. Na druhej strane, ak dali podnet na transakciu alebo dohodu nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci, je menej pravdepodobné, že transakcia je v prospech nadobúdateľa alebo kombinovanej účtovnej jednotky a je pravdepodobnejšie, že transakcia je súčasťou transakcie podnikovej kombinácie.

c) **Načasovanie transakcie** – aj načasovanie transakcie môže ozrejmiť, či je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt. Napríklad transakcia medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom, ktorá sa uskutoční pred rokovaniami o podmienkach podnikovej kombinácie, mohla byť uzavretá s tým úmyslom, aby podniková kombinácia poskytovala budúce ekonomické úžitky nadobúdateľovi alebo kombinujúcej sa účtovnej jednotke. V takom prípade nadobúdaný subjekt alebo jeho bývalí vlastníci pred kombináciou pravdepodobne získajú malý alebo žiadny úžitok, s výnimkou úžitkov, ktoré získajú ako súčasť kombinovanej účtovnej jednotky.

Účinné vysporiadanie predchádzajúceho vzťahu medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom v podnikovej kombinácii [uplatňovanie odseku 52 písm. a)]

B51 Nadobúdateľ a nadobúdaný subjekt môžu mať vzťah, ktorý existoval predtým, ako zamýšľali realizovať podnikovú kombináciu, v tomto texte nazývaný ako „predchádzajúci vzťah“. Predchádzajúci vzťah medzi nadobúdateľom a nadobúdaným subjektom môže byť zmluvný (napríklad predajca a zákazník alebo poskytovateľ licencie a užívateľ licencie) alebo nezmluvný (napríklad žalujúca a žalovaná strana).

B52 Ak podniková kombinácia účinne vysporiada predchádzajúci vzťah, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu ocenené týmto spôsobom:

a) v prípade predchádzajúceho nezmluvného vzťahu (ako je súdny spor), v reálnej hodnote,

▼M12

b) v prípade predchádzajúceho zmluvného vzťahu je to nižšia suma z týchto bodov i) a ii):

i) suma, predstavujúca priaznivý rozdiel zmluvných podmienok z pohľadu nadobúdateľa, v porovnaní s podmienkami aktuálnych trhových transakcií pre rovnaké alebo podobné položky. (Nepriaznivá zmluva je zmluva, ktorá je nepriaznivá vzhľadom na aktuálne trhové podmienky. Nie je ňou nevyhnutne nevýhodná zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú ekonomické úžitky, ktoré sa majú podľa očakávania prijať v súlade so zmluvou),

ii) suma akejkoľvek stanovenej zmluvnej podmienky vysporiadania, dostupnej protistrane, pre ktorú je zmluva nepriaznivá.

Ak je suma bodu ii) nižšia suma bodu i), rozdiel sa zahrnie ako súčasť zaúčtovania podnikovej kombinácie.

Vykázaná suma zisku alebo straty môže čiastočne závisieť od toho, či nadobúdateľ predtým vykázal súvisiaci majetok alebo záväzok a vykázaný zisk alebo vykázaná strata by sa tak mohli líšiť od sumy vypočítanej na základe uplatňovania prv uvedených požiadaviek.

B53 Predchádzajúcim vzťahom môže byť zmluva, ktorú nadobúdateľ vykazuje ako znovunadobudnuté právo. Ak zmluva zahŕňa podmienky, ktoré sú priaznivé alebo nepriaznivé v porovnaní s oceňovaním aktuálnych trhových transakcií s rovnakými alebo podobnými položkami, nadobúdateľ vykáže zisk alebo stratu z účinného vysporiadania zmluvy, určený alebo určenú v súlade s odsekom B52, oddelene od podnikovej kombinácie.

Dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom (uplatňovanie odseku 52 písm. b)

B54 To, či sú dohody o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom podmieneným plnením alebo sú osobitnými transakciami, závisí od povahy týchto dohôd. Pochopenie dôvodov, prečo dohoda o nadobudnutí zahŕňa ustanovenie o podmienených platbách, kto dal podnet na uzavretie dohody a kedy strany uzavreli zmluvu, môže pomôcť pri posudzovaní povahy dohody.

B55 Ak nie je jednoznačné, či dohoda o podmienených platbách zamestnancom alebo predávajúcim akcionárom je súčasťou výmeny za nadobúdaný subjekt, alebo či ide o transakciu, ktorá nie je súčasťou podnikovej kombinácie, nadobúdateľ by mal zvažovať tieto indikátory:

a) *Pokračujúci zamestnanecký pomer* – podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru predávajúcich akcionárov, ktorí sa stávajú kľúčovými zamestnancami, by mohli predstavovať indikátor podstaty dohody o podmienenom plnení. Relevantné podmienky pokračujúceho zamestnaneckého pomeru môžu byť zahrnuté v zamestnaneckej zmluve, zmluve o nadobudnutí alebo v niektorých ďalších dokumentoch. Dohoda o podmienenom plnení, v rámci ktorej platby automaticky prepadnú v prípade ukončenia zamestnaneckého pomeru, predstavuje odmeňovanie za služby po kombinácii. Dohody, v rámci ktorých nie sú podmienené platby ovplyvnené ukončením zamestnaneckého pomeru, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočným plnením, než odmeňovaním.

b) *Trvanie pokračujúceho zamestnaneckého pomeru* – ak sa požadovaná doba zamestnaneckého pomeru zhoduje s dobou podmienených platieb alebo je dlhšia, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby sú v podstate odmeňovaním.

▼M12

c) *Úroveň odmeňovania* – situácie, pri ktorých je odmeňovanie zamestnanca, iné ako podmienené platby, na primeranej úrovni v porovnaní s ostatnými kľúčovými zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, môžu naznačovať, že podmienené platby sú skôr dodatočným plnením, než odmeňovaním.

d) *Prírastkové platby zamestnancom* – ak predávajúci akcionári, ktorí sa nestanú zamestnancami, získajú nižšie podmienené platby v prepočte na jednu akciu ako získajú predávajúci akcionári, ktorí sa stanú zamestnancami kombinovanej účtovnej jednotky, táto skutočnosť môže naznačovať, že prírastková suma podmienených platieb predávajúcim akcionárom, ktorí sa stanú zamestnancami, je odmeňovaním.

e) *Počet vlastnených akcií* – relatívny počet akcií vlastnených predávajúcimi akcionármi, ktorí zostávajú kľúčovými zamestnancami, by mohol byť indikátorom podstaty dohody o podmienených platbách. Napríklad skutočnosť, keď predávajúci akcionári, ktorí vlastnili reálne všetky akcie nadobúdaného subjektu, pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, môže naznačovať, že dohoda je v podstate dohodou o podieloch v zisku zameranou na poskytovanie odmien za služby po kombinácii. Alternatívne skutočnosť, keď by predávajúci akcionári, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, vlastnili iba malý počet akcií nadobúdaného subjektu a všetci predávajúci akcionári by získali rovnakú sumu podmieneného plnenia v prepočte na jednu akciu, môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočné plnenie. Do úvahy by sa mali zobrať aj vlastnícke podiely vlastnené stranami spriaznenými s akcionármi, ktorí pokračujú ako kľúčoví zamestnanci, ako sú rodinní príslušníci.

f) *Prepojenie s oceňovaním* – ak je prvé plnenie, ktorého prevod sa uskutočnil k dátumu nadobudnutia, založené na spodnej hranici rozpätia ocenenia nadobúdaného subjektu a vzorec na výpočet podmienených platieb súvisí s týmto oceňovacím prístupom, táto skutočnosť môže naznačovať, že podmienené platby predstavujú dodatočné plnenie. Alternatívne skutočnosť, keď vzorec na výpočet podmienených platieb je konzistentný s predchádzajúcimi dohodami o podieloch v zisku, môže naznačovať, že podstatou dohody je poskytovať odmeňovanie.

g) *Vzorec na výpočet plnenia* – vzorec použitý na výpočet podmienenej platby môže byť pomôckou pri posudzovaní podstaty dohody. Napríklad skutočnosť, keď sa podmienená platba stanovuje na základe viacerých ziskov, môže naznačovať, že povinnosť je podmieneným plnením v rámci podnikovej kombinácie a že úlohou vzorca je určiť alebo overiť reálnu hodnotu nadobúdaného subjektu. Na rozdiel od toho podmienená platba, ktorá je stanoveným percentuálny podielom zo ziskov, by mohla naznačovať, že povinnosť voči zamestnancom predstavuje dohodu o podieloch v zisku s cieľom odmeňovať zamestnancov za poskytnuté služby.

h) *Iné dohody a záležitosti* – podmienky iných dohôd s predávajúcimi akcionármi (ako sú dohody o nesúťažení, vykonávateľské zmluvy, poradenské zmluvy a zmluvy o prenájme nehnuteľností) a prístup k podmieneným platbám z hľadiska daní z príjmov môžu naznačovať, že podmienené platby sú priraditeľné k niečomu inému ako k plneniu za nadobúdaný subjekt. Napríklad v súvislosti s nadobudnutím by nadobúdateľ mohol uzavrieť dohodu o lízingu nehnuteľnosti s významným predávajúcim akcionárom. Ak sú lízingové splátky uvedené v lízingovej zmluve stanovené výrazne pod

▼M12

trhovou úrovňou, niektoré alebo všetky podmienené platby prenajímateľovi (predávajúcemu akcionárovi) požadované osobitnou dohodou za podmienené platby by mohli byť v podstate platbami za používanie prenajímanej nehnuteľnosti, ktoré by mal nadobúdateľ vo svojej účtovnej závierke po kombinácii vykazovať samostatne. Ak sa na rozdiel od toho v lízingovej zmluve konkretizujú lízingové splátky za prenajímanú nehnuteľnosť, ktoré sú konzistentné s trhovými podmienkami, dohoda o podmienených platbách predávajúcemu akcionárovi môže predstavovať podmienené plnenie v rámci podnikovej kombinácie.

Prísľuby nadobúdateľa na platby formou akcií vymenené za prísľuby držané zamestnancami nadobúdaného subjektu [uplatňovanie odseku 52 písm. b)]

▼M29

B56 Nadobúdateľ môže vymeniť svoje prísľuby platieb na základe podielov ([1]) (nahradzujúce prísľuby) za prísľuby vlastnené zamestnancami nadobúdaného subjektu. Výmeny opcií na akcie alebo iných prísľubov platieb na základe podielov v spojení s podnikovou kombináciou sa účtujú ako úpravy prísľubov platieb na základe podielov v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov*. Ak nadobúdateľ nahrádza prísľuby nadobúdaného subjektu, do ocenenia plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie, sa zahrnie celá hodnota alebo časť hodnoty trhového ocenenia nahradzujúcich prísľubov nadobúdateľa. Odseky B57 – B62 obsahujú usmernenie na alokáciu trhového ocenenia.

V situáciách, v ktorých by však platnosť prísľubov nadobúdaného subjektu vypršala v dôsledku podnikovej kombinácie a ak nadobúdateľ tieto prísľuby nahradí, hoci tak nemusí urobiť, všetky trhové ocenenia nahradzujúcich prísľubov sa vykážu ako náklady na odmenu v účtovnej závierke po kombinácii v súlade s IFRS 2. Žiadne trhové ocenenie uvedených prísľubov sa teda nezahrnie do ocenenia plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie. Nadobúdateľ je povinný nahradiť prísľuby nadobúdaného subjektu, ak si nadobúdaný subjekt alebo jeho zamestnanci dokážu vynútiť náhradu. Napríklad na účely uplatnenia tohto usmernenia je nadobúdateľ povinný nahradiť prísľuby nadobúdaného subjektu, ak sa náhrada požaduje:

(a) podmienkami zmluvy o nadobudnutí,

(b) podmienkami prísľubov nadobúdaného subjektu,

(c) uplatniteľnými právnymi nariadeniami alebo predpismi.

▼M12

B57 Na určenie pomernej časti prísľubu, ktorá je súčasťou prevedeného plnenia za nadobúdaný subjekt a pomernej časti, ktorá je odmenou za služby po kombinácii, oceňuje nadobúdateľ tak poskytnuté nahradzujúce prísľuby, ako aj prísľuby nadobúdaného subjektu k dátumu nadobudnutia v súlade s IFRS 2. Pomerná časť hodnoty trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu, ktorá je súčasťou prevedeného plnenia výmenou za nadobúdaný subjekt, sa rovná pomernej časti prísľubu nadobúdaného subjektu, ktorá je priraditeľná službe pred kombináciou.

([1]) V odsekoch B56 – B62 sa termínom „prísľuby nadobúdateľa na platby na základe podielov“ označujú nárokovateľné alebo nenárokovateľné platobné transakcie na základe podielov.

▼M12

B58 Pomerná časť nahradzujúceho prísľubu priraditeľná službe pred kombináciou je trhovým ocenením prísľubu nadobúdaného subjektu, vynásobeného pomerom pomernej časti obdobia nároku k väčšiemu z celkových období nároku alebo k pôvodnému obdobiu nároku vzťahujúceho sa na prísľub nadobúdaného subjektu. Obdobie nároku je obdobie, počas ktorého sa majú splniť všetky podmienky nároku. Podmienky obdobia nároku sú vymedzené v IFRS 2.

B59 Pomerná časť nenárokovateľného nahradzujúceho prísľubu priraditeľná k službe pred kombináciou a preto vykázaná ako náklady na odmeňovanie v účtovnej závierke po kombinácii sa rovná celkovej hodnote trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu, po odpočítaní sumy priradenej k službe pred kombináciou. Nadobúdateľ preto priradí každý prebytok trhového ocenenia nahradzujúceho prísľubu nad trhovým ocenením prísľubu nadobúdaného subjektu k službe po kombinácii a tento prebytok vykáže v účtovnej závierke po kombinácii ako náklady na odmeňovanie. Nadobúdateľ priradí pomernú časť nahradzujúceho prísľubu k službe po kombinácii, ak požaduje službu po kombinácii, bez ohľadu na to, či zamestnanci poskytli pred dátumom nadobudnutia celú službu požadovanú na vznik ich nároku na prísľuby nadobúdaného subjektu.

B60 Pomerná časť nenárokovateľného nahradzujúceho prísľubu priraditeľná k službe pred kombináciou, ako aj pomerná časť priraditeľná k službe po kombinácii, odzrkadľuje najlepší dostupný odhad počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktoré sa očakáva vznik nároku. Napríklad v prípade, keď trhové ocenenie pomernej časti nahradzujúceho prísľubu, ktorú je možné priradiť k službe pred kombináciou, je 100 CU a nadobúdateľ očakáva, že iba na 95 percent prísľubov vznikne nárok, suma obsiahnutá v plnení, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie je 95 CU. Zmeny odhadovaného počtu nahradzujúcich prísľubov, na ktorý sa očakáva vznik nároku, sú premietnuté do nákladov na odmeňovanie za obdobia, počas ktorých vzniknú zmeny alebo prepadnutia (nie ako úpravy plnenia, ktorého prevod sa uskutočnil v rámci podnikovej kombinácie). Podobne sa vplyvy iných udalostí, ako sú úpravy alebo konečný výsledok prísľubov s podmienkami vzťahujúcimi sa na výkonnosť so vznikom po dátume nadobudnutia, pri určovaní nákladov na odmeňovanie za obdobie, v ktorom vznikne udalosť, zaúčtujú v súlade s IFRS 2.

B61 Rovnaké požiadavky na určovanie pomerných častí nahradzujúceho prísľubu, ktorú je možné priradiť k službe pred kombináciou a službe po kombinácii, sa uplatňujú bez ohľadu na to, či je nahradzujúci prísľub klasifikovaný ako záväzok alebo ako nástroj vlastného imania v súlade s ustanoveniami IFRS 2. Všetky zmeny trhového ocenenia prísľubov klasifikovaných ako záväzky po dátume nadobudnutia a príslušné vplyvy dane z príjmov sa vykazujú v účtovnej závierke nadobúdateľa po nadobudnutí v období (obdobiach), v ktorom (ktorých) zmeny vzniknú.

B62 Vplyvy dane z príjmov vzťahujúce sa na nahradzujúce prísľuby platieb formou akcií sa vykazujú v súlade s ustanoveniami IAS 12 *Dane z príjmov*.

▼M29

Transakcie s platbou na základe podielov vysporiadaných akciami nadobúdaného subjektu

B62A Nadobúdaný subjekt môže mať nesplatené platobné transakcie na základe podielov, ktoré nadobúdateľ nevymení za svoje platobné transakcie na základe podielov. Ak sú tieto platobné transakcie na základe podielov nadobúdaného subjektu nárokovateľné, tvoria súčasť nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte a oceňujú sa trhovým ocenením. Ak nie sú nárokovateľné, oceňujú sa trhovým ocenením, ako keby bol dátum nadobudnutia rovnaký ako dátum udelenia v súlade s odsekmi 19 a 30.

▼M29

B62B Trhové ocenenie nenárokovateľných platobných transakcií na základe podielov je alokované nekontrolnému podielu na základe pomeru ukončeného obdobia nároku a celkového obdobia nároku alebo pôvodného obdobia nároku platobnej transakcie na základe podielov, podľa toho, ktoré obdobie je dlhšie. Zostatok je alokovaný službe po kombinácii.

▼M12

INÉ IFRS, V KTORÝCH SA POSKYTUJE NÁVOD NA NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE A ÚČTOVANIE (UPLATŇOVANIE ODSEKU 54)

▼M32

B63 Medzi príklady iných štandardov IFRS, v ktorých sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie nadobudnutých aktív a prevzatých alebo vzniknutých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, patria:

▼M12

a) IAS 38 predpisuje účtovanie identifikovateľného nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii. Nadobúdateľ oceňuje goodwill v sume vykázanej k dátumu nadobudnutia, zníženej o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. V IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa predpisuje účtovanie strát zo zníženia hodnoty.

b) V IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa poskytuje návod na následné účtovanie poistnej zmluvy nadobudnutej v podnikovej kombinácii.

c) V IAS 12 sa predpisuje následné účtovanie odložených daňových pohľadávok (vrátane nevykázaných odložených daňových pohľadávok) a záväzkov nadobudnutých v podnikovej kombinácii.

d) V IFRS 2 sa poskytuje návod na následné oceňovanie a účtovanie pomernej časti nahradzujúcich prísľubov platieb formou akcií vydaných nadobúdateľom, ktorú je možné priradiť k budúcim službám zamestnancov.

▼M32

e) IFRS 10 poskytuje návod na účtovanie zmien vlastníckych podielov materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti po dosiahnutí ovládania.

▼M12

ZVEREJNENIA (UPLATŇOVANIE ODSEKOV 59 A 61)

▼M33

B64 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 59 nadobúdateľ zverejní tieto informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia vykazovania:

▼M12

a) názov a opis nadobúdaného subjektu,

b) dátum nadobudnutia,

c) percentuálna časť nadobudnutých podielov s hlasovacím právom,

d) primárne dôvody na podnikovú kombináciu a opis spôsobu, akým nadobúdateľ ovládol nadobúdaný subjekt.

e) kvalitatívny opis faktorov, na základe ktorých sa vykázal goodwill, ako sú očakávané synergie z kombinácie činností nadobúdaného subjektu a nadobúdateľa, nehmotný majetok, ktorý nespĺňa kritériá na samostatné vykázanie, alebo iné faktory,

▼**M33**

f) reálnu hodnotu celkového prevedeného plnenia k dátumu nadobudnutia a reálnu hodnotu každej hlavnej triedy plnenia k dátumu nadobudnutia, ako napríklad:

▼**M12**

i) peniaze;

ii) ostatný hmotný a nehmotný majetok vrátane podniku alebo dcérskej spoločnosti nadobúdateľa;

iii) prevzaté záväzky, napríklad záväzky z podmienenej platby; a

▼**M33**

iv) podiely na vlastnom imaní nadobúdateľa vrátane počtu vydaných alebo vydateľných nástrojov alebo podielov a metóda ocenenia týchto nástrojov alebo podielov reálnou hodnotou;

▼**M12**

g) v prípade dohôd o plnení a majetku z odškodnenia:

i) sumu vykázanú k dátumu nadobudnutia;

ii) opis dohody a základ na určovanie výšky platby; a

iii) odhad rozsahu výstupov (nediskontovaných), alebo v prípade, že sa rozsah nedá odhadnúť, túto skutočnosť a dôvody, prečo sa rozsah nedá odhadnúť. Ak maximálna výška platby nie je obmedzená, nadobúdateľ zverejní túto skutočnosť.

h) V prípade nadobudnutých pohľadávok:

i) reálnu hodnotu pohľadávok;

ii) brutto sumy zmluvných pohľadávok; a

iii) najlepší odhad zmluvných peňažných tokov, ktorých získanie sa neočakáva k dátumu nadobudnutia.

Zverejnenia sa poskytnú podľa každej hlavnej triedy pohľadávok, ako sú úvery, priame finančné lízingy a všetky ostatné triedy pohľadávok;

i) sumy vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú hlavnú triedu nadobudnutého majetku a prevzatých záväzkov,

j) pre každý podmienený záväzok, vykázaný v súlade s odsekom 23, informácie požadované odsekom 85 IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*. V prípade, že nie je vykázaný podmienený záväzok z dôvodu, že jeho reálnu hodnotu nie je možné spoľahlivo oceniť, nadobúdateľ vykáže:

i) informácie požadované odsekom 86 IAS 37; a

ii) dôvody, prečo sa záväzok nedá spoľahlivo oceniť.

k) celkovú sumu goodwillu, ktorý sa očakáva, že bude odpočítateľný na daňové účely,

l) pre transakcie, ktoré sú vykázané samostatne od nadobudnutia majetku a prevzatia záväzkov v podnikovej kombinácii, v súlade s odsekom 51:

i) opis každej transakcie;

ii) spôsob, akým nadobúdateľ zaúčtoval každú transakciu;

▼M12

iii) sumy vykázané pre každú transakciu a riadkovú položku v účtovnej závierke, v ktorej je vykázaná každá suma; a

iv) ak je transakcia účinným vysporiadaním predchádzajúceho vzťahu, metódu použitú na určenie sumy vysporiadania;

m) zverejnenie samostatne vykázaných transakcií požadovaných v písmene l) zahŕňa sumu nákladov súvisiacich s nadobudnutím a samostatne zahŕňa sumu týchto nákladov vykázaných ako náklad a riadkovú položku alebo položky vo výkaze komplexného výsledku, v ktorom sú tieto sumy vykázané. Zverejní sa aj suma všetkých nákladov na emisiu, ktoré sa nevykázali ako náklad, a spôsob, akým boli vykázané,

n) v prípade výhodnej kúpy (pozri odseky 34 až 36):

i) sumu každého zisku vykázaného v súlade s odsekom 34 a riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, v ktorej sa tento zisk vykázal; a

ii) opis dôvodov, prečo bol výsledkom transakcie zisk;

▼M33

o) pre každú podnikovú kombináciu, v rámci ktorej vlastní nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia menej ako 100 percent podielov na vlastnom imaní v nadobúdanom subjekte:

▼M12

i) sumu nekontrolného podielu v nadobúdanom subjekte vykázaného k dátumu nadobudnutia a základ na ocenenie touto sumou; a

▼M33

ii) pre každý nekontrolný podiel v nadobúdanom subjekte ocenený reálnou hodnotou, techniku (techniky) oceňovania a významné vstupy použité pri oceňovaný tejto hodnoty.

▼M12

p) pre podnikovú kombináciu uskutočnenú vo fázach:

i) reálnu hodnotu podielov na vlastnom imaní nadobúdateľa k dátumu nadobudnutia, držaných bezprostredne pred dátumom nadobudnutia; a

ii) sumu všetkých ziskov a strát vykázaných v dôsledku opätovného ocenenia podielu na vlastnom imaní nadobúdaného subjektu, vlastneného nadobúdateľom pred podnikovou kombináciou, reálnou hodnotou (pozri odsek 42) a riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, v rámci ktorej sú vykázané tento zisk alebo strata;

q) tieto informácie:

i) sumy výnosov a zisku alebo straty nadobúdaného subjektu od dátumu nadobudnutia zahrnuté v konsolidovanom výkaze komplexného výsledku za obdobie vykazovania; a

ii) výnosy a zisk alebo stratu kombinovanej účtovnej jednotky za bežné obdobie vykazovania tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií uskutočnených počas roka predstavoval začiatok ročného obdobia vykazovania.

▼**M12**

Ak je zverejnenie akejkoľvek informácie požadovanej týmto odsekom nevykonateľné, nadobúdateľ zverejní túto skutočnosť a vysvetlí, prečo je zverejnenie nevykonateľné. V tomto IFRS sa používa pojem „nevykonateľný“ s rovnakým významom ako v IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

B65 Nadobúdateľ zverejní pre jednotlivo nevýznamné podnikové kombinácie uskutočnené počas obdobia vykazovania, ktoré sú spoločne významné, súhrnné informácie požadované odsekom B64 písm. e) až q).

B66 Ak je dátum nadobudnutia podnikovej kombinácie po konci obdobia vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, nadobúdateľ zverejní informácie požadované odsekom B64, s výnimkou prípadov, keď je prvotné účtovanie podnikovej kombinácie v čase schválenia účtovnej závierky na zverejnenie neúplné. V takej situácii nadobúdateľ opíše, ktoré zverejnenia by sa nemohli uskutočniť a dôvody, prečo sa nemôžu uskutočniť.

B67 Na splnenie cieľa uvedeného v odseku 61 nadobúdateľ zverejní tieto informácie o každej významnej podnikovej kombinácii alebo v súhrne o jednotlivo nevýznamných podnikových kombináciách, ktoré sú spoločne významné:

a) ak je prvotné zaúčtovanie konkrétneho majetku, záväzkov, nekontrolných podielov alebo položiek plnenia v rámci podnikovej kombinácie neúplné (pozri odsek 45) a sumy vykázané v účtovnej závierke pre podnikovú kombináciu sú preto určené iba predbežne:

   i) dôvody, prečo je prvotné zaúčtovanie podnikovej kombinácie neúplné;

   ii) majetok, záväzky, podiely na vlastnom imaní alebo položky plnenia, v prípade ktorých je prvotné zaúčtovanie neúplné; a

   iii) povaha a suma všetkých úprav vzťahujúcich sa na obdobie oceňovania, vykázaných počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 49;

b) pri každom období vykazovania po dátume nadobudnutia do dátumu, keď účtovná jednotka majetok z podmieneného plnenia prevezme, predá, alebo iným spôsobom stratí naň právo, alebo kým účtovná jednotka vysporiada záväzok z podmieneného plnenia alebo kým sa záväzok zruší alebo vysporiada:

   i) všetky zmeny vykazovaných súm vrátane všetkých rozdielov vzniknutých pri vysporiadaní;

   ii) všetky zmeny rozsahu výstupov (nediskontovaných) a dôvody týchto zmien; a

   iii) techniky oceňovania a kľúčové vstupy modelu použité na ocenenie podmieneného plnenia;

c) pri podmienených záväzkoch vykázaných v rámci podnikovej kombinácie nadobúdateľ zverejní pri každej triede rezerv informácie požadované odsekmi 84 a 85 IAS 37;

d) porovnanie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a na konci obdobia vykazovania, samostatne zobrazujúc:

   i) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na začiatku obdobia vykazovania;

▼**M12**

ii) dodatočný goodwill vykázaný počas obdobia vykazovania, s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá na jej klasifikáciu ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*;

iii) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových pohľadávok počas obdobia vykazovania v súlade s odsekom 67;

iv) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas obdobia vykazovania ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

v) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 36. (IAS 36 požaduje vykazovanie informácií o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu navyše k tejto požiadavke.);

vi) čisté kurzové rozdiely vzniknuté počas obdobia vykazovania v súlade so štandardom IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*;

vii) všetky ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas obdobia vykazovania;

viii) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty ku koncu obdobia vykazovania;

e) sumu a vysvetlenie zisku alebo straty vykázanej za bežné obdobie vykazovania, ktorá:

i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v bežnom alebo v predchádzajúcich obdobiach vykazovania; a

ii) má takú veľkosť, povahu alebo vplyv, že zverejnenie je relevantné na porozumenie účtovných výkazov kombinovanej účtovnej jednotky.

PRECHODNÉ USTANOVENIA PRE PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE ZAHŔŇAJÚCE IBA PODIELOVÉ ZDRUŽENIA ALEBO ZDRUŽENIA VÝLUČNE PROSTREDNÍCTVOM ZMLUVY (UPLATŇOVANIE ODSEKU 66)

B68 V odseku 64 sa ustanovuje, že tento IFRS sa uplatní prospektívne na podnikové kombinácie, ktorých dátumom nadobudnutia je začiatok prvého ročného obdobia vykazovania, pričom toto obdobie sa začína 1. júla 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Účtovná jednotka však uplatní tento IFRS iba na začiatku ročného obdobia vykazovania, ktoré sa začína 30. júna 2007 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS pred jeho dátumom účinnosti, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008).

▼**M12**

B69 Požiadavka, aby sa tento IFRS uplatňoval prospektívne, má na podnikové kombinácie zahŕňajúce iba podielové združenia alebo združenia výlučne prostredníctvom zmluvy, ak sa dátum nadobudnutia tejto podnikovej kombinácie začína pred uplatňovaním tohto IFRS, tento vplyv:

a) *Klasifikácia* – účtovná jednotka pokračuje v klasifikácii predchádzajúcej podnikovej kombinácie v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky pre takéto kombinácie.

b) *Predtým vykázaný goodwill* – na začiatku prvého ročného účtovného obdobia, v ktorom sa uplatní tento IFRS, účtovnou hodnotou goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie je jeho účtovná hodnota k tomuto dátumu v súlade s predchádzajúcou účtovnou politikou účtovnej jednotky. Pri určovaní tejto sumy účtovná jednotka eliminuje účtovnú hodnotu prípadnej akumulovanej amortizácie tohto goodwillu a príslušné zníženie goodwillu. Žiadne iné úpravy účtovnej hodnoty goodwillu sa nevykonávajú.

c) *Goodwill, predtým vykázaný formou odpočítania od vlastného imania* – predchádzajúca účtovná politika účtovnej jednotky môže mať za následok vykázanie goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie formou odpočítania od vlastného imania. V takej situácii táto jednotka nevykáže tento goodwill ako majetok na začiatku prvého ročného účtovného obdobia, v ktorom sa uplatní tento IFRS. Navyše účtovná jednotka nevykáže v zisku alebo strate žiadnu časť tohto goodwillu, ak vyradí celý podnik, ktorého sa goodwill týka, alebo jeho časť, alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty peňazotvornej jednotky, ktorej sa goodwill týka.

d) *Následné účtovanie goodwillu* – od začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa tento uplatní IFRS, účtovná jednotka ukončí amortizáciu goodwillu vzniknutého z predchádzajúcej podnikovej kombinácie a testuje goodwill na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36.

e) *Predtým vykázaný negatívny goodwill* – účtovná jednotka, ktorá účtovala predchádzajúcu podnikovú kombináciu uplatnením metódy kúpy, mohla vykázať výnosy budúcich období vzťahujúce sa na prebytok jeho podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného subjektu nad náklad obstarávacou cenou podnikovej kombinácie (niekedy označovaný ako negatívny goodwill). V takomto prípade účtovná jednotka ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty týchto výnosov budúcich období na začiatku prvého ročného obdobia, v ktorom sa po prvýkrát uplatní tento IFRS, s príslušnou úpravou počiatočného stavu nerozdeleného zisku k tomuto dátumu.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 4

Poistné zmluvy

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť finančné vykazovanie *poistných zmlúv* účtovnou jednotkou, ktorá takéto zmluvy vydáva (v tomto štandarde sa takáto účtovná jednotka označuje ako *poisťovateľ*) dovtedy, kým Rada nedokončí druhú etapu projektu zameraného na poistné zmluvy. V tomto štandarde sa vyžaduje najmä:

   a) obmedzené vylepšenia účtovania poistných zmlúv poisťovateľmi;

   b) zverejnenie, v ktorom sa identifikujú a vysvetľujú sumy v účtovnej závierke poisťovateľa vyplývajúce z poistných zmlúv, a ktoré pomôže užívateľom účtovnej závierky pochopiť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov vyplývajúcich z poistných zmlúv.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na:

   a) poistné zmluvy (vrátane *zmlúv o zaistení*), ktoré vydáva a na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe;

   b) finančné nástroje, ktoré emituje s *prvkom voliteľnosti plnenia* (pozri odsek 35). V IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia* sa vyžaduje poskytovanie informácií o finančných nástrojoch vrátane finančných nástrojov, ktoré takéto prvky obsahujú.

▼M55

3. Tento IFRS sa nezaoberá inými aspektmi účtovania poisťovateľov, akými sú napríklad účtovanie o finančných aktívach v držbe poisťovateľov a finančných záväzkoch emitovaných poisťovateľmi (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*, IFRS 7 a IFRS 9 *Finančné nástroje*), s výnimkou prípadov, keď:

   a) odsek 20A povoľuje poisťovateľom, ktorí spĺňajú stanovené kritériá, uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9;

   b) odsek 35B povoľuje poisťovateľom uplatňovať na určené finančné aktíva prístup zakrytia a

   c) odsek 45 povoľuje poisťovateľom za určených okolností reklasifikovať niektoré alebo všetky ich finančné aktíva tak, aby aktíva boli oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

▼M53

4. Účtovná jednotka neuplatňuje tento IFRS na:

▼B

   a) produktové záruky priamo vydávané výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom (pozri IAS 18 *Výnosy* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*);

▼B

b) aktíva a záväzky zamestnávateľa v rámci programu zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky* a IFRS 2 *Platby na základe podielov*) a na záväzky v rámci penzijných programov vykazované v penzijných programoch so stanovenými požitkami (pozri IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*);

c) zmluvné práva alebo zmluvné povinnosti, ktoré sú podmienené budúcim používaním, alebo právom na používanie nefinančnej položky (napríklad ide o niektoré licenčné poplatky, tantiémy, podmienené lízingové platby a podobné položky), ako aj na reziduálnu hodnotu záruky nájomcu obsiahnutú vo finančnom lízingu (pozri IAS 17 *Lízingy*, IAS 18 *Výnosy* a IAS 38 *Nehmotný majetok*);

▼M53

d) zmluvy o finančných zárukách, pokiaľ ich emitent v minulosti otvorene nevyhlásil, že takéto zmluvy o finančnej záruke považuje za poistné zmluvy, a nepoužil účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, pričom v takomto prípade si emitent môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať IAS 32, IFRS 7 a IFRS 9 alebo tento IFRS. Emitent si môže pri každej jednotlivej zmluve zvoliť štandard, ktorý uplatní, avšak túto voľbu pre každú zmluvu nie je možné neskôr meniť;

▼B

e) podmienené plnenia, splatné alebo inkasovateľné, v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

f) *priame poistné zmluvy*, ktoré má účtovná jednotka v držbe (t. j. priame poistné zmluvy, v rámci ktorých účtovná jednotka vystupuje ako *poistník*). *Cedent* však uplatňuje tento štandard na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

▼M55

5. V tomto IFRS sa v záujme zjednodušenia opisuje každá účtovná jednotka, ktorá vydáva poistnú zmluvu, ako poisťovateľ, a to bez ohľadu na to, či sa emitent považuje za poisťovateľa z hľadiska právneho alebo z hľadiska dohľadu. Všetky odkazy na poisťovateľa v odseku 3 písm. a) až b), odsekoch 20A až 20Q, 35B až 35N, 39B až 39M a 46 až 49 sa vykladajú ako odkazujúce aj na emitenta finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia.

▼B

6. Zmluva o zaistení je typom poistnej zmluvy. Preto sa všetky odkazy na poistné zmluvy uvedené v tomto štandarde vzťahujú aj na zmluvy o zaistení.

Vložené deriváty

▼M53

7. V IFRS 9 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby oddeľovala niektoré vložené deriváty od ich hostiteľskej zmluvy, oceňovala ich *reálnou hodnotou* a zahŕňala zmeny ich reálnej hodnoty do výsledku hospodárenia. IFRS 9 sa vzťahuje na deriváty vložené do poistnej zmluvy s výnimkou situácie, ak samotný vložený derivát predstavuje poistnú zmluvu.

▼M53

8. Výnimku z požiadaviek IFRS 9 predstavuje situácia, keď poisťovateľ nemusí oddeliť a oceniť reálnou hodnotou opciu poistníka na odkúpenie poistnej zmluvy za pevnú sumu (alebo za sumu, ktorá vychádza z pevnej sumy a úrokovej sadzby), a to aj vtedy, ak sa realizačná cena odlišuje od účtovnej hodnoty hostiteľského *záväzku z poistenia*. Požiadavky IFRS 9 sa však uplatňujú na predajnú opciu alebo peňažnú odkupnú opciu vloženú do poistnej zmluvy, ak sa odkupná hodnota mení v závislosti od zmeny finančnej premennej (akou je napríklad cena alebo index komodity alebo akcie) alebo nefinančnej premennej, ktorá nie je špecifická pre zmluvnú stranu. Okrem toho sa uvedené požiadavky uplatňujú aj v prípade, ak sa schopnosť držiteľa realizovať predajnú alebo peňažnú odkupnú opciu aktivuje zmenou takejto premennej (napríklad v prípade, ak ide o predajnú opciu, ktorú možno realizovať vtedy, ak index akciového trhu dosiahne určitú stanovenú úroveň).

▼B

9. Odsek 8 sa rovnako vzťahuje na opcie na odkúpenie finančného nástroja, ktoré obsahujú prvok voliteľnosti plnenia.

Oddelenie vkladových zložiek

10. Niektoré poistné zmluvy obsahujú poistnú zložku a *vkladovú zložku*. V niektorých prípadoch sa od poisťovateľa vyžaduje alebo sa mu umožňuje *oddelenie* takýchto zložiek:

a) oddelenie sa vyžaduje v prípade, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

   i) poisťovateľ môže oceniť vkladovú zložku (vrátane akýchkoľvek vložených odkupných opcií) samostatne (t. j. bez ohľadu na poistnú zložku);

   ii) účtovná politika poisťovateľa inak nevyžaduje vykazovať všetky povinnosti a práva vyplývajúce z vkladovej zložky;

b) oddelenie sa povoľuje, ale nevyžaduje v prípade, ak poisťovateľ môže oceniť vkladovú zložku samostatne tak ako v písmene a) bode i), avšak v jeho účtovnej politike sa vyžaduje vykazovanie všetkých záväzkov a práv vyplývajúcich z vkladovej zložky bez ohľadu na to, na akom základe sú tieto práva a povinnosti ocenené;

c) rozdelenie sa zakazuje v prípade, ak poisťovateľ nemôže oceniť vkladovú zložku samostatne v súlade s písmenom a) bodom i).

11. Ďalej sa uvádza príklad situácie, keď sa v účtovnej politike poisťovateľa nevyžaduje vykazovanie všetkých záväzkov vyplývajúcich z vkladovej zložky. Cedent prijme od *zaisťovateľa* náhradu za škody, avšak zmluva zaväzuje cedenta splatiť náhradu v priebehu ďalších rokov. Tento záväzok vyplýva z vkladovej zložky. Ak by účtovná politika cedenta inak umožňovala vykazovať náhradu ako výnos bez vykázania výsledného záväzku, vyžaduje sa oddelenie.

▼**M53**

12. Na účely oddelenia zmluvy poisťovateľ:

a) uplatňuje tento IFRS na poistnú zložku;

b) uplatňuje IFRS 9 na vkladovú zložku.

▼**B**

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Dočasné výnimky z niektorých ďalších štandardov IFRS

13. V odsekoch 10 až 12 IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa stanovujú kritériá, ktoré účtovná jednotka použije pri vývoji účtovnej politiky v prípade, ak sa na danú položku nevzťahuje žiadny štandard. Podľa tohto štandardu však poisťovateľ nemusí uplatňovať tieto kritériá na svoju účtovnú politiku pri:

a) poistných zmluvách, ktoré vydáva (vrátane súvisiacich obstarávacích nákladov a príslušného nehmotného majetku, akými sú tie uvedené v odsekoch 31 a 32), a

b) zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

14. Bez ohľadu na uvedené, tento štandard neoslobodzuje poisťovateľa od niektorých dôsledkov kritérií uvedených v odsekoch 10 až 12 IAS 8. Poisťovateľ najmä:

a) nevykazuje ako záväzky žiadne rezervy na možné budúce poistné plnenia, ak sa takéto plnenia viažu na poistné zmluvy, ktoré k dátumu vykazovania neexistujú (napríklad rezervy na živelné pohromy a rezervy na vyrovnanie mimoriadnych rizík);

b) vykoná *test primeranosti záväzku*, uvedený v odsekoch 15 až 19;

c) zruší záväzok z poistenia (alebo časť záväzku z poistenia) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak záväzok zanikne – t. j. ak sa povinnosť špecifikovaná v zmluve splní alebo zruší, alebo vyprší;

d) nevykonáva kompenzáciu:

i) *aktív zo zaistenia* oproti súvisiacim záväzkom z poistenia alebo

ii) výnosov alebo nákladov zo zmlúv o zaistení oproti nákladom alebo výnosom zo súvisiacich poistných zmlúv;

e) zváži, či nedošlo ku zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia (pozri odsek 20).

Test primeranosti záväzku

15. Poisťovateľ ku každému dátumu vykazovania zhodnocuje, či sú jeho vykazované záväzky z poistných zmlúv primerané, a to pomocou súčasných odhadov budúcich peňažných tokov v rámci jeho poistných zmlúv. Ak sa takýmto hodnotením ukáže, že účtovná hodnota záväzkov z poistenia (znížená o súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok, ako je napríklad ten, ktorý sa uvádza v odsekoch 31 a 32) je vo svetle odhadovaných budúcich peňažných tokov neprimeraná, celý deficit sa vykáže v hospodárskom výsledku.

▼B

16. Ak poisťovateľ uplatní test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky, týmto štandardom sa nekladú žiadne ďalšie požiadavky. Uvedenými minimálnymi požiadavkami sú:

a) test zohľadňuje súčasné odhady všetkých zmluvných peňažných tokov, ako aj súvisiacich peňažných tokov, akými sú napríklad náklady na likvidáciu poistných udalostí, ako aj peňažné toky, vyplývajúce z vložených opcií a záruk;

b) ak sa testom preukáže neprimeranosť záväzku, celý deficit sa vykáže v hospodárskom výsledku.

17. Ak sa v účtovnej politike poisťovateľa nevyžaduje vykonanie testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky uvedené v odseku 16, poisťovateľ:

a) stanoví účtovnú hodnotu príslušných záväzkov z poistenia [1] znížený o účtovnú hodnotu:

i) akýchkoľvek súvisiacich odložených obstarávacích nákladov a

ii) akéhokoľvek súvisiaceho nehmotného majetku, ako napríklad toho, ktorý bol nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia (pozri odseky 31 a 32). Súvisiace aktíva zo zaistenia sa však do úvahy neberú, pretože o nich poisťovateľ účtuje osobitne (pozri odsek 20);

b) stanoví, či suma uvedená v rámci písmena a) je nižšia ako účtovná hodnota, ktorá by sa vyžadovala v prípade, ak by relevantné záväzky z poistných zmlúv patrili do rozsahu pôsobnosti IAS 37. Ak je táto suma nižšia, poisťovateľ vykáže celý rozdiel v hospodárskom výsledku a zníži účtovnú hodnotu súvisiacich odložených obstarávacích nákladov alebo súvisiaceho nehmotného majetku, alebo zvýši účtovnú hodnotu príslušných poistných záväzkov.

18. Ak test primeranosti záväzku poisťovateľa spĺňa minimálne požiadavky odseku 16, uplatňuje sa na úrovni agregácie stanovenej v takomto teste. Ak test primeranosti záväzku nespĺňa takéto minimálne požiadavky, porovnanie uvedené v odseku 17 sa vykonáva na úrovni portfólia zmlúv, na ktoré sa vzťahujú približne podobné riziká, a ktoré sa spravujú spolu ako jedno portfólio.

19. V sume uvedenej v odseku 17 písm. b) (t. j. výsledok uplatnenia IAS 37) sa zohľadňujú budúce marže z investícií (pozri odseky 27 až 29) výlučne v tom prípade, ak sa tieto marže zohľadňujú aj v sume uvedenej v odseku 17 písm. a).

Zníženie hodnoty aktív zo zaistenia

20. Ak dôjde k zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia cedenta, cedent príslušne zníži ich účtovnú hodnotu a v hospodárskom výsledku vykáže stratu zo zníženia hodnoty. K zníženiu hodnoty aktív zo zaistenia dochádza výlučne vtedy, ak:

[1] Príslušné záväzky z poistenia sú tie záväzky z poistenia (a súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok), pre ktoré sa v účtovnej politike poisťovateľa nepožaduje test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky odseku 16.

▼B

a) existuje objektívny dôkaz, ako dôsledok udalosti, ku ktorej došlo po prvotnom vykázaní aktív zo zaistenia, že cedent nemusí prijať všetky jemu splatné sumy vyplývajúce z podmienok zmluvy, a

b) takáto udalosť má spoľahlivo oceniteľný vplyv na sumy, ktoré cedent prijme od zaisťovateľa.

▼M55

Dočasná výnimka z IFRS 9

20A **Štandard IFRS 9 sa zaoberá účtovaním finančných nástrojov a je účinný pre ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Pre poisťovateľa, ktorý spĺňa kritériá uvedené v odseku 20B, však tento IFRS stanovuje dočasnú výnimku, ktorá povoľuje, avšak nevyžaduje, aby poisťovateľ na ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2021 uplatňoval IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* miesto IFRS 9. Poisťovateľ, ktorý uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9:**

a) používa požiadavky uvedené v IFRS 9, ktoré sú nevyhnutné na zverejnenia vyžadované v odsekoch 39B až 39J tohto IFRS, a

b) uplatňuje na svoje finančné nástroje všetky ostatné platné IFRS s výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 20A až 20Q, 39B až 39J a 46 až 47 tohto IFRS.

20B **Poisťovateľ môže uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 výlučne vtedy, ak:**

a) predtým neuplatňoval žiadnu verziu IFRS 9 [1] **, s výnimkou požiadaviek na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odseku 5.7.1 písm. c) a odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 a**

b) jeho činnosti sú spojené prevažne s poistením, ako je opísané v odseku 20D, k dátumu ročného vykazovania, ktorý bezprostredne predchádza 1. aprílu 2016, alebo k následnému dátumu ročného vykazovania, ako je stanovené v odseku 20G.

20C Poisťovateľovi uplatňujúcemu dočasnú výnimku z IFRS 9 je povolené sa rozhodnúť uplatňovať len požiadavky na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odseku 5.7.1 písm. c) a odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9. Ak sa poisťovateľ rozhodne uplatňovať tieto požiadavky, uplatňuje príslušné prechodné ustanovenia v IFRS 9, zverejní skutočnosť, že tieto požiadavky uplatnil, a priebežne zverejňuje súvisiace informácie uvedené v odsekoch 10 až 11 štandardu IFRS 7 [v znení IFRS 9 (2010)].

[1] Výbor vydal postupne verzie IFRS 9 v roku 2009, 2010, 2013 a 2014.

▼**M55**

20D Činnosti poisťovateľa sú prevažne spojené s poistením výlučne vtedy, ak:

a) účtovná hodnota jeho záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, ktorá zahŕňa všetky vkladové zložky alebo vložené deriváty oddelené od poistných zmlúv podľa odsekov 7 až 12 tohto IFRS, je v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou všetkých jeho záväzkov významná a

b) percentuálny podiel celkovej účtovnej hodnoty jeho záväzkov spojených s poistením (pozri odsek 20E) vo vzťahu k celkovej účtovnej hodnote všetkých jeho záväzkov je:

i) vyšší než 90 % alebo

ii) 90 % alebo menej, avšak viac než 80 %, a poisťovateľ sa nezapája do žiadnej významnej činnosti nespojenej s poistením (pozri odsek 20F).

20E Na účely uplatňovania odseku 20D písm. b) záväzky spojené s poistením zahŕňajú:

a) záväzky vyplývajúce zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, ako je opísané v odseku 20D písm. a);

b) záväzky z nederivátových investičných zmlúv oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uplatňovaním IAS 39 [vrátane tých, ktoré sú určené ako oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, na ktoré poisťovateľ uplatnil požiadavky v IFRS 9 na prezentáciu ziskov a strát (pozri odsek 20B písm. a) a odsek 20C] a

c) záväzky, ktoré vyplývajú preto, že poisťovateľ vydáva zmluvy uvedené v písmenách a) a b) alebo plní povinnosti, ktoré z nich vyplývajú. K príkladom takýchto záväzkov patria deriváty používané na zmierňovanie rizík vyplývajúcich z uvedených zmlúv a z aktív, ktoré uvedené zmluvy zabezpečujú, príslušné daňové záväzky, ako sú odložené daňové záväzky pri zdaniteľných dočasných rozdieloch pri záväzkoch vyplývajúcich z uvedených zmlúv, a vydané dlhové nástroje, ktoré sú zahrnuté do regulačného kapitálu poisťovateľa.

20F Pri posudzovaní, či sa zapája do významnej činnosti nespojenej s poistením, na účely uplatňovania odseku 20D písm. b) bodu ii) poisťovateľ zohľadňuje:

a) len tie činnosti, z ktorých môže mať príjem a z ktorých mu vznikajú náklady, a

b) kvantitatívne alebo kvalitatívne faktory (alebo oboje) vrátane verejne dostupných informácií, ako je klasifikácia odvetvia, ktorú používatelia účtovnej závierky v prípade poisťovateľa používajú.

20G V odseku 20B písm. b) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka posúdila, či spĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, k dátumu ročného vykazovania, ktorý bezprostredne predchádza 1. aprílu 2016. Po tomto dátume:

a) účtovná jednotka, ktorá predtým spĺňala podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, opätovne posúdi k nasledujúcemu dátumu ročného vykazovania, či sú jej činnosti prevažne spojené s poistením, a to výlučne vtedy, ak počas ročného obdobia, ktoré sa k danému dátumu skončilo, došlo k zmene v činnostiach účtovnej jednotky, ako je opísané v odsekoch 20H až 20I.

▼**M55**

b) účtovnej jednotke, ktorá predtým nespĺňala podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, je povolené opätovne posúdiť k nasledujúcemu dátumu ročného vykazovania pred 31. decembrom 2018, či sú jej činnosti prevažne spojené s poistením, a to výlučne vtedy, ak počas ročného obdobia, ktoré sa k danému dátumu skončilo, došlo k zmene v činnostiach účtovnej jednotky, ako je opísané v odsekoch 20H až 20I.

20H Na účely uplatňovania odseku 20G zmena v činnostiach účtovnej jednotky je zmena:

a) ktorú vyšší manažment určil ako vyplývajúcu z vonkajších alebo vnútorných zmien;

b) ktorá je pre činnosti účtovnej jednotky významná a

c) ktorá je preukázateľná externým stranám.

V súlade s tým k takejto zmene dôjde len vtedy, keď účtovná jednotka začne alebo prestane vykonávať činnosť, ktorá je významná pre jej činnosti alebo významne zmení rozsah jednej z jej činností; napríklad keď účtovná jednotka nadobudne druh podnikania, vyradí ho alebo ho ukončí.

20I Očakáva sa, že zmena činností účtovnej jednotky, ako je opísaná v odseku 20H, bude veľmi zriedkavá. Medzi zmeny činností účtovnej jednotky na účely uplatňovania odseku 20G nepatrí:

a) zmena štruktúry financovania účtovnej jednotky, ktorá sama osebe neovplyvňuje činnosti, z ktorých účtovná jednotka má príjem a z ktorých jej vznikajú náklady;

b) plán účtovnej jednotky predať určitý druh podnikania, a to aj v prípade, ak majetok a záväzky sú klasifikované ako držané na predaj podľa IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*. Plán predať druh podnikania by mohol zmeniť činnosti účtovnej jednotky a viesť k opätovnému posúdeniu v budúcnosti, avšak záväzky vykázané vo výkaze o jeho finančnej situácii ešte neovplyvňuje.

20J Ak v dôsledku opätovného posúdenia [pozri odsek 20G písm. a)] účtovná jednotka už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, potom je účtovnej jednotke povolené naďalej uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 len do konca ročného obdobia, ktoré sa začalo bezprostredne po uvedenom opätovnom posúdení. Napriek tomu musí účtovná jednotka uplatňovať IFRS 9 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2021 alebo neskôr. Ak napríklad účtovná jednotka určí, že už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9 podľa odseku 20G písm. a) 31. decembra 2018 (koniec jej ročného obdobia), účtovnej jednotke je teda povolené naďalej uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 len do 31. decembra 2019.

▼**M55**

20K Poisťovateľ, ktorý sa v minulosti rozhodol uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, sa môže na začiatku ktoréhokoľvek nasledujúceho ročného obdobia neodvolateľne rozhodnúť uplatňovať IFRS 9.

Prvouplatňovateľ

20L Prvouplatňovateľ podľa definície v IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* môže uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 opísanú v odseku 20A výlučne vtedy, ak spĺňa kritériá opísané v odseku 20B. Pri uplatňovaní odseku 20B písm. b) prvouplatňovateľ použije účtovné hodnoty určené uplatňovaním štandardov IFRS k dátumu stanovenému v uvedenom odseku.

20M Štandard IFRS 1 obsahuje požiadavky a výnimky uplatňované na prvouplatňovateľa. Uvedené požiadavky a výnimky (napríklad odseky D16 až D17 štandardu IFRS 1) nerušia požiadavky odsekov 20A až 20Q a 39B až 39J tohto IFRS. Požiadavky a výnimky uvedené v IFRS 1 napríklad nerušia požiadavku, že prvouplatňovateľ musí spĺňať kritériá stanovené v odseku 20L na uplatňovanie dočasnej výnimky z IFRS 9.

20N Prvouplatňovateľ, ktorý zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 39B až 39J, použije požiadavky a výnimky uvedené v IFRS 1, ktoré sú relevantné pre vykonanie posúdení vyžadovaných pre uvedené zverejnenia.

Dočasná výnimka z konkrétnych požiadaviek v IAS 28

20O V odsekoch 35 až 36 štandardu IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka používajúca metódu vlastného imania uplatňovala rovnaké účtovné postupy. Napriek tomu je účtovnej jednotke v prípade ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2021 povolené, ale nevyžaduje sa, ponechať príslušné účtovné postupy, ktoré uplatňuje pridružený podnik alebo spoločný podnik, a to takto:

a) účtovná jednotka uplatňuje IFRS 9, avšak pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňujú dočasnú výnimku z IFRS 9 alebo

b) účtovná jednotka uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9, avšak pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňujú IFRS 9.

20P Keď účtovná jednotka používa metódu vlastného imania na účtovanie svojej investície do pridruženého alebo spoločného podniku:

a) ak bol v účtovnej závierke pri uplatňovaní metódy vlastného imania na daný pridružený podnik alebo spoločný podnik (po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka) predtým uplatňovaný IFRS 9, potom sa IFRS 9 uplatňuje naďalej;

▼M55

b) ak bola v účtovnej závierke pri uplatňovaní metódy vlastného imania na daný pridružený podnik alebo spoločný podnik (po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka) predtým uplatňovaná dočasná výnimka z IFRS 9, potom sa IFRS 9 môže následne uplatňovať.

20Q Účtovná jednotka môže uplatňovať odsek 20O a odsek 20P písm. b) oddelene pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik.

▼B

Zmeny v účtovnej politike

21. Odseky 22 až 30 sa uplatňujú na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý už uplatňuje IFRS, ako aj na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý začína používať IFRS prvýkrát.

22. Poisťovateľ môže zmeniť svoju účtovnú politiku pre poistné zmluvy výlučne vtedy, ak je výsledkom zmien účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov a nie menej spoľahlivá, alebo spoľahlivejšia a nie menej relevantná z hľadiska týchto potrieb. Poisťovateľ zvažuje relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.

23. S cieľom dokázať opodstatnenosť zmien účtovnej politiky pri poistných zmluvách poisťovateľ preukazuje, že zmenou sa jeho účtovná závierka dostáva bližšie k splneniu kritérií IAS 8, avšak nemusí sa ňou dosiahnuť úplný súlad s týmito kritériami. Ďalej sa uvádzajú tieto špecifické problémy:

a) aktuálne úrokové sadzby (odsek 24);

b) pokračovanie existujúcich postupov (odsek 25;

c) obozretnosť (odsek 26);

d) budúce marže z investícií (odseky 27 až 29) a

e) tieňové účtovníctvo (odsek 30).

Aktuálne trhové úrokové sadzby

24. Poisťovateľovi sa povoľuje, ale nevyžaduje sa, meniť účtovné metódy tak, aby precenil označené záväzky z poistných zmlúv ([1]) tak, aby odzrkadľovali aktuálne trhové úrokové sadzby, pričom zmeny v týchto záväzkoch poisťovateľ vykazuje v hospodárskom výsledku. Poisťovateľ môže súčasne zaviesť účtovnú politiku, ktorou sa vyžadujú ďalšie súčasné odhady a predpoklady na označené záväzky. Voľba v tomto odseku umožňuje poisťovateľovi zmeniť svoju účtovnú politiku pre označené záväzky bez toho, aby uplatňoval túto politiku konzistentne na všetky podobné záväzky, ako by sa to inak požadovalo v IAS 8. Ak poisťovateľ vyberie túto voľbu pre označené záväzky, pokračuje v používaní aktuálnych trhových úrokových sadzieb (a ak je to aplikovateľné, aj iných súčasných odhadov a predpokladov) konzistentne počas všetkých období na všetky tieto záväzky, až pokiaľ nezaniknú.

([1]) V rámci tohto odseku poistné záväzky zahŕňajú súvisiace odložené obstarávacie náklady a súvisiaci nehmotný majetok, akým je majetok uvedený v odsekoch 31 a 32.

▼B

Pokračovanie existujúcich postupov

25. Poisťovateľ môže pokračovať v používaní ďalej uvedených postupov, avšak zavedením ktoréhokoľvek z nich nedôjde k splneniu podmienok uvedených v odseku 22:

a) oceňovanie záväzkov z poistenia na nediskontovanej báze;

b) oceňovanie zmluvných práv na budúce poplatky zo správy investovania sumami, ktoré presahujú ich reálnu hodnotu vyplývajúcu z porovnania so súčasnými poplatkami účtovanými inými účastníkmi trhu za podobné služby. Je pravdepodobné, že pri vzniku takýchto zmluvných práv sa reálna hodnota rovná zaplateným pôvodným nákladom s výnimkou situácie, ak budúce poplatky zo správy investovania nepatria do pásma porovnateľnosti podobných nástrojov na trhu;

c) používanie nejednotnej účtovnej politiky na poistné zmluvy (a súvisiace odložené obstarávacie náklady a nehmotný majetok, ak existuje) dcérskych spoločností, s výnimkou ustanovení uvedených v odseku 24. Ak takáto účtovná politika nie je jednotná, poisťovateľ ju môže zmeniť vtedy, ak sa takouto zmenou nespôsobí, že účtovná politika bude rôznorodejšia a súčasne splní ostatné požiadavky tohto štandardu.

Obozretnosť

26. Poisťovateľ nemusí meniť svoju účtovnú politiku uplatňovanú na poistné zmluvy, aby eliminoval prílišnú obozretnosť. V prípade, že poisťovateľ už oceňuje svoje poistné zmluvy s dostatočnou obozretnosťou, vyššiu obozretnosť nezavádza.

Budúce marže z investícií

27. Poisťovateľ nemusí meniť svoju účtovnú politiku uplatňovanú na poistné zmluvy, aby eliminoval budúce marže z investícií. Existuje však vyvrátiteľný predpoklad, že účtovné závierky poisťovateľa budú menej relevantné a spoľahlivé, ak poisťovateľ zavedie účtovnú metódu, v ktorej sa pri oceňovaní poistných zmlúv zohľadňujú budúce marže z investícií, ak takéto marže neovplyvňujú zmluvné platby. Dvoma príkladmi účtovnej politiky, v ktorej sa odzrkadľujú uvedené marže, sú:

a) používanie diskontnej sadzby, v ktorej sa zohľadňuje odhadovaná návratnosť aktív poisťovateľa, alebo

b) plánovanie návratnosti takýchto aktív na základe odhadovanej miery návratnosti, diskontovanie takejto plánovanej návratnosti odlišnou sadzbou a zahrnutie výsledku do ocenenia záväzku.

▼B

28. Poisťovateľ môže vyvrátiť predpoklad uvedený v odseku 27 výlučne vtedy, ak ďalšími zložkami zmeny účtovnej politiky zvýši relevantnosť a spoľahlivosť jeho účtovnej závierky tak, že dostatočne prevážia zníženie relevantnosti a spoľahlivosti spôsobené zahrnutím marží budúcich investícií. Predpokladajme, že existujúca účtovná politika poisťovateľa pre poistné zmluvy zahŕňa príliš obozretné predpoklady, ustanovené na začiatku, a diskontnú sadzbu, predpísanú regulačným orgánom bez priameho odkazu na trhové podmienky, a súčasne ignorujme niektoré vložené opcie a záruky. Poisťovateľ môže zvýšiť relevantnosť a neznížiť spoľahlivosť svojej účtovnej závierky tým, že sa začne orientovať na investorský systém účtovania, ktorý sa často používa a zahŕňa:

a) aktuálne odhady a predpoklady;

b) opodstatnenú (avšak nie nadmerne obozretnú) úpravu na zohľadňovanie rizika a neistoty;

c) oceňovanie, ktorým sa zohľadňuje vnútorná hodnota a časová hodnota vložených opcií a záruk, a

d) aktuálnu trhovú diskontnú sadzbu, a to aj v tom prípade, ak diskontná sadzba odzrkadľuje odhadovaný výnos aktív poisťovateľa.

29. V rámci niektorých prístupov k oceňovaniu sa diskontná sadzba používa na stanovenie súčasnej hodnoty budúcej ziskovej marže. Takáto zisková marža sa následne pomocou vzorca priradí k rozličným obdobiam. V rámci týchto prístupov má diskontná sadzba len nepriamy vplyv na ocenenie záväzku. Okrem toho použitie menej vhodnej diskontnej sadzby má na oceňovanie záväzku pri jeho vzniku len obmedzený alebo žiadny vplyv. V rámci iných prístupov má však diskontná sadzba na ocenenie záväzku priamy vplyv. V takomto prípade, pretože zavedenie diskontnej sadzby, ktorá vychádza z aktív, má významnejší vplyv, je veľmi nepravdepodobné, že poisťovateľ vyvráti predpoklad uvedený v odseku 27.

Tieňové účtovníctvo

30. V rámci niektorých účtovných modelov majú realizované zisky alebo straty z aktív poisťovateľa priamy vplyv na oceňovanie časti alebo všetkých a) jeho záväzkov z poistných zmlúv, b) súvisiacich odložených obstarávacích nákladov a c) súvisiaceho nehmotného majetku, ako napríklad ten uvedený v odsekoch 31 a 32. Poisťovateľ môže, ale sa to od neho nevyžaduje, zmeniť svoju účtovnú politiku tak, aby vykázaný, ale nerealizovaný zisk alebo strata z aktív ovplyvňovala takéto ocenenia tým istým spôsobom, ako realizovaný zisk alebo strata. ►M5 Súvisiaca úprava poistného záväzku (alebo odložených obstarávacích nákladov, alebo nehmotného majetku) sa musí vykázať v ostatných súčastiach komplexného výsledku vtedy a len vtedy, ak sa v ostatných súčastiach komplexného výsledku vykazujú nerealizované zisky alebo straty. ◄ Tento postup sa niekedy označuje pojmom „tieňové účtovníctvo“.

▼B

Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia

31. S cieľom dosiahnuť súlad s IFRS 3 poisťovateľ k dátumu nadobudnutia oceňuje v reálnej hodnote prevzaté záväzky z poistných zmlúv a *aktíva z poistenia* nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie. Účtovná jednotka však môže, ale sa to od nej nevyžaduje, použiť rozšírenú prezentáciu, pomocou ktorej sa reálna hodnota nadobudnutých poistných zmlúv rozdeľuje na dve zložky:

a) záväzok ocenený v súlade s účtovnou politikou poisťovateľa pre poistné zmluvy, ktoré vystavuje, a

b) nehmotný majetok, predstavujúci rozdiel medzi i) reálnou hodnotou nadobudnutých zmluvných poistných práv a prevzatých povinností z poistenia a ii) sumou uvedenou v písmene a). Následné oceňovanie tohto majetku musí byť konzistentné s oceňovaním súvisiaceho poistného záväzku.

32. Poisťovateľ nadobúdajúci portfólio poistných zmlúv môže použiť rozšírenú prezentáciu uvedenú v odseku 31.

33. Nehmotný majetok, ktorý je opísaný v odsekoch 31 a 32, je vyňatý z rozsahu pôsobnosti IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a IAS 38. IAS 36 a IAS 38 sa však uplatňujú na zoznamy zákazníkov a vzťahy so zákazníkmi, odzrkadľujúce očakávanie budúcich zmlúv, ktoré nie sú súčasťou zmluvných poistných práv a zmluvných povinností z poistenia, ktoré existovali k dátumu podnikovej kombinácie alebo prevodu portfólia.

Prvky voliteľnosti plnenia

Prvky voliteľnosti plnenia obsiahnuté v poistných zmluvách

▼M53

34. Niektoré poistné zmluvy obsahujú prvok voliteľnosti plnenia, ako aj *zaručenú zložku*. Emitent takejto zmluvy:

▼B

a) môže, ale nemusí vykázať zaručenú zložku oddelene od prvku voliteľnosti plnenia. Ak ich emitent nevykáže osobitne, celú zmluvu klasifikuje ako záväzok. Ak ich emitent osobitne vykáže, zaručenú zložku klasifikuje ako záväzok;

b) ak vykazuje prvok voliteľnosti plnenia oddelene od zaručenej zložky, voliteľnosť plnenia klasifikuje ako záväzok alebo ako osobitnú zložku vlastného imania. V tomto štandarde sa neuvádza, ako má emitent stanoviť, či je takýto prvok záväzkom alebo vlastným imaním. Emitent môže takýto prvok rozdeliť na záväzkovú zložku a zložku vlastného imania a pre takéto rozdelenie použije konzistentnú účtovnú politiku. Emitent takýto prvok neklasifikuje ako prechodnú kategóriu, ktorá nepredstavuje ani záväzok, ani vlastné imanie;

▼B

c) môže vykázať všetky prijaté prémie ako výnos bez oddelenia časti, ktorá sa týka zložky vlastného imania. Výsledné zmeny zaručeného prvku a časti prvku voliteľnosti plnenia, klasifikované ako záväzok, sa vykazujú cez hospodársky výsledok. Ak sa celý prvok voliteľnosti plnenia alebo jeho časť klasifikuje vo vlastnom imaní, časť zisku alebo straty možno priradiť k tomuto prvku (tým istým spôsobom, akým možno časť priradiť k ►M11 nekontrolným ◄ podielom). Emitent vykazuje časť zisku alebo straty priraditeľnej k akejkoľvek zložke vlastného imania týkajúcej sa prvku voliteľnosti plnenia ako alokáciu zisku alebo straty, nie ako náklad alebo výnos (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*);

▼M53

d) ak zmluva obsahuje vložený derivát patriaci do rozsahu pôsobnosti IFRS 9, emitent na takýto vložený derivát uplatňuje IFRS 9;

▼B

e) vo vzťahu ku všetkým aspektom, ktoré nie sú opísané v odsekoch 14 až 20 a 34 písm. a) až d), emitent pokračuje v používaní existujúcej účtovnej politiky pre takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takúto účtovnú politiku zmení spôsobom, ktorý je v súlade s odsekmi 21 až 30.

Prvky voliteľnosti plnenia obsiahnuté vo finančných nástrojoch

▼M53

35. Požiadavky uvedené v odseku 34 sa uplatňujú aj na finančný nástroj, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Navyše:

a) ak emitent klasifikuje celý prvok voliteľnosti plnenia ako záväzok, uplatní test primeranosti záväzku uvedený v odsekoch 15 až 19 na celú zmluvu (t. j. na zaručenú zložku, ako aj na prvok voliteľnosti plnenia). Emitent nemusí stanovovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IFRS 9 na zaručenú zložku;

b) ak emitent klasifikuje celý takýto prvok alebo jeho časť ako samostatnú zložku vlastného imania, záväzok vykázaný za celú zmluvu nesmie byť nižší ako suma, ktorá by bola výsledkom uplatňovania IFRS 9 na zaručenú zložku. Takáto suma zahŕňa vnútornú hodnotu opcie na odkup zmluvy, avšak nemusí zahŕňať jej časovú hodnotu, ak sa v odseku 9 umožňuje vyňať takúto opciu z ocenenia v reálnej hodnote. Emitent nemusí zverejňovať sumu, ktorá by bola výsledkom uplatňovania IFRS 9 na zaručenú zložku, a ani nemusí prezentovať takúto sumu samostatne. Emitent okrem toho nemusí stanovovať takúto sumu v prípade, ak je celková suma vykázaného záväzku jednoznačne vyššia;

▼B

c) aj keď takéto zmluvy predstavujú finančné nástroje, emitent môže pokračovať vo vykazovaní prémií za takéto zmluvy ako výnosov a výsledné zvýšenie účtovnej hodnoty záväzku vykázať ako náklad;

d) napriek tomu, že sú tieto zmluvy finančnými nástrojmi, emitent na zmluvy s prvkom voliteľnosti plnenia pri uplatnení odseku 20 písm. b) IFRS 7 zverejňuje celkové úrokové náklady vykázané v hospodárskom výsledku, ale nemusí takéto úrokové náklady vypočítavať pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.

▼**M55**

35A Dočasné výnimky uvedené v odsekoch 20A, 20L a 20O a prístup zakrytia uvedený v odseku 35B má k dispozícii aj emitent finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Preto sa všetky odkazy na poisťovateľa v odseku 3 písm. a) až b) a odsekoch 20A až 20Q, 35B až 35N, 39B až 39M a 46 až 49 vykladajú ako odkazujúce aj na emitenta finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia.

PREZENTÁCIA

Prístup zakrytia

35B Poisťovateľovi je povolené, ale nevyžaduje sa od neho, aby uplatňoval prístup zakrytia na určené finančné aktíva. Poisťovateľ, ktorý uplatňuje prístup zakrytia:

a) reklasifikuje medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku sumu, ktorá vedie k zisku alebo strate ku koncu obdobia vykazovania pre určené finančné aktíva tak, aby boli rovnaké, ako keby poisťovateľ na určené finančné aktíva uplatnil IAS 39. Podľa toho sa reklasifikovaná suma rovná rozdielu medzi:

i) sumou vykázanou v prípade určených finančných aktív vo výsledku hospodárenia uplatnením IFRS 9 a

ii) sumou, ktorá by v prípade určených finančných aktív bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ak by poisťovateľ uplatňoval IAS 39;

b) uplatňuje na svoje finančné nástroje všetky ostatné platné IFRS s výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 35B až 35N, 39K až 39M a 48 až 49 tohto IFRS.

35C Poisťovateľ sa môže rozhodnúť uplatňovať prístup zakrytia opísaný v odseku 35B len vtedy, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát, a to aj v prípade, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát po tom, keď predtým uplatňoval:

a) dočasnú výnimku z IFRS 9 opísanú v odseku 20A alebo

b) len požiadavky na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odsekoch 5.7.1 písm. c), 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9.

35D Poisťovateľ prezentuje sumu reklasifikovanú medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku na základe uplatnenia prístupu zakrytia:

a) vo výsledku hospodárenia ako samostatnú riadkovú položku a

b) v ostatných súčastiach komplexného výsledku ako samostatnú zložku ostatných súčastí komplexného výsledku.

▼**M55**

35E Finančné aktívum je prípustné na označenie pre prístup zakrytia výlučne vtedy, ak sú splnené tieto kritériá:

a) oceňuje sa reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uplatňovaním IFRS 9, avšak pri uplatnení IAS 39 by nebol ako celok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a

b) nie je držané v súvislosti s činnosťou, ktorá nie je spojená so zmluvami v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS. Príkladom finančných aktív, ktoré by neboli prípustné pre prístup zakrytia, sú aktíva držané v súvislosti s bankovými činnosťami alebo finančné aktíva držané vo fondoch vzťahujúcich sa na investičné zmluvy, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti tohto IFRS.

35F Poisťovateľ môže určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia, keď sa rozhodne prístup zakrytia uplatňovať (pozri odsek 35C). Následne môže určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia výlučne vtedy, keď:

a) toto aktívum je prvotne vykázané alebo

b) toto aktívum začalo spĺňať kritériá uvedené v odseku 35E písm. b), ktoré pred tým nespĺňalo.

35G Poisťovateľovi je povolené určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia podľa odseku 35F podľa jednotlivých nástrojov.

35H Ak je to relevantné, na účely uplatnenia prístupu zakrytia na novo určené finančné aktívum podľa odseku 35F písm. b):

a) jeho reálnou hodnotou k dátumu určenia je jeho nová amortizovaná účtovná hodnota a

b) efektívna úroková miera sa určí na základe jeho reálnej hodnoty k dátumu určenia.

35I Účtovná jednotka naďalej uplatňuje prístup zakrytia na určené finančné aktívum až do ukončenia vykazovania tohto finančného aktíva. Účtovná jednotka však:

a) ukončí určenie finančného aktíva, keď finančné aktívum už nespĺňa kritérium uvedené v odseku 35E písm. b). Finančné aktívum napríklad už nespĺňa uvedené kritérium, keď účtovná jednotka toto aktívum prevedie tak, aby bolo držané v súvislosti s jej bankovými činnosťami, alebo keď účtovná jednotka prestane byť poisťovateľom;

b) môže na začiatku ktoréhokoľvek ročného obdobia prestať uplatňovať prístup zakrytia na všetky určené finančné aktíva. Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne prestať uplatňovať prístup zakrytia, uplatňuje na účtovanie zmeny v účtovných postupoch štandard IAS 8.

▼M55

35J Keď účtovná jednotka ukončí určenie finančného aktíva podľa odseku 35I písm. a), reklasifikuje z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1) každý zostatok vzťahujúci sa na dané finančné aktívum.

35K Ak účtovná jednotka prestane používať prístup zakrytia na základe rozhodnutia v odseku 35I písm. b) alebo preto, že už nie je poisťovateľom, prístup zakrytia už nesmie následne uplatňovať. Poisťovateľ, ktorý sa rozhodol uplatňovať prístup zakrytia (pozri odsek 35C), ale nemá žiadne prípustné finančné aktíva (pozri odsek 35E), môže následne uplatňovať prístup zakrytia, keď bude mať prípustné finančné aktíva.

Vzájomné pôsobenie s ostatnými požiadavkami

35L Odsek 30 tohto IFRS povoľuje prax, ktorá sa niekedy označuje ako „tieňové účtovníctvo“. Ak poisťovateľ uplatňuje prístup zakrytia, je možné tieňové účtovníctvo uplatňovať.

35M Reklasifikácia sumy medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku podľa odseku 35B môže mať následné účinky na zahrnutie ďalších súm do ostatných súčastí komplexného výsledku, ako sú dane z príjmov. Na určenie všetkých takýchto následných účinkov poisťovateľ uplatňuje príslušný IFRS, ako je IAS 12 *Dane z príjmov*.

Prvouplatňovateľ

35N Ak sa prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať prístup zakrytia, prehodnotí porovnávacie informácie, aby odrážali prístup zakrytia, výlučne vtedy, ak prehodnocuje porovnávacie informácie na účely súladu s IFRS 9 (pozri odseky E1 až E2 štandardu IFRS 1).

▼B

ZVEREJŇOVANIE

Vysvetlenie vykazovaných súm

36. Poisťovateľ zverejňuje informácie, ktorými sa identifikujú a vysvetľujú sumy v jeho účtovnej závierke, vyplývajúce z poistných zmlúv.

37. Na účely dosiahnutia súladu s ustanoveniami odseku 36 poisťovateľ zverejňuje:

a) svoju účtovnú politiku pre poistné zmluvy a súvisiace aktíva, záväzky, výnosy a náklady;

b) vykazované aktíva, záväzky, výnosy a náklady (a ak prezentuje výkaz ►M5 o peňažných tokoch ◄ prostredníctvom priamej metódy, zverejní aj peňažné toky) vyplývajúce z poistných zmlúv. Okrem toho, ak je poisťovateľ cedentom, zverejňuje:

i) zisky a straty vykázané v hospodárskom výsledku pri nákupe zaistenia a

ii) ak cedent odloží a amortizuje zisky a straty vyplývajúce z nákupu zaistenia, zverejní amortizáciu za toto obdobie a sumy, ktoré ostali neamortizované na začiatku a konci daného obdobia;

▼B

c) procesy používané na stanovovanie predpokladov, ktoré majú najväčší vplyv na oceňovanie vykazovaných súm uvedených v písmene b). Ak je to uskutočniteľné, poisťovateľ tiež zverejní kvantifikáciu takýchto predpokladov;

d) efekt zmien v predpokladoch použitých na ocenenie aktív z poistenia a záväzkov z poistných zmlúv, pričom osobitne uvádza vplyv každej zmeny, ktorá má na účtovnú závierku významný vplyv;

e) zosúhlasenia zmien v záväzkoch z poistných zmlúv, aktívach zo zaistenia a, ak existujú, súvisiacich odložených obstarávacích nákladoch.

Charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv

38. Poisťovateľ zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv.

39. Na dosiahnutie súladu s ustanoveniami odseku 38 poisťovateľ zverejňuje:

a) svoje ciele, politiku a procesy riadenia rizík vznikajúcich z poistných zmlúv a metódy používané na riadenie týchto rizík;

b) [vypúšťa sa.];

c) informácie o *poistnom riziku* (pred aj po znížení rizika prostredníctvom zaistenia) vrátane informácií o:

i) citlivosti na poistné riziko (pozri odsek 39A);

ii) koncentráciách poistného rizika vrátane opisu toho, ako manažment určuje koncentrácie a opis spoločných charakteristík, ktorými sa každá koncentrácia vyznačuje (napríklad typ poistenej udalosti, zemepisná oblasť alebo mena);

iii) skutočných poistných nárokoch v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi (t. j. vývoj nárokov). Zverejnenie o vývoji nárokov sa vzťahuje aj na obdobie, v ktorom došlo k vzniku prvého významného nároku a vo vzťahu ku ktorému stále existuje neistota o sume a načasovaní nárokov na platby, avšak nie je potrebné obsiahnuť obdobie dlhšie ako desať rokov. Poisťovateľ nemusí zverejňovať tieto informácie pri nárokoch, v rámci ktorých sa neistota o sume a načasovaní nárokov spravidla vyrieši do jedného roka;

▼M19

d) informácie o úverovom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku, ktoré by si vyžadovali odseky 31 až 42 štandardu IFRS 7, ak by poistné zmluvy boli v rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 7. Avšak:

i) poisťovateľ nemusí poskytovať analýzy splatností požadované v odseku 39 písm. a) a b) štandardu IFRS 7, ak namiesto toho zverejní informácie o odhadovanom časovom priebehu čistých výdavkov peňažných prostriedkov vyplývajúcich z vykázaných záväzkov z poistných zmlúv. Môže to mať formu analýzy súm vykázaných vo výkaze o finančnej situácii podľa odhadu časového priebehu;

▼B

ii) ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže použiť analýzu citlivosti na splnenie požiadavky podľa odseku 40 písm. a) IFRS 7. Takýto poisťovateľ uvádza tiež zverejnenia požadované v odseku 41 IFRS 7;

e) informácie o vystavení trhovému riziku vyplývajúcom z vložených derivátov, ktoré sú súčasťou hostiteľskej poistnej zmluvy, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby oceňoval vložené deriváty v reálnej hodnote a poisťovateľ tieto vložené deriváty takto neoceňuje.

39A. Na účely dosiahnutia súladu s ustanoveniami odseku 39 písm. c) bodu i) poisťovateľ zverejňuje buď a), alebo b) takto:

►M5 a) analýzu citlivosti, v ktorej sa ukáže, ako by zisk alebo strata a vlastné imanie boli ovplyvnené, ak by sa primerane možné zmeny v príslušnej premennej rizika vyskytli ku koncu obdobia vykazovania; metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti; a akékoľvek zmeny oproti predchádzajúcemu obdobiu v použitých metódach a predpokladoch. ◄ V prípade, že poisťovateľ používa alternatívnu metódu riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, však môže splniť tieto požiadavky zverejnením alternatívnej analýzy citlivosti a uvedením zverejnení požadovaných podľa odseku 41 IFRS 7;

b) kvalitatívne informácie o citlivosti a informácie o tých podmienkach poistných zmlúv, ktoré majú významný vplyv na sumu, časové rozvrhnutie a neistotu budúcich peňažných tokov poisťovateľa.

▼M55

Zverejňovanie dočasnej výnimky z IFRS 9

39B Poisťovateľ, ktorý sa rozhodne uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia:

a) pochopiť, ako poisťovateľ splnil podmienky na dočasnú výnimku a

b) porovnať poisťovateľov, ktorí uplatňujú dočasnú výnimku, s účtovnými jednotkami uplatňujúcimi IFRS 9.

▼**M55**

39C Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. a) poisťovateľ zverejňuje to, že uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9 a spôsob, ako poisťovateľ k dátumu uvedenému v odseku 20B písm. b) určil, že spĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, a to vrátane:

a) ak účtovná hodnota jeho záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS [t. j. záväzkov opísaných v odseku 20E písm. a)] bola 90 % celkovej účtovnej hodnoty všetkých jeho záväzkov alebo menej, povahy a účtovných hodnôt záväzkov spojených s poistením, ktoré nie sú záväzkami vyplývajúcimi zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS [t. j. záväzky opísané v odseku 20E písm. b) a odseku 20E písm. c)];

b) ak percentuálny podiel celkovej účtovnej hodnoty jeho záväzkov spojených s poistením vo vzťahu k celkovej účtovnej hodnote všetkých jeho záväzkov bol 90 % alebo menej, avšak viac než 80 %, spôsobu, ako poisťovateľ určil, že sa nezapájal do významnej činnosti nespojenej s poistením, a to vrátane toho, ktoré informácie zohľadňoval; a

c) ak poisťovateľ splnil podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9 na základe opätovného posúdenia podľa odseku 20G písm. b):

i) dôvodu opätovného posúdenia;

ii) dátumu, ku ktorému sa príslušná zmena v jeho činnostiach vyskytla; a

iii) podrobného vysvetlenia zmeny v jeho činnostiach a kvalitatívneho opisu účinku danej zmeny na účtovnú závierku poisťovateľa.

39D Ak pri uplatnení odseku 20G písm. a) účtovná jednotka dospeje k záveru, že jej činnosti už nie sú prevažne spojené s poistením, zverejňuje v každom období vykazovania pred tým, než začne uplatňovať IFRS 9, tieto informácie:

a) to, že už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9;

b) dátum, ku ktorému sa príslušná zmena v jej činnostiach vyskytla; a

c) podrobné vysvetlenie zmeny v jej činnostiach a kvalitatívny opis účinku danej zmeny na účtovnú závierku účtovnej jednotky.

39E Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje reálnu hodnotu ku koncu obdobia vykazovania a výšku zmeny reálnej hodnoty počas daného obdobia pre tieto dve skupiny finančných aktív oddelene:

a) finančné aktíva so zmluvnými podmienkami, ktoré vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny [t. j. finančné aktíva, ktoré spĺňajú podmienku uvedenú v odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9], s výnimkou finančných aktív, ktoré spĺňajú definíciu držané na obchodovanie uvedenú v IFRS 9, alebo ktoré sú riadené a ktorých výkonnosť je oceňovaná na základe reálnej hodnoty (pozri odsek B4.1.6 štandardu IFRS 9).

▼**M55**

b) všetky finančné aktíva okrem tých, ktoré sú určené v odseku 39E písm. a); t. j. každé finančné aktívum:

i) so zmluvnými podmienkami, ktoré nevedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny;

ii) ktoré spĺňa definíciu držané na obchodovanie uvedenú v IFRS 9; alebo

iii) ktoré je riadené a ktorého výkonnosť je oceňovaná na základe reálnej hodnoty.

39F Pri zverejňovaní informácií podľa odseku 39E poisťovateľ:

a) môže účtovnú hodnotu finančného aktíva oceňovaného uplatnením IAS 39 považovať za primeranú aproximáciu jeho reálnej hodnoty, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby zverejňoval jeho reálnu hodnotu podľa odseku 29 písm. a) štandardu IFRS 7 (napr. krátkodobé obchodné pohľadávky); a

b) zohľadňuje mieru podrobnosti potrebnú na to, aby používatelia účtovnej závierky mohli pochopiť charakteristiku finančných aktív.

39G Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje informácie o vystavení sa úverovému riziku, a to vrátane významných koncentrácií úverového rizika, vyplývajúcemu z finančných aktív opísaných v odseku 39E písm. a). Poisťovateľ zverejňuje pre uvedené finančné aktíva ku koncu obdobia vykazovania minimálne tieto informácie:

a) účtovnú hodnotu podľa IAS 39 (v prípade finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote pred úpravou o prípadné opravné položky pre zníženie hodnoty) podľa jednotlivých ratingových stupňov podľa definície uvedenej v IFRS 7);

b) pre finančné aktíva opísané v odseku 39E písm. a), ktoré ku koncu obdobia vykazovania nemajú nízke úverové riziko, reálnu hodnotu a účtovnú hodnotu podľa IAS 39 (v prípade finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote pred úpravou o prípadné opravné položky pre zníženie hodnoty). Na účely tohto zverejnenia sa v odseku B5.5.22 štandardu IFRS 9 stanovujú príslušné požiadavky na posudzovanie toho, či sa úverové riziko pri finančnom nástroji považuje za nízke.

39H Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje informácie o tom, kde používateľ účtovnej závierky môže získať verejne dostupné informácie podľa IFRS 9, ktoré sa týkajú účtovnej jednotky v rámci skupiny, ktoré nie sú uvedené v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny za príslušné obdobie vykazovania. Takéto informácie by sa napríklad mohli získať z verejne dostupných individuálnych alebo samostatných účtovných závierok účtovnej jednotky v rámci skupiny, ktorá uplatňuje IFRS 9.

39I Ak sa účtovná jednotka rozhodla uplatňovať výnimku uvedenú v odseku 20O z príslušných požiadaviek v IAS 28, túto skutočnosť zverejňuje.

▼M55

39J Ak účtovná jednotka uplatňovala dočasnú výnimku z IFRS 9 pri účtovaní o svojej investícii do pridruženého alebo spoločného podniku použitím metódy vlastného imania [pozri napríklad odsek 20O písm. a)], účtovná jednotka zverejňuje navyše k informáciám vyžadovaným štandardom IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách* tieto informácie:

a) informácie opísané v odsekoch 39B až 39H za každý pridružený podnik alebo spoločný podnik, ktoré sú pre účtovnú jednotku podstatné. Zverejnené sumy sú tie, ktoré sú uvedené v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku podľa IFRS po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka pri použití metódy vlastného imania [pozri odsek B14 písm. a) štandardu IFRS 12], a nie podiel účtovnej jednotky z týchto súm;

b) kvantitatívne informácie opísané v odsekoch 39B až 39H v súhrne za všetky individuálne nepodstatné pridružené podniky alebo spoločné podniky. Súhrnné sumy:

i) ktoré sa zverejňujú, predstavujú podiel účtovnej jednotky z týchto súm; a

ii) za pridružené podniky sa zverejňujú oddelene od súhrnných súm zverejňovaných za spoločné podniky.

Zverejňovanie prístupu zakrytia

39K Poisťovateľ, ktorý uplatňuje prístup zakrytia, zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť:

a) ako sa v období vykazovania vypočíta celková suma reklasifikovaná medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku a

b) účinok uvedenej reklasifikácie na účtovnú závierku.

39L Na dosiahnutie súladu s odsekom 39K poisťovateľ zverejňuje:

a) to, že uplatňuje prístup zakrytia;

b) účtovnú hodnotu finančných aktív, na ktoré poisťovateľ uplatňuje prístup zakrytia, ku koncu obdobia vykazovania a podľa triedy finančného aktíva;

c) základ pre určovanie finančných aktív pre prístup zakrytia vrátane vysvetlenia všetkých určených finančných aktív, ktoré sú držané mimo právnickej osoby, ktorá vydáva zmluvy v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS;

d) vysvetlenie celkovej sumy reklasifikovanej medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania spôsobom, ktorý používateľom účtovnej závierky umožňuje pochopiť, ako sa uvedená suma odvodzuje, vrátane:

i) sumy vykázanej v prípade určených finančných aktív vo výsledku hospodárenia uplatnením IFRS 9 a

ii) sumy, ktorá by v prípade určených finančných aktív bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ak by poisťovateľ uplatňoval IAS 39;

▼M55

e) účinok reklasifikácie opísanej v odsekoch 35B a 35M na jednotlivé dotknuté riadkové položky vo výsledku hospodárenia a

f) ak počas obdobia vykazovania poisťovateľ zmenil určenie finančných aktív:

i) sumu reklasifikovanú medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania v súvislosti s novo určenými finančnými aktívami pri uplatnení prístupu zakrytia [pozri odsek 35F písm. b)];

ii) sumu, ktorá by bola reklasifikovaná medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania, ak by sa pri finančných aktívach neukončilo určenie [pozri odsek 35I písm. a)]; a

iii) sumu reklasifikovanú v období vykazovania do výsledku hospodárenia z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku v prípade finančných aktív, pri ktorých sa ukončilo určenie (pozri odsek 35J).

39M Ak účtovná jednotka uplatňovala prístup zakrytia pri účtovaní o svojej investícii do pridruženého alebo spoločného podniku použitím metódy vlastného imania, účtovná jednotka zverejňuje navyše k informáciám vyžadovaným štandardom IFRS 12 tieto informácie:

a) informácie opísané v odsekoch 39K až 39L za každý pridružený podnik alebo spoločný podnik, ktoré sú pre účtovnú jednotku podstatné. Zverejnené sumy sú tie, ktoré sú uvedené v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku podľa IFRS po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka pri použití metódy vlastného imania [pozri odsek B14 písm. a) štandardu IFRS 12], a nie podiel účtovnej jednotky z týchto súm.

b) kvantitatívne informácie opísané v odseku 39K až odseku 39L písm. d) a odseku 39L písm. f) a účinok reklasifikácie opísanej v odseku 35B na výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku v súhrne za všetky individuálne nepodstatné pridružené podniky alebo spoločné podniky. Súhrnné sumy:

i) ktoré sa zverejňujú, predstavujú podiel účtovnej jednotky z týchto súm; a

ii) za pridružené podniky sa zverejňujú oddelene od súhrnných súm zverejňovaných za spoločné podniky.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Prechodné ustanovenia v odsekoch 41 až 45 sa vzťahujú na účtovnú jednotku, ktorá pri prvom uplatnení tohto štandardu už uplatňuje štandardy IFRS, aj na účtovnú jednotku, ktorá uplatňuje IFRS prvýkrát (prvouplatňovateľ).

41. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard za skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼B

41A. *Zmluvami o finančnej záruke* (zmeny a doplnenia IAS 39 a IFRS 4), vydané v auguste 2005, sa zmenili a doplnili odsek 4 písm. d), odsek B18 písm. g) a odsek B19 písm. f). Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a použije zároveň aj súvisiace zmeny a doplnenia IAS 39 a IAS 32 ([1]).

▼M5

41B. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 30. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M33

41E. Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v dodatku A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M52

41G. Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 4 písm. a) a c), odsek B7, odsek B18 písm. h) a odsek B21. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M53

41H. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, dodatok A a odseky B18 až B20 a vypustili sa odseky 41C, 41D a 41F. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

Zverejňovanie

42. Účtovná jednotka nemusí uplatňovať požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto štandarde na porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2005 s výnimkou zverejnení požadovaných odsekom 37 písm. a) a b) o účtovnej politike, vykazovaných aktívach, záväzkoch, výnosoch a nákladoch (a peňažných tokoch v prípade použitia priamej metódy).

43. Ak je nevykonateľné uplatňovať konkrétnu požiadavku obsiahnutú v odsekoch 10 až 35 na porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2005, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť. Uplatňovanie testu primeranosti záväzku (odseky 15 až 19) na takéto porovnávacie informácie môže byť niekedy nevykonateľné, avšak je veľmi nepravdepodobné, že ostatné požiadavky obsiahnuté v odsekoch 10 až 35 takisto nebude možné uplatniť na takéto porovnávacie informácie. IAS 8 objasňuje pojem „nevykonateľné“.

44. Pri uplatňovaní odseku 39 písm. c) bodu iii) účtovná jednotka nemusí zverejniť informácie o vývoji nárokov, ku ktorým došlo pred viac ako piatimi rokmi pred koncom prvého finančného roka, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard. Okrem toho, ak je v rámci prvého

([1]) Keď účtovná jednotka uplatní IFRS 7, odkazy na IAS 32 sa nahrádzajú odkazom na IFRS 7.

▼B

uplatnenia tohto štandardu nevykonateľné, aby účtovná jednotka pripravila informácie o vývoji nárokov, ku vzniku ktorých došlo pred prvým obdobím, za ktoré účtovná jednotka zverejňuje úplné porovnávacie informácie v súlade s týmto štandardom, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť.

Zmena určenia finančných aktív

▼M53

45. Bez ohľadu na odsek 44.1 štandardu IFRS 9, ak poisťovateľ zmení svoju účtovnú politiku pre záväzky z poistných zmlúv, povoľuje sa mu, ale nevyžaduje sa, reklasifikovať niektoré alebo všetky jeho finančné aktíva na oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Takáto reklasifikácia sa povoľuje, ak poisťovateľ zmení účtovnú politiku vtedy, keď prvýkrát uplatňuje tento IFRS a v prípade, ak vykoná následnú zmenu politiky povolenú v odseku 22. Reklasifikácia je zmenou účtovnej politiky a uplatňuje sa IAS 8.

▼M55

Uplatňovanie IFRS 4 s IFRS 9

Dočasná výnimka z IFRS 9

46. Na základe dokumentu *Uplatňovanie IFRS 9* Finančné nástroje s *IFRS 4* Poistné zmluvy (zmeny IFRS 4) vydaného v septembri 2016 sa zmenili odseky 3 a 5 a doplnili sa odseky 20A až 20Q, 35A a 39B až 39J a nadpisy za odsekmi 20, 20K, 20N a 39A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny, ktoré poisťovateľom spĺňajúcim stanovené kritériá umožňujú uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, pre ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr.

47. Účtovná jednotka, ktorá zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 39B až 39J, použije prechodné ustanovenia v IFRS 9, ktoré sú relevantné pre vykonanie posúdení vyžadovaných pre uvedené zverejnenia. Na tento účel sa za dátum prvotného uplatnenia považuje začiatok prvého ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2018 alebo neskôr.

Prístup zakrytia

48. Na základe dokumentu *Uplatňovanie IFRS 9* Finančné nástroje s *IFRS 4* Poistné zmluvy (zmeny IFRS 4) vydaného v septembri 2016 sa zmenili odseky 3 a 5 a doplnili sa odseky 35A až 35N a 39K až 39M a nadpisy za odsekmi 35A, 35K, 35M a 39J. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny, ktoré poisťovateľom umožňujú uplatňovať prístup zakrytia na určené finančné aktíva, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát (pozri odsek 35C).

49. Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne uplatňovať prístup zakrytia:

a) uplatňuje uvedený prístup na určené finančné aktíva spätne pri prechode na IFRS 9. V súlade s tým účtovná jednotka napríklad vykazuje ako úpravu počiatočného zostatku kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku sumu, ktorá sa rovná rozdielu medzi reálnou hodnotou určených finančných aktív stanovenou podľa IFRS 9 a ich účtovnou hodnotou stanovenou podľa IAS 39;

b) prehodnotí porovnávacie informácie, aby odrážali prístup zakrytia, výlučne vtedy, ak účtovná jednotka prehodnocuje porovnávacie informácie podľa IFRS 9.

▼B

Dodatok A

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Cedent	**Poistník** v rámci **zmluvy o zaistení**.

▼M53

Vkladová zložka	Zložka zmluvy, ktorá sa neúčtuje ako derivát podľa IFRS 9 a patrila by do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 v prípade, ak by bola samostatným nástrojom.

▼B

Zmluva o priamom plnenia	**Poistná zmluva**, ktorá nie je **zmluvou o zaistení**.
Prvok voliteľnosti plnenia	Zmluvné právo prijať popri **zaručených požitkoch** aj ďalšie požitky: a) ktoré budú pravdepodobne tvoriť podstatnú časť celkového zmluvného plnenia; b) ktorých suma alebo načasovanie zmluvne záleží na emitentovi a c) ktoré zmluvne vychádzajú z: i) výkonnosti špecifikovaného súboru zmlúv alebo špecifikovaného typu zmluvy; ii) realizovaných a/alebo nerealizovaných investičných výnosov zo špecifikovaného súboru aktív v držbe emitenta alebo iii) zisku alebo straty spoločnosti, fondu alebo inej účtovnej jednotky, ktorá vystavuje zmluvu.

▼M33

Reálna hodnota	je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13.)

▼B

Zmluva o finančnej záruke	Zmluva, na základe ktorej je emitent povinný realizovať stanovené platby s cieľom kompenzovať držiteľa záruky za stratu, ktorú utrpí v dôsledku toho, že konkrétny dlžník neuhradí splatnú sumu v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja
Finančné riziko	Riziko možnej budúcej zmeny jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, kurzov cudzích mien, indexov cien alebo sadzieb, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo iných premenných, a to za predpokladu v prípade nefinančnej premennej, že daná premenná nieje veličinou špecifickou pre zmluvnú stranu.
Zaručené požitky	Platby alebo iné plnenia, na ktoré má konkrétny **poistník** alebo investor nepodmienené právo, na ktoré sa nevzťahuje zmluvné rozhodnutie emitenta.

▼B

Zaručená zložka	Záväzok zaplatiť **zaručené požitky** zahrnuté do zmluvy, ktorá obsahuje **prvok voliteľnosti plnenia**.
Aktívum z poistnej zmluvy	Čisté zmluvné právo **poisťovateľa** podľa **poistnej zmluvy**.
Poistná zmluva	Zmluva, v rámci ktorej jedna strana (**poisťovateľ**) akceptuje významné **poistné riziko** od druhej strany (**poistník**) formou dohody o odškodnení poistníka v prípade, že špecifikovaná budúca neistá udalosť (**poistená udalosť**) nepriaznivo ovplyvní poisteného. (Usmernenie k tejto definícii je uvedené v dodatku B.)
Záväzok z poistnej zmluvy	Čistá zmluvná povinnosť **poisťovateľa** podľa **poistnej zmluvy**.
Poistné riziko	Riziko, ktoré je iné ako **finančné riziko**, prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta.
Poistená udalosť	Neistá budúca udalosť, ktorá je krytá **poistnou zmluvou** a ktorá vytvára **poistné riziko**.
Poisťovateľ	Strana, ktorá má podľa **poistnej zmluvy** povinnosť kompenzovať **poistníka** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Test primeranosti záväzku	Hodnotenie, či účtovnú hodnotu **záväzku z poistnej zmluvy** netreba zvýšiť (alebo či netreba znížiť účtovnú hodnotu súvisiacich odložených nákladov na obstaranie poistných zmlúv alebo súvisiaceho nehmotného majetku), vychádzajúce z preskúmania budúcich peňažných tokov.
Poistník	Strana, ktorá má právo na kompenzáciu podľa **poistnej zmluvy** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Aktíva zo zaistenia	Čisté zmluvné právo **cedenta** podľa **zmluvy o zaistení**.
Zmluva o zaistení	**Poistná zmluva** vystavená jedným poisťovateľom (**zaisťovateľ**), ktorej účelom je kompenzovať iného poisťovateľa (**cedent**) za straty z jednej alebo viacerých zmlúv, vystavených cedentom.
Zaisťovateľ	Strana, ktorá má podľa **zmluvy o zaistení** povinnosť kompenzovať **cedenta** v prípade, ak dôjde k **poistenej udalosti**.
Oddelenie	Účtovanie zložiek zmluvy tak, ako keby išlo o samostatné zmluvy.

▼B

Dodatok B

Definícia poistnej zmluvy

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

B1. Tento dodatok obsahuje usmernenie k definícii poistnej zmluvy v dodatku A. Zaoberá sa týmito záležitosťami:

a) pojmom „neistá budúca udalosť“ (odseky B2 až B4);

b) nepeňažnými plneniami (odseky B5 až B7);

c) poistným rizikom a inými rizikami (odseky B8 až B17);

d) príkladmi poistných zmlúv (odseky B18 až B21);

e) významným poistným rizikom (odseky B22 až B28) a

f) zmenami úrovne poistného rizika (odseky B29 a B30).

Neistá budúca udalosť

B2. Neistota (alebo riziko) je podstatou poistnej zmluvy. V súlade s uvedeným je pri vstupe poistnej zmluvy do platnosti neistou najmenej jedna z týchto položiek:

a) či k *poistenej udalosti* dôjde;

b) kedy k nej dôjde alebo

c) akú sumu bude poisťovateľ musieť zaplatiť, keď k takejto udalosti dôjde.

B3. V rámci niektorých poistných zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie straty počas trvania zmluvy, a to aj v prípade, ak strata vznikla na základe udalosti, ku ktorej došlo pred začiatkom platnosti zmluvy. V rámci iných poistných zmlúv je poistenou udalosťou udalosť, ku ktorej dôjde počas doby platnosti zmluvy, a to aj napriek tomu, že výsledná strata sa zistí až po skončení doby platnosti zmluvy.

B4. Niektoré poistné zmluvy sa vzťahujú na udalosti, ku ktorým už došlo, avšak ktorých finančný vplyv je stále neistý. Príkladom je zmluva o zaistení, ktorou sa priamemu poisťovateľovi poskytuje krytie proti nepriaznivému vývoju poistných plnení už nahlásených poistníkmi. Pri takýchto zmluvách predstavuje poistená udalosť zistenie konečných nákladov na tieto poistné plnenia.

Nepeňažné plnenia

B5. V niektorých poistných zmluvách sa vyžadujú alebo povoľujú nepeňažné plnenia. Ako príklad môže slúžiť situácia, keď poisťovateľ vymení ukradnutý tovar priamo bez toho, aby vykonal úhradu v prospech poistníka. Iným príkladom je situácia, keď poisťovateľ použije vlastné nemocnice a zdravotnícky personál na poskytovanie zdravotníckych služieb zahrnutých do zmluvy.

▼B

B6. Niektoré servisné služby s fixným poplatkom, v rámci ktorých úroveň služieb závisí od neistej udalosti, spĺňajú definičné kritérium poistnej zmluvy podľa tohto štandardu, avšak v niektorých krajinách sa nepovažujú za poistné zmluvy. Ako príklad môže slúžiť zmluva o údržbe, v rámci ktorej poskytovateľ služieb súhlasí s opravou konkrétneho zariadenia potom, ako na ňom dôjde k poruche. Fixný servisný poplatok vychádza z očakávaného počtu porúch, avšak je neisté, či na konkrétnom zariadení dôjde k poruche. Porucha na zariadení nepriaznivo ovplyvňuje jeho majiteľa a zmluvou sa tento majiteľ kompenzuje (nepeňažne a nie formou peňazí). Ďalším príkladom je zmluva na poskytovanie servisných služieb v prípade poruchy vozidla, v rámci ktorej sa poskytovateľ zaväzuje za fixný ročný poplatok poskytnúť poruchovú a odťahovú službu, alebo odtiahnuť vozidlo do najbližšej opravovne. Zmluva o odtiahnutí vozidla by mohla spĺňať definíciu poistnej zmluvy, a to aj napriek tomu, že poskytovateľ sa nezaväzuje vykonať opravy alebo vymeniť poškodené diely.

▼M52

B7. Uplatňovanie tohto štandardu na zmluvy uvedené v odseku B6 pravdepodobne nebude náročnejšie ako uplatňovanie tých IFRS, ktoré by bolo potrebné použiť v prípade, keby takéto zmluvy nepatrili do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu:

▼B

a) je nepravdepodobné, že dôjde k výskytu významných záväzkov za poruchy a zlyhania, ku ktorým už došlo;

▼M52

b) ak by sa uplatnil štandard IFRS 15, poskytovateľ služby by vykázal výnos po poskytnutí (alebo pri poskytovaní) služieb zákazníkovi (vzhľadom na ďalšie stanovené kritériá). Takýto prístup je v rámci tohto štandardu takisto akceptovateľný, pričom týmto štandardom sa poskytovateľovi služieb umožňuje i) pokračovať v používaní existujúcej účtovnej politiky na takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto zmluvy obsahujú postupy zakázané odsekom 14; a ii) zlepšiť svoju účtovnú politiku, ak sa takéto zlepšenie povoľuje v odsekoch 22 až 30;

▼B

c) poskytovateľ služieb zvažuje, či náklady na splnenie zmluvnej povinnosti poskytnúť služby nepresahujú výnosy prijaté vopred. Na takéto zváženie použije test primeranosti záväzku uvedený v odsekoch 15 až 19 tohto štandardu. Ak by sa tento štandard na takéto zmluvy neuplatňoval, poskytovateľ služby by použil IAS 37 na stanovenie, či ide o zmluvy nevýhodné;

d) pokiaľ ide o tieto zmluvy, požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto štandarde s najväčšou pravdepodobnosťou významne neprevyšujú požiadavky na zverejňovanie uvedené v iných IFRS.

Rozlišovanie medzi poistným rizikom a inými rizikami

B8. Definícia poistnej zmluvy odkazuje na poistné riziko, ktoré tento štandard definuje ako riziko iné ako *finančné riziko* prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta. Zmluva, ktorou sa emitent vystavuje finančnému riziku bez významného poistného rizika, nie je poistnou zmluvou.

▼B

B9. Definícia finančného rizika v dodatku A zahŕňa zoznam finančných a nefinančných premenných. Tento zoznam zahŕňa nefinančné premenné veličiny, ktoré nie sú pre zmluvnú stranu špecifické, ako napríklad o index strát vzniknutých v dôsledku zemetrasenia v konkrétnom regióne, alebo index teplôt v konkrétnom meste. Nezahŕňa nefinančné premenné veličiny, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu, ako napríklad výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí majetok takejto zmluvnej strany. Okrem toho riziko zmien reálnej hodnoty nefinančného majetku nie je finančným rizikom v prípade, ak sa v reálnej hodnote odzrkadľujú nielen zmeny trhových cien pre takýto majetok (finančná premenná veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku držaného zmluvnou stranou (nefinančná premenná veličina). Ak sa napríklad zárukou za reziduálnu hodnotu konkrétneho vozidla ručiteľ vystaví riziku zmeny fyzického stavu vozidla, ide o poistné riziko a nie o finančné riziko.

B10. Niektoré zmluvy vystavujú emitenta popri významnom poistnom riziku aj riziku finančnému. Napríklad mnohé poistné zmluvy zaručujú poistníkom minimálnu mieru návratnosti (čím sa vytvára finančné riziko) a sľubujú dávky pri úmrtí, ktoré mnohokrát prevyšujú zostatok na účte poistníka (čím sa vytvára poistné riziko vo forme rizika úmrtia). Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami.

B11. Podľa niektorých zmlúv poistená udalosť umožňuje výplatu sumy viazanej na cenový index. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami za predpokladu, že platba, ktorá je podmienená poistenou udalosťou, môže byť významná. Napríklad dôchodkom podmieneným prežitím, ktorý je viazaný na index životných nákladov, sa prevádza poistné riziko, pretože k platbe dôjde v dôsledku neistej udalosti – prežitia príjemcu dôchodku. Viazanosť na cenový index predstavuje vložený derivát, avšak takisto sa ním prevádza poistné riziko. Ak je výsledný prevod poistného rizika významný, vložený derivát spĺňa definíciu poistnej zmluvy, pričom v takomto prípade sa nemusí oddeľovať a oceňovať v reálnej hodnote (pozri odsek 7 tohto štandardu).

B12. Definícia poistného rizika odkazuje na riziko, ktoré poisťovateľ akceptuje od poistníka. Inými slovami, poistné riziko je vopred existujúce riziko prevedené z poistníka na poisťovateľa. Preto nové riziko, ku vzniku ktorého došlo v dôsledku zmluvy, nie je poistným rizikom.

B13. Definícia poistnej zmluvy súvisí s nepriaznivým vplyvom na poistníka. Touto definíciou sa neobmedzuje platba poisťovateľa na sumu rovnajúcu sa finančnému vplyvu nepriaznivej udalosti. Definíciou sa napríklad nevylučuje krytie „nové za staré“, ktorého vyplácané sumy umožňujú poistníkovi vymeniť poškodený starý majetok za nový. Podobne sa touto definíciou neobmedzuje platba v rámci zmluvy o životnom poistení na finančnú stratu, ktorú utrpeli rodinní príslušníci zosnulého, a ani sa ňou nezamedzuje realizácia platby predtým stanovených súm na účely kvantifikácie strát spôsobených úmrtím alebo nehodou.

▼B

B14. Niektoré zmluvy vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej udalosti, avšak nepriaznivý vplyv na poistníka neustanovujú ako podmienku platby. Takáto zmluva nie je poistnou zmluvou, aj keď držiteľ používa zmluvu na zmenšenie vystaveniu sa súvisiacemu riziku. Ak napríklad držiteľ používa derivát na zabezpečenie podkladovej nefinančnej premennej veličiny, ktorá koreluje s peňažnými tokmi z majetku účtovnej jednotky, derivát nie je poistnou zmluvou, pretože platbu nepodmieňuje skutočnosť, či je držiteľ nepriaznivo ovplyvnený znížením peňažných tokov z majetku. Naopak, definícia poistnej zmluvy odkazuje na neistú udalosť, podľa ktorej je nepriaznivý vplyv na poistníka zmluvnou podmienkou platby. Takáto zmluvná podmienka nevyžaduje od poisťovateľa vyšetriť, či udalosť skutočne spôsobila nepriaznivý vplyv, avšak umožňuje poisťovateľovi odmietnuť platbu v prípade, ak nie je presvedčený, že udalosť mala nepriaznivý vplyv.

B15. Riziko zlyhania alebo pretrvávania (t. j. riziko, že protistrana zruší zmluvu skôr alebo neskôr, než emitent očakával pri oceňovaní zmluvy) nie je poistným rizikom, pretože platba v prospech protistrany nie je podmienená neistou budúcou udalosťou, ktorá nepriaznivo ovplyvňuje protistranu. Podobne aj nákladové riziko (t. j. riziko neočakávaného rastu administratívnych nákladov na obsluhu zmluvy, nie nákladov súvisiacich s poistenými udalosťami) nie je poistným rizikom, pretože neočakávaný rast nákladov nemá na protistranu nepriaznivý vplyv.

B16. Preto zmluva, ktorou sa emitent vystavuje riziku zlyhania, pretrvávania alebo nákladov, nie je poistnou zmluvou, pokiaľ sa ňou poistnému riziku nevystavuje aj emitent. Ak však emitent takejto zmluvy znižuje toto riziko tým, že využije druhú zmluvu na prevod takéhoto rizika na ďalšiu stranu, takáto druhá zmluva vystavuje uvedenú ďalšiu stranu poistnému riziku.

B17. Poisťovateľ môže akceptovať významné poistné riziko od poistníka len v prípade, ak poisťovateľ je účtovnou jednotkou, ktorá je oddelená od poistníka. V prípade spoločného poisťovateľa tento akceptuje riziko od každého poistníka a toto riziko nesie s poistníkmi. Hoci poistníci nesú takéto spojené riziko kolektívne v rámci svojich právomocí ako vlastníkov, spoločný poisťovateľ akceptoval riziko, ktoré je podstatou poistnej zmluvy.

Príklady poistných zmlúv

▼M53

B18. Ďalej sú uvedené príklady zmlúv, ktoré sú poistnými zmluvami, a to v prípade, ak je prevod poistného rizika významný:

▼B

a) poistenie proti krádeži alebo poškodeniu majetku;

b) poistenie zodpovednosti za výrobky, odbornej zodpovednosti, občianskej zodpovednosti alebo právnych nákladov;

c) životné poistenie a predplatené pohrebné výdavky (aj keď smrť je istou udalosťou, je neisté, kedy k nej dôjde, alebo, v rámci niektorých typov životného poistenia, či k nej dôjde v rámci obdobia krytého poistením);

d) dôchodky podmienené prežitím a penzie (t. j. zmluvy, na základe ktorých sa poskytuje kompenzácia za neistú budúcu udalosť – prežitie príjemcu renty alebo dôchodcu – s cieľom pomoci príjemcovi renty alebo dôchodcovi udržať si danú životnú úroveň, ktorá by inak v prípade jeho alebo jej prežitia mohla byť nepriaznivo ovplyvnená);

▼B

e) invalidita a zdravotná starostlivosť;

f) garančné listiny, vernostné cenné papiere, záruky plnenia a ponúkané cenné papiere (t. j. zmluvy, ktoré umožňujú plnenie v prípade, ak druhá strana zlyhá v plnení povinnosti; ide napríklad o povinnosť postaviť budovu);

▼M53

g) úverové poistenie, ktoré umožňuje realizáciu špecifických platieb s cieľom kompenzácie držiteľa za stratu, ktorú utrpí v dôsledku zlyhania dlžníka platiť pri splatnosti, v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja. Tieto zmluvy môžu mať rôznu právnu podobu, napríklad podobu záruky, niektorých typov akreditívu, úverového derivátu platobnej neschopnosti alebo poistnej zmluvy. Aj keď tieto zmluvy spĺňajú definíciu poistnej zmluvy, spĺňajú tiež definíciu zmluvy o finančnej záruke v IFRS 9 a sú v rozsahu pôsobnosti IAS 32 a IFRS 9, nie tohto IFRS [pozri odsek 4 písm. d)]. Ak napriek tomu emitent zmlúv o finančnej záruke v minulosti otvorene vyhlasoval, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a preto použil aj účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, môže si vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančnej záruke uplatňovať IAS 32 a IFRS 9 alebo tento IFRS;

▼B

h) záruky za výrobky. Záruky za výrobky vystavené inou stranou na tovar predávaný výrobcom, predajcom alebo malopredajcom patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Záruky na výrobky vystavené priamo výrobcom, predajcom alebo malopredajcom však nepatria do jeho rozsahu pôsobnosti, pretože sa na ne vzťahujú ustanovenia IAS 18 a IAS 37;

i) poistenie vlastníckeho práva (t. j. poistenie proti zisteniu nedostatkov vo vlastníckom práve na pozemok, ktoré neboli zjavné v dobe spisovania poistnej zmluvy). V takomto prípade je poistenou udalosťou zistenie nedostatkov vo vlastníckom práve, nie nedostatky ako také;

j) cestovné poistenie (t. j. peňažná alebo nepeňažná kompenzácia poistníkovi za ujmy počas cestovania). Odseky B6 a B7 sa zaoberajú niektorými takýmito zmluvami;

k) dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm, ktoré umožňujú obmedzené výplaty istiny, úroku alebo oboch v prípade, ak špecifická udalosť nepriaznivo ovplyvní emitenta takéhoto dlhopisu (s výnimkou prípadu, ak špecifikované udalosti nevytvoria významné poistné riziko, napríklad ak udalosťou je zmena úrokovej sadzby alebo kurzu cudzej meny);

l) poistné swapy a iné zmluvy, ktoré vyžadujú platby založené na zmenách klimatických, geologických alebo iných fyzických premenných veličín, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu;

m) zmluvy o zaistení.

▼M53

B19. Ďalej sa uvádzajú príklady položiek, ktoré nie sú poistnými zmluvami:

▼B

a) investičné zmluvy, ktoré majú právnu formu poistných zmlúv, avšak ktoré nevystavujú poisťovateľa významnému poistnému riziku, napríklad zmluvy o životnom poistení, v rámci ktorých poisťovateľ nenesie významné riziko úmrtia (takéto zmluvy sú nepoistnými finančnými nástrojmi alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21);

b) zmluvy, ktoré majú právnu formu poistenia, avšak presúvajú všetko významné poistné riziko na poistníka prostredníctvom nezrušiteľného a vykonateľného mechanizmu, ktorým sa upravujú budúce platby poistníka v dôsledku priamych následkov poistených strát; ide napríklad o niektoré finančné zmluvy o zaistení alebo niektoré skupinové zmluvy (takéto zmluvy sú obvykle nepoistnými finančnými nástrojmi alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21);

c) samopoistenie, inými slovami ponechanie si rizika, ktoré mohlo byť kryté poistením (neexistuje žiadna poistná zmluva, pretože neexistuje žiadna zmluva s inou stranou);

d) zmluvy (napríklad špekulatívne zmluvy), ktoré vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej budúcej udalosti, avšak ako zmluvnú podmienku platby nevyžadujú, aby mala takáto udalosť nepriaznivý vplyv na poistníka. Táto skutočnosť však nevylučuje špecifikáciu stanoveného vyplatenia na účely kvantifikácie straty spôsobenej špecifickou udalosťou, akou je napríklad úmrtie alebo nehoda (pozri tiež odsek B13);

▼M53

e) deriváty, ktoré jednu stranu vystavujú finančnému riziku, avšak nie poistnému riziku, pretože od takejto strany vyžadujú vykonať platbu výlučne na základe zmien jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, cien finančných nástrojov, cien komodít, kurzov cudzích mien, indexov cien alebo sadzieb, úverových ratingov alebo úverových indexov alebo iných premenných veličín, za predpokladu, v prípade nefinančnej premennej veličiny, že takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu (pozri IFRS 9);

f) záruka vzťahujúca sa na úver (alebo akreditív, úverový derivát platobnej neschopnosti alebo zmluva o poistení úveru), ktorá vyžaduje platbu aj napriek tomu, že držiteľ neutrpel stratu v dôsledku platobného zlyhania dlžníka v stanovenom termíne (pozri IFRS 9);

▼B

g) zmluvy, ktoré vyžadujú platby na základe klimatických, geologických alebo iných fyzických premenných veličín, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu (spoločne sa nazývajú derivátmi na počasie);

h) dlhopisy vydané na krytie živelných pohrôm, ktoré umožňujú obmedzené platby istiny, úrokov alebo oboch, založené na klimatickej, geologickej alebo inej fyzickej premenných veličine, ktorá nie je špecifická pre zmluvnú stranu.

▼M53

B20. Ak sa zmluvami opísanými v odseku B19 vytvárajú finančné aktíva alebo finančné záväzky, patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9. Okrem iného to znamená, že zmluvné strany používajú takzvané vkladové účtovanie, ktoré zahŕňa tieto aspekty:

▼B

a) jedna strana vykazuje prijatú úhradu ako finančný záväzok, a nie ako výnos;

b) druhá strana vykazuje zaplatenú úhradu ako finančné aktívum, a nie ako náklad.

▼M52

B21. Ak sa zmluvami opísanými v odseku B19 nevytvárajú finančné aktíva alebo finančné záväzky, vzťahujú sa na ne ustanovenia štandardu IFRS 15. Na základe IFRS 15 sa výnos vykazuje po tom (alebo v priebehu toho), ako účtovná jednotka splní povinnosti plnenia zmluvy, a to prevodom prisľúbeného tovaru alebo poskytnutím prisľúbenej služby na zákazníka v sume, ktorá odzrkadľuje protihodnotu, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok.

▼B

Významné poistné riziko

B22. Zmluva je poistnou zmluvou len vtedy, ak sa ňou prevádza významné poistné riziko. Poistnému riziku sa venujú odseky B8 až B21. Ďalej uvedené odseky sa zaoberajú hodnotením, či je poistné riziko významné.

B23. Poistné riziko je významné výlučne vtedy, ak by poistená udalosť mohla v rámci akéhokoľvek scenára spôsobiť situáciu, keď by poisťovateľ musel platiť významné dodatočné požitky, nezahŕňajúc scenáre, ktoré nemajú komerčnú podstatu (t. j. nemajúce žiadne rozpoznateľné vplyvy na ekonomiku transakcie). Ak by v rámci scenárov došlo k platbám významných dodatočných požitkov, podmienka uvedená v predchádzajúcej vete sa môže splniť aj v prípade, ak je výskyt poistenej udalosti mimoriadne nepravdepodobný, alebo aj ak očakávaná (t. j. vážená pravdepodobnosťou) súčasná hodnota podmienených peňažných tokov predstavuje malú časť z očakávanej súčasnej hodnoty všetkých zvyšných zmluvných peňažných tokov.

B24. Dodatočné požitky, ktoré sú uvedené v odseku B23, súvisia so sumami, ktoré presahujú tie sumy, ktoré by boli splatné v prípade, ak by nedošlo k výskytu poistenej udalosti (okrem scenárov, ktoré nemajú komerčnú podstatu). Tieto dodatočné sumy zahŕňajú náklady na riešenie nárokov a na ohodnotenie nárokov, avšak nezahŕňajú:

a) stratu schopnosti spoplatňovať poistníka za budúce služby. Napríklad v prípade zmluvy o životnom poistení prepojenej s investíciou znamená smrť poistníka nemožnosť pre poisťovateľa poskytovať služby správy investície a poberať poplatok za takéto služby. V ekonomickej strate poisťovateľa sa však neodráža poistné riziko tak isto, ako manažér spoločného fondu nepreberá poistné riziko vo vzťahu k prípadnému úmrtiu klienta. Preto sa pri hodnotení veľkosti poistného rizika prevádzaného zmluvou neprihliada na potenciálnu stratu budúcich poplatkov zo správy investícií;

b) v prípade úmrtia, vzdanie sa poplatkov, ku ktorým by došlo pri zrušení alebo odkúpení. Pretože k vzniku takýchto poplatkov došlo v súvislosti so zmluvou, vzdanie sa nárokov na takéto poplatky nepredstavuje kompenzáciu poistníka za vopred existujúce riziko. Pri hodnotení veľkosti poisteného rizika prevádzaného zmluvou sa teda na takéto poplatky neprihliada;

▼B

c) platbu podmienenú udalosťou, ktorá držiteľovi zmluvy nespôsobí významnú škodu. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá od emitenta vyžaduje zaplatiť jeden milión menových jednotiek v prípade, ak dôjde k fyzickému poškodeniu majetku, pričom celá situácia spôsobí držiteľovi zanedbateľnú stratu jednej menovej jednotky. V rámci tejto zmluvy držiteľ prevádza na poisťovateľa nevýznamné riziko straty jednej menovej jednotky. Zmluvou sa súčasne vytvára nepoistné riziko, že emitent bude musieť zaplatiť 999 999 CU v prípade, ak dôjde k špecifikovanej udalosti. Pretože emitent neprijíma významné poistné riziko od držiteľa, nejde o poistnú zmluvu;

d) možné spätne získateľné sumy zo zaistenia. Poisťovateľ účtuje takéto sumy osobitne.

B25. Poisťovateľ zhodnocuje význam poistného rizika v jednotlivých zmluvách a nie prostredníctvom odkazu na významnosť pre účtovnú závierku. ([1]) Poistné riziko teda môže byť významné aj vtedy, ak existuje minimálna pravdepodobnosť významných strát celej skupiny zmlúv. Pomocou takéhoto hodnotenia jednotlivých zmlúv je jednoduchšie klasifikovať zmluvu ako poistnú zmluvu. V prípade, že je známe, že relatívne homogénna skupina malých zmlúv obsahuje zmluvy, ktorými sa všetkými prevádza poistné riziko, poisťovateľ nemusí preskúmavať každú zmluvu tejto skupiny s cieľom identifikácie niekoľko málo nederivátových zmlúv, ktorými sa prevádza nevýznamné poistné riziko.

B26. Z odsekov B23 až B25 vyplýva, že ak sa v rámci zmluvy platia dávky pri úmrtí, ktoré prevyšujú sumu splatnú pri prežití, zmluva je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak by dodatočné dávky pri úmrtí boli nevýznamné (posúdené odkazom na samotnú zmluvu, a nie na celú skupinu zmlúv). Podľa ustanovení odseku B24 písm. b) sa do takéhoto zhodnotenia nezahŕňa zrieknutie sa poplatkov za zrušenie v prípade smrti alebo poplatkov za odkúpenie, ak sa uvedeným zrieknutím sa nekompenzuje poistník za vopred existujúce riziko. Podobne aj zmluva o rente, v rámci ktorej sa vyplácajú pravidelné splátky do konca života poistníka, je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak agregované sumy podmienené prežitím sú nevýznamné.

B27. Odsek B23 sa zaoberá dodatočnými požitkami. Takéto dodatočné požitky môžu zahŕňať požiadavku vyplatiť požitky skôr v prípade, ak dôjde k skoršiemu výskytu poistenej udalosti, a platba sa v tom prípade neupraví o časovú hodnotu peňazí. Príkladom je celoživotné poistenie na fixnú sumu (inými slovami poistenie, ktoré umožňuje výplatu fixnej dávky pri úmrtí bez ohľadu na dátum úmrtia poistníka a kde neexistuje dátum vypršania platnosti krytia). Je isté, že poistník raz zomrie, nie je však isté, kedy k tomu dôjde. Poisťovateľ utrpí stratu z takýchto individuálnych zmlúv, keď poistníci predčasne zomrú, aj keď vzhľadom na celú skupinu zmlúv k žiadnej vážnej strate nedochádza.

B28. Ak sa poistná zmluva rozdelí na vkladovú zložku a poistnú zložku, význam prevodu poistného rizika sa hodnotí formou odkazu na poistnú zložku. Význam poistného rizika, prevádzaného prostredníctvom vloženého derivátu, sa hodnotí formou odkazu na vložený derivát.

([1]) Na tieto účely tvoria zmluvy, ktoré sa uzatvorili naraz s jednou protistranou (alebo zmluvy, ktoré sú inak nezávislé), jedinú zmluvu.

▼B

Zmeny úrovne poistného rizika

B29. Niektorými zmluvami sa pri začatí ich platnosti neprenáša na emitenta žiadne poistné riziko, hoci neskôr k prevodu poistného rizika dochádza. Predstavme si napríklad zmluvu, ktorá umožňuje špecifickú návratnosť investícií a zahŕňa pre poistníka opciu na použitie výnosov z investície v deň splatnosti na nákup renty podmienenej prežitím pri súčasných anuitných sadzbách účtovaných poisťovateľom iným novým poberateľom renty, keď dôjde k realizácii opcie poistníka. Takouto zmluvou sa neprevádza žiadne poistné riziko na emitenta dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcie, pretože poisťovateľ má možnosť oceniť rentu na základe, ktorý odzrkadľuje riziko prevedené na poisťovateľa v tomto čase. Ak sa však v zmluve ustanovujú anuitné sadzby (alebo základ na stanovenie anuitných sadzieb), znamená to, že zmluvou sa prevádza poistné riziko na emitenta na jej začiatku.

B30. Zmluva, ktorá spĺňa podmienky poistnej zmluvy, ostane poistnou zmluvou dovtedy, kým sa všetky v nej obsiahnuté práva povinností neskončia alebo nevypršia.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 5

Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je určiť účtovanie majetku držaného na predaj a prezentáciu a zverejňovanie *ukončenia činností*. V tomto štandarde sa vyžaduje najmä:

a) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, oceňoval účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, *reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj* a aby sa takýto majetok neodpisoval, a

b) aby sa majetok, ktorý spĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj, prezentoval osobitne priamo v súvahe a aby sa výsledky ukončených činností prezentovali osobitne v rámci výkazu ziskov a strát.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Klasifikačné a prezentačné požiadavky tohto štandardu sa uplatňujú na všetok vykazovaný *dlhodobý majetok* účtovnej jednotky ([1]) a všetky jej *skupiny na vyradenie*. Požiadavky na oceňovanie tohto štandardu sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok a skupiny na vyradenie (vymedzené v odseku 4) s výnimkou majetku uvedeného v odseku 5, ktorý sa naďalej oceňuje v súlade s tam uvedenými štandardmi.

3. Majetok klasifikovaný v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* ►M5 ——————— ◄ ako dlhodobý sa nereklasifikuje na *obežný majetok* dovtedy, kým nespĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom. Majetok tejto triedy, ktorý by účtovná jednotka bežne považovala za dlhodobý, ale je nadobudnutý s výhradným zámerom jeho ďalšieho predaja, sa nepovažuje za obežný, kým nespĺňa kritériá na klasifikáciu ako držaný na predaj v súlade s týmto štandardom.

4. Účtovná jednotka niekedy v rámci jedinej transakcie vyraďuje skupinu majetku spolu, pripadne i s priamo súvisiacimi záväzkami. Takouto skupinou na vyradenie môže byť skupina *peňazotvorných jednotiek*, jedna peňazotvorná jednotka alebo časť peňazotvornej

([1]) V prípade majetku klasifikovaného v súlade s požiadavkami na prezentáciu likvidity sa za dlhodobý majetok považuje ten, pri ktorom sa očakáva, že zodpovedajúce sumy sa spätne získajú v období presahujúcom dvanásť mesiacov po ►M5 období vykazovania ◄. Na klasifikáciu tohto majetku sa vzťahuje odsek 3.

▼B

jednotky. ([1]) Skupina môže pozostávať z akéhokoľvek majetku a akýchkoľvek záväzkov účtovnej jednotky vrátane obežného majetku, krátkodobých záväzkov a majetku vylúčeného odsekom 5 z požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu. Ak je dlhodobý majetok, ktorý je v rozsahu pôsobnosti požiadaviek na oceňovanie podľa tohto štandardu súčasťou skupiny na vyradenie, požiadavky na ocenenie tohto štandardu sa vzťahujú na skupinu ako celok, takže táto skupina sa oceňuje účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj. Požiadavky na ocenenie individuálnych položiek majetku a záväzkov tvoriacich súčasť skupiny na vyradenie sú uvedené v odsekoch 18, 19 a 23.

▼M53

5. Ustanovenia o oceňovaní uvedené v tomto IFRS sa nevzťahujú na ďalej uvedený majetok, patriaci pod uvedené IFRS, či už individuálne alebo v rámci skupiny na vyradenie:

▼B

a) odložené daňové pohľadávky (IAS 12 *Dane z príjmov*);

b) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (IAS 19 *Zamestnanecké požitky*);

▼M53

c) finančný majetok patriaci do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje*;

▼B

d) dlhodobý majetok, ktorý sa účtuje v súlade s modelom reálnej hodnoty, uvedenom v IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;

▼M8

e) dlhodobý majetok, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj v súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo*;

▼B

f) zmluvné práva z poistných zmlúv, ktoré sú definované v IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

▼M17

5A. Požiadavky na klasifikáciu, prezentáciu a oceňovanie v tomto štandarde, ktoré sú aplikovateľné na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na predaj sa uplatňujú taktiež na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci (držaný na rozdelenie vlastníkom).

▼M22

5B. Týmto štandardom sa stanovujú zverejnenia požadované v súvislosti s dlhodobým majetkom (skupinami na vyradenie) klasifikovaným ako držaný na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností. Zverejnenia v ostatných IFRS sa na takýto majetok (alebo skupiny na vyradenie) neuplatňujú, s výnimkou prípadov, keď sa v týchto IFRS požadujú:

a) konkrétne zverejnenia v súvislosti s dlhodobým majetkom (skupinami na vyradenie) klasifikovaným ako držaný na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností; alebo

([1]) Ak sa však očakáva, že peňažné toky z individuálneho majetku alebo skupiny majetku budú plynúť predovšetkým z predaja a nie ich ďalšieho používania, budú menej závislé od peňažných tokov plynúcich z iných aktív a skupina na vyradenie, ktorá bola súčasťou peňazotvornej jednotky, sa stáva samostatnou peňazotvornou jednotkou.

▼M22

b) zverejnenia o oceňovaní majetku a záväzkov v rámci skupiny na vyradenie, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti požiadavky IFRS 5 o oceňovaní a takéto zverejnenia nie sú predtým poskytnuté v ostatných poznámkach k účtovnej závierke.

Na dosiahnutie súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 1, konkrétne s odsekmi 15 a 125 tohto štandardu, môžu byť potrebné dodatočné zverejnenia o dlhodobom majetku (alebo o skupinách na vyradenie), klasifikovanom ako držaný na predaj alebo ukončenie činností.

▼M17

KLASIFIKÁCIA DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPÍN NA VYRADENIE) DO KATEGÓRIE DRŽANÝ NA PREDAJ ALEBO DRŽANÝ NA ROZDELENIE VLASTNÍKOM

▼B

6. Účtovná jednotka klasifikuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) do kategórie držaný na predaj vtedy, ak sa jeho účtovná hodnota spätne získa primárne prostredníctvom predaja nie jeho pokračujúcim používaním.

7. Ak sa má naplniť podstata uvedeného ustanovenia, majetok (alebo skupina na vyradenie) sa už musí nachádzať v stave umožňujúcom okamžitý predaj za podmienok, ktoré sú bežné a obvyklé pre predaj takéhoto majetku (alebo skupín na vyradenie) a tento predaj musí byť *vysoko pravdepodobný*.

▼M17

8. Aby bol predaj vysoko pravdepodobný, musí sa na príslušnej úrovni manažmentu rozhodnúť o pláne predaja majetku (alebo skupiny na vyradenie) a musí sa začať aktívny program na nájdenie kupujúceho a dokončenie realizácie plánu. Navyše, majetok (alebo skupina na vyradenie) sa musí aktívne ponúkať na predaj za cenu, ktorá je primeraná a opodstatnená vo vzťahu k jeho súčasnej reálnej hodnote. Okrem toho by sa malo očakávať, že do jedného roka od dátumu klasifikácie splní predaj, okrem výnimiek uvedených v odseku 9, podmienky na jeho uznanie ako ukončeného predaja, a činnosti potrebné na zavŕšenie plánu by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám plánu, alebo že sa plán úplne zruší. Ako súčasť posudzovania toho, či je predaj vysoko pravdepodobný by sa do úvahy mala brať pravdepodobnosť schválenia akcionármi (ak je toto požadované jurisdikciou).

▼M8

8A. Účtovná jednotka, ktorá je rozhodnutá uskutočniť plán predaja, ktorý má za následok stratu ovládania dcérskej spoločnosti, klasifikuje všetok majetok a záväzky tejto dcérskej spoločnosti ako majetok a záväzky držané na predaj, keď sú splnené kritériá ustanovené v odsekoch 6 až 8, bez ohľadu na to, či si účtovná jednotka ponechá po predaji nekontrolný podiel vo svojej bývalej dcérskej spoločnosti.

▼B

9. Určitými udalosťami alebo okolnosťami sa môže predĺžiť obdobie ukončenia predaja na dobu dlhšiu ako jeden rok. Predĺžením obdobia potrebného na ukončenie predaja sa nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku udalostí alebo okolností, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka je aj naďalej rozhodnutá tento majetok (alebo skupinu na vyradenie) predať. Ide o prípad, ak sú splnené kritériá uvedené v dodatku B.

▼B

10. Za predajné transakcie sa považujú aj výmeny dlhodobého majetku za iný dlhodobý majetok, ak má takáto výmena v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* komerčnú podstatu.

11. Ak účtovná jednotka nadobudne dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) výlučne so zámerom jeho následného vyradenia, takýto dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) sa klasifikuje ako držaný na predaj k dátumu nadobudnutia len vtedy, ak došlo k splneniu jednoročnej podmienky uvedenej v odseku 8 (okrem výnimiek uvedených v odseku 9) a súčasne je vysoko pravdepodobné, že k splneniu ostatných kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8, ktoré k danému dátumu neboli splnené, dôjde v priebehu krátkeho času po nadobudnutí (obvykle do troch mesiacov).

12. Ak k splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8 dôjde po ►M5 období vykazovania ◄, účtovná jednotka neklasifikuje vo vydanej účtovnej závierke dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj. Ak však k splneniu týchto kritérií dôjde po ►M5 období vykazovania ◄, ale ešte pred schválením účtovnej závierky na vydanie, účtovná jednotka zverejní informácie uvedené v odseku 41 písm. a), b) a d), a to v rámci poznámok.

▼M17

12A. Dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom, ak sa účtovná jednotka zaviaže rozdeliť majetok (alebo skupinu na vyradenie) vlastníkom. Aby to tak bolo, majetok musí byť k dispozícii na okamžité rozdelenie v jeho súčasnom stave a rozdelenie musí byť vysoko pravdepodobné. Aby bolo rozdelenie vysoko pravdepodobné, museli sa začať činnosti na dokončenie rozdelenia a malo by sa očakávať, že sa dokončia do jedného roka od dátumu klasifikácie. Činnosti potrebné na ukončenie rozdelenia by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám rozdelenia, alebo že sa rozdelenie zruší. Ako súčasť posudzovania toho, či je rozdelenie vysoko pravdepodobné, by sa mala brať do úvahy pravdepodobnosť schválenia akcionármi (ak sa to požaduje v danej jurisdikcii).

▼B

Dlhodobý majetok určený na likvidáciu vyradením

13. Dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením nesmie účtovná jednotka klasifikovať do kategórie držaný na predaj. Je tomu tak preto, že jeho účtovná hodnota sa spätne získa najmä pokračujúcim používaním. Ak však likvidovaná skupina na vyradenie spĺňa podmienky ustanovené v odseku 32 písm. a) až c), účtovná jednotka vykáže v súlade s odsekmi 33 a 34 výsledky a peňažné toky zo skupiny na vyradenie v rámci ukončených činností, a to k dátumu, ku ktorému ukončí ich používanie. Dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie) určený na likvidáciu vyradením zahŕňa dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa bude používať do konca jeho ekonomickej životnosti a dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa nepredá, ale bude sa likvidovať vyradením.

14. O dlhodobom majetku, ktorý bol dočasne vyňatý z používania, nesmie účtovná jednotka účtovať tak, ako keby došlo k jeho likvidácii vyradením.

▼B

OCEŇOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) KLASIFIKOVANÉHO DO KATEGÓRIE DRŽANÝ NA PREDAJ

Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)

15. Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj jeho účtovnou hodnotou alebo, ak je nižšia, jeho reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj.

▼M17

15A. Účtovná jednotka ocení dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný do kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom v sume, ktorá je nižšou z jeho účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty zníženej o náklady na rozdelenie ([1]).

▼B

16. Ak novonadobudnutý majetok (alebo skupina na vyradenie) spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu do kategórie držaný na predaj (pozri odsek 11), uplatňovanie odseku 15 vyústi pri prvotnom vykázaní do ocenenia majetku (alebo skupiny na vyradenie) v sume jeho účtovnej hodnoty stanovenej tak, ako keby sa do tejto kategórie neklasifikoval (napríklad obstarávacou cenou), alebo, ak je nižšia, jeho reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj. Ak teda dôjde k nadobudnutiu majetku (alebo skupiny na vyradenie) v rámci podnikovej kombinácie, oceňuje sa tento majetok v jeho reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj.

17. Ak sa očakáva, že k predaju dôjde za viac ako jeden rok, účtovná jednotka vyčísli náklady na predaj v ich súčasnej hodnote. Akékoľvek zvýšenie súčasnej hodnoty nákladov na predaj, ku ktorému došlo v dôsledku plynutia času, sa v rámci hospodárskeho výsledku vykazuje ako finančný náklad.

18. Bezprostredne pred prvotnou klasifikáciou majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj sa účtovné hodnoty majetku (alebo všetkého majetku a záväzkov v skupine) stanovujú v súlade s aplikovateľnými IFRS.

19. Pri následnom precenení skupiny na vyradenie sa účtovné hodnoty toho majetku a záväzkov, ktoré síce tvoria súčasť tejto skupiny klasifikovanej do kategórie držaný na predaj, ale nevzťahujú sa na ne požiadavky oceňovania tohto štandardu, precenia v súlade s príslušnými IFRS, a to ešte pred tým, ako sa precení reálna hodnota znížená o náklady na predaj za skupinu na vyradenie ako celok.

Vykazovanie vzniku a zrušenia strát zo zníženia hodnoty

20. Účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty z každého prvotného alebo následného zníženia hodnoty majetku (alebo skupiny na vyradenie) na jeho reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, a to v rozsahu, v akom nedošlo k jej vykázaniu v súlade s odsekom 19.

21. Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, avšak nie vo vyššej sume, ako je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná buď v súlade s týmto štandardom, alebo predtým v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.*

([1]) Náklady na rozdelenie sú dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s rozdelením s výnimkou nákladov na financovanie a nákladov na daň z príjmu.

▼B

22. Účtovná jednotka vykazuje zisk z každého následného zvýšenia reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj, stanovenej za skupinu na vyradenie:

a) vo výške, ktorá nebola vykázaná v súlade s odsekom 19, ale

b) nie vo vyššej sume, ako je kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná buď v súlade s týmto štandardom, alebo predtým v súlade s IAS 36 za dlhodobý majetok, na ktorý sa vzťahujú požiadavky oceňovania uvedené v tomto štandarde.

23. Stratou zo zníženia hodnoty (alebo akýkoľvek následný zisk) vykázanou za skupinu na vyradenie sa znižuje (alebo zvyšuje) účtovná hodnota toho dlhodobého majetku v skupine, na ktorý sa vzťahujú požiadavky oceňovania tohto štandardu, a to v poradí určenom v odsekoch 104 písm. a) a b) a 122 štandardu IAS 36 (v znení revízie z roku 2004).

24. Zisk alebo strata, ktoré predtým neboli vykázané k dátumu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), sa vykazujú k dátumu ukončenia vykazovania. Požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania sú uvedené v:

a) odsekoch 67 až 72 štandardu IAS 16 (v znení revízie z roku 2003) pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a

b) odsekoch 112 až 117 štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004) pre nehmotný majetok.

25. Účtovná jednotka neodpisuje (alebo neamortizuje) dlhodobý majetok, kým je klasifikovaný do kategórie držaný na predaj, alebo kým tvorí súčasť skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaný na predaj. Aj naďalej sa však vykazujú úroky a iné náklady priraditeľné k záväzkom skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaná na predaj.

▼M48

Zmeny plánu predaja alebo plánu rozdelenia vlastníkom

26. Ak účtovná jednotka klasifikovala majetok (alebo skupinu na vyradenie) v kategórii držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, avšak už nie sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 až 9 (držanie na predaj) alebo v odseku 12A (držanie na rozdelenie vlastníkom), účtovná jednotka takýto majetok (alebo skupinu na vyradenie) prestane klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom. V takýchto prípadoch sa musí účtovná jednotka pri zohľadnení tejto zmeny riadiť usmernením v odsekoch 27 až 29 okrem prípadu, keď sa uplatňuje odsek 26A.

26A. Ak účtovná jednotka preklasifikuje majetok (alebo skupinu na vyradenie) priamo z kategórie držaný na predaj do kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom alebo priamo z kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom do kategórie držaný na predaj, zmena v klasifikácii sa považuje za pokračovanie pôvodného plánu vyradenia. Účtovná jednotka:

a) sa pri zohľadnení tejto zmeny neriadi usmernením v odsekoch 27 až 29. Účtovná jednotka uplatňuje tie požiadavky na klasifikovanie, predkladanie a oceňovanie v tomto IFRS, ktoré sú uplatniteľné na novú metódu vyradenia;

b) oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), a to tak, že sa riadi usmerneniami v odseku 15 (v prípade preklasifikovania do kategórie držaný na predaj) alebo 15A (v prípade preklasifikovania do kategórie držaný na rozdelenie vlastníkom) a vykazuje akékoľvek zníženie alebo zvýšenie reálnej hodnoty zníženej o náklady na predaj alebo náklady na rozdelenie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), a to tak, že sa riadi usmerneniami v odsekoch 20 až 25;

▼M48

c) nemení dátum klasifikovania v súlade s odsekmi 8 a 12A. Týmto sa nevylučuje predĺženie obdobia potrebného na ukončenie predaja alebo rozdelenia vlastníkom, ak sú splnené podmienky v odseku 9.

27. Účtovná jednotka oceňuje dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) vyradený z kategórie držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom (alebo ten, ktorý prestal byť súčasťou skupiny na vyradenie klasifikovanej v kategórii držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom) nižšou z týchto hodnôt:

a) jeho účtovnou hodnotou, ktorú mal takýto majetok (alebo skupina na vyradenie) pred klasifikovaním do kategórie držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, upravenou o všetky odpisy, amortizáciu alebo precenenie, k vykázaniu ktorých by došlo v prípade, ak by tento majetok (alebo skupina na vyradenie) nebol v kategórii držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom vôbec klasifikovaný, a

b) jeho *spätne získateľnou* sumou k dátumu následného rozhodnutia majetok nepredať alebo nerozdeliť. [poznámka pod čiarou sa vypúšťa].

28. Účtovná jednotka zahŕňa každú požadovanú úpravu účtovnej hodnoty dlhodobého majetku, ktorý sa prestáva klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, do výsledku hospodárenia z pokračujúcich činností toho obdobia, v ktorom už nespĺňa kritéria uvedené v odsekoch 7 až 9 alebo 12A. Účtovné závierky za obdobia od klasifikácie ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom sa príslušne upravia, ak skupina na vyradenie alebo dlhodobý majetok, ktorý sa prestáva klasifikovať ako držaný na predaj alebo držaný na rozdelenie vlastníkom, je dcérskou spoločnosťou, spoločnou prevádzkou, spoločným podnikom, pridruženým podnikom alebo časťou podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku. Účtovná jednotka predkladá takúto úpravu v tej istej časti výkazu komplexného výsledku, v ktorej obvykle vykazuje zisk alebo stratu, ak existujú, vykázanú v súlade s odsekom 37.

29. Ak účtovná jednotka odoberie zo skupiny na vyradenie držanej na predaj individuálnu položku majetku alebo záväzkov, zostávajúci majetok a záväzky skupiny na vyradenie určenej na predaj sa ďalej oceňujú ako skupina iba v prípade, ak sú splnené kritériá v odsekoch 7 až 9. Ak účtovná jednotka odoberie zo skupiny na vyradenie držanej na rozdelenie vlastníkom individuálnu položku majetku alebo záväzkov, zostávajúci majetok a záväzky skupiny na vyradenie určenej na rozdelenie sa ďalej oceňujú ako skupina iba v prípade, ak sú splnené kritériá v odseku 12A. V opačnom prípade sa zostávajúci dlhodobý majetok skupiny, ktorý individuálne spĺňa kritériá na klasifikovanie do kategórie držaný na predaj (alebo držaný na rozdelenie vlastníkom), oceňuje individuálne v jeho účtovnej hodnote alebo, ak je nižšia, v reálnej hodnote zníženej o náklady na predaj (alebo náklady na rozdelenie) platnej k danému dátumu. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa kritériá ako držaný na predaj, sa v súlade s odsekom 26 prestane klasifikovať ako držaný na predaj. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa kritériá ako držaný na rozdelenie vlastníkom, sa v súlade s odsekom 26 prestane klasifikovať ako držaný na rozdelenie vlastníkom.

▼B

PREZENTÁCIA A ZVEREJNENIE

30. Účtovná jednotka prezentuje a zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom účtovnej závierky posúdiť finančné vplyvy ukončených činností a vyradení dlhodobého majetku (alebo skupín na vyradenie).

▼B

Prezentácia ukončených činností

31. *Zložka účtovnej jednotky* zahŕňa činnosti a peňažné toky, ktoré je možné jednoznačne odčleniť od ostatných častí účtovnej jednotky, a to tak na prevádzkové účely, ako aj na účely finančného vykazovania. Inými slovami, zložka účtovnej jednotky bude predstavovať peňazotvornú jednotku alebo skupinu peňazotvorných jednotiek, kým sa naďalej drží na používanie.

32. Ukončená činnosť je zložka účtovnej jednotky, ktorá sa buď vyradila, alebo je klasifikovaná do kategórie držaná na predaj, a:

a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú geografickú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú;

b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenenej geografickej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti, alebo

c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.

33. Účtovná jednotka zverejní:

a) vo výkaze ziskov a strát jednu sumu, ktorá sa skladá zo súhrnu:

i) hospodárskeho výsledku z ukončených činností po zdanení a

ii) zisku alebo straty po zdanení, vykázaných buď z precenenia na reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj, alebo z vyradenia majetku alebo skupiny (skupín) na vyradenie tvoriacich ukončenú činnosť;

b) analýzu jednej sumy uvedenej v písmene a) na:

i) výnosy, náklady a hospodárskeho výsledok pred zdanením z ukončených činností;

ii) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) IAS 12;

iii) zisk alebo stratu z precenenia na reálnu hodnotou zníženú o náklady na predaj alebo z vyradenia majetku alebo skupiny (skupín) na vyradenie tvoriacich ukončenú činnosť a

iv) súvisiace náklady z titulu dane z príjmov, ako sa to vyžaduje v odseku 81 písm. h) IAS 12;

Analýzu možno uviesť v poznámkach alebo ►M5 vo ◄ výkaze ziskov a strát. Ak sa uvedie v rámci výkazu ziskov a strát, uvádza sa v časti vyhradenej pre ukončenie činnosti, t. j. oddelene od pokračujúcich činností. Analýza sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktorými sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11);

c) čisté peňažné toky priraditeľné k prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončených činností. Tieto zverejnenia sa môžu uvádzať buď v poznámkach alebo priamo v účtovnej závierke. Takéto zverejnenia sa nevyžadujú pri skupinách na vyradenie, ktorým sú novonadobudnuté dcérske spoločnosti spĺňajúce pri ich nadobudnutí kritériá na klasifikáciu do kategórie držané na predaj (pozri odsek 11);

▼M11

d) sumu výnosov z pokračujúcich činností a z ukončených činností priraditeľnú vlastníkom materskej spoločnosti. Tieto zverejnenia sa môžu uvádzať buď v poznámkach, alebo vo výkaze komplexného výsledku.

▼M31

33A. Ak účtovná jednotka prezentuje položky zisku alebo straty v samostatnom výkaze podľa opisu uvedeného v odseku 10A štandardu IAS 1 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), v tomto samostatnom výkaze sa prezentuje aj časť označená ako vzťahujúca sa na ukončené činnosti.

▼B

34. Účtovná jednotka opätovne uvedie zverejnenie podľa odseku 33 aj za predchádzajúce obdobia prezentované v účtovnej závierke tak, aby sa zverejnenie týkalo všetkých činností, ktoré boli ukončené ►M5 na konci obdobia vykazovania ◄ posledného prezentovaného obdobia.

35. Úpravy v bežnom období vo vzťahu k sumám, ktoré sa priamo týkajú vyradenia ukončenej činnosti a v predošlých obdobiach boli prezentované v rámci ukončených činností, sa klasifikujú osobitne, a to v rámci ukončených činností. Charakter a suma takýchto úprav sa zverejnia. Príklady okolností, za ktorých môže dôjsť k výskytu takýchto úprav, zahŕňajú:

a) vyriešenie neistôt týkajúcich sa podmienok vyradenia, ako napríklad vyriešenie úprav nákupnej ceny a odškodnenia s kupujúcim;

b) vyriešenie neistôt, ktoré vyplývajú a priamo súvisia s činnosťami zložky pred jej vyradením, ako napríklad environmentálne záväzky a záväzky týkajúce sa záruky za výrobok poskytnuté predávajúcim;

c) vysporiadanie záväzkov vyplývajúcich z programu zamestnaneckých požitkov za predpokladu, že vysporiadanie sa priamo týka vyradenia.

36. Ak účtovná jednotka prestane klasifikovať zložku účtovnej jednotky ako držanú na predaj, výsledky činností zložky, ktoré boli predtým prezentované v rámci ukončených činností v súlade s odsekmi 33 až 35, sa preklasifikujú a zahrnú sa do výnosov z pokračujúcich činností za všetky prezentované obdobia. Sumy za predchádzajúce obdobia sa uvedú ako sumy, ktorých prezentovanie sa spätne upravilo.

▼M8

36A. Účtovná jednotka, ktorá je rozhodnutá uskutočniť plán predaja, ktorý zahŕňa stratu ovládania dcérskej spoločnosti, zverejní informácie vyžadované v odsekoch 33 až 36, ak dcérska spoločnosť je skupina na vyradenie, ktorá vyhovuje definícii ukončenej činnosti podľa odseku 32.

▼B

Zisky alebo straty z pokračujúcich činností

37. Akýkoľvek zisk alebo strata z precenenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného do kategórie držaný na predaj, ktorý nespĺňa definíciu ukončenej činnosti, sa zahrnie do hospodárskeho výsledku z pokračujúcich činností.

Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovanej do kategórie držaná na predaj

38. Účtovná jednotka v súvahe prezentuje dlhodobý majetok klasifikovaný do kategórie držaný na predaj a tiež majetok v rámci skupiny na vyradenie, klasifikovanej do kategórie držaná na predaj, oddelene od ostatného majetku. Záväzky skupiny na vyradenie, klasifikovanej do kategórie držané na predaj, sa v súvahe prezentujú oddelene od ostatných záväzkov. Takýto majetok a záväzky nie je možné vzájomne kompenzovať a prezentovať jednou sumou. Hlavné triedy majetku a záväzkov klasifikovaných do kategórie držané na predaj sa zverejňujú samostatne buď v rámci samotnej súvahy, alebo v poznámkach, okrem výnimky podľa odseku 39. Účtovná jednotka samostatne prezentuje všetky kumulované výnosy alebo náklady, ktoré sú ►M5 vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku ◄ a vzťahujú sa na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný do kategórie držaný na predaj.

▼B

39. Ak je skupinou na vyradenie novozískaná dcérska spoločnosť, ktorá v čase nadobudnutia spĺňa kritériá na klasifikovanie do kategórie držaná na predaj (pozri odsek 11), nevyžaduje sa zverejnenie hlavných tried majetku a záväzkov.

40. Účtovná jednotka nereklasifikuje ani neupravuje sumy prezentované za dlhodobý majetok alebo majetok a záväzky vyraďovaných skupín klasifikovaných ako držané na predaj v súvahách za predchádzajúce obdobia tak, aby odzrkadľovali klasifikáciu použitú v súvahe za posledné prezentované obdobie.

Dodatočné zverejnenia

41. Účtovná jednotka zverejní v poznámkach ďalej uvedené informácie za obdobie, v ktorom bol dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný do kategórie držaný na predaj alebo predaný:

a) opis dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie),

b) opis skutočností a okolností predaja, alebo vedúcich k očakávanému vyradeniu a očakávaný spôsob a načasovanie vyradenia,

c) zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 20 až 22 a ak nedošlo k samostatnému prezentovaniu vo výkaze ziskov a strát, aj tú časť výkazu ziskov a strát, ktorá takýto zisk alebo stratu obsahuje,

d) segment, v rámci ktorého sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) prezentuje v súlade s IFRS 8 *Prevádzkové segmenty,* ak takáto prezentácia existuje.

42. V prípade uplatnenia odseku 26 alebo 29 účtovná jednotka zverejní v období, v ktorom došlo k prijatiu rozhodnutia o zmene plánu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), opis skutočností a okolností vedúcich k tomuto rozhodnutiu a vplyv uvedeného rozhodnutia na výsledky činností za dané obdobie a za všetky prezentované predchádzajúce obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Tento štandard sa uplatňuje prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie do kategórie držaný na predaj a na činnosti, ktoré po dátume účinnosti tohto štandardu spĺňajú kritériá na ich označenie za ukončené. Účtovná jednotka môže kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto štandardu uplatniť požiadavky tohto štandardu na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá klasifikácie do kategórie držaný na predaj, a na činnosti spĺňajúce kritériá na ich označenie za ukončené, za predpokladu, že informácie o ocenení a iné informácie potrebné na uplatnenie tohto štandardu sa získali už v čase pôvodného splnenia uvedených kritérií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

44. Účtovná jednotka uplatní tento štandard pre ročné obdobia začínajúce sa 1. januárom 2005 alebo neskôr. Skoršia aplikácia sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.

▼M5

44A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 3 a 38 a doplnil odsek 33A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M11

44B. IAS 27 (v znení zmien a doplnení, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) pridal odsek 34 písm. d). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa uplatnia na toto skoršie obdobie. Zmena a doplnenie sa uplatnia retrospektívne.

▼M8

44C. Odseky 8A a 36A boli pridané *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1 júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Účtovná jednotka však neuplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. júlom 2009, ak neuplatňuje aj IAS 27 (zmenený a doplnený v máji 2008). Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia pred 1. júlom 2009, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia prospektívne od dátumu, ku ktorému prvýkrát uplatnila IFRS 5, bez toho, aby boli dotknuté prechodné ustanovenia v odseku 45 IAS 27 (zmenenom a doplnenom v máji 2008).

▼M17

44D. IFRIC 17 *Rozdelenia nepeňažných aktív vlastníkom* pridal v novembri 2008 odseky 5A, 12A a 15A a zmenil a doplnil odsek 8. Tieto zmeny a doplnenia sa uplatnia prospektívne na dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako držaný na rozdelenie vlastníkom, na účtovné obdobia začínajúce 1. júla 2009 alebo neskôr. Spätné uplatňovanie nie je povolené. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na obdobie začínajúce sa pred 1. júlom 2009, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a taktiež uplatní IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008), IAS 27 (v znení zmien a doplnení z mája 2008) a IFRIC 17.

▼M22

44E. Odsek 5B bol pridaný *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M32

44G. Štandardom IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydaným v máji 2011, sa zmenil a doplnil odsek 28. Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie pri uplatňovaní štandardu IFRS 11.

▼M33

44H. Štandardom IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa definícia reálnej hodnoty v dodatku A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M31

44I. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 33A. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼M53

44K. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 5 a vypustili sa odseky 44F a 44J. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M48

44L. Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenili odseky 26 až 29 a doplnil sa odsek 26A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na zmeny metódy vyradenia, ktoré sa uskutočnia v ročných obdobiach, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 35

45. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 35 *Ukončované činnosti*.

Dodatok A

Definície pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Peňazotvorná jednotka	Najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré do veľkej miery nezávisia od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.
Zložka účtovnej jednotky	Činnosti a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne odlíšiť od zvyšku účtovnej jednotky na prevádzkové účely a na účely finančného vykazovania.
Náklady na predaj	Dodatočné náklady priamo priraditeľné k vyradeniu majetku (alebo **skupiny na vyradenie**), okrem finančných nákladov a nákladov na daň z príjmov.
Obežný majetok	►M5 Účtovná jednotka klasifikuje majetok ako krátkodobý, keď: a) očakáva realizáciu majetku, alebo ho zamýšľa predať alebo spotrebovať, v rámci svojho bežného prevádzkového cyklu, b) majetok drží primárne na účely obchodovania, c) očakáva realizáciu majetku do dvanástich mesiacov po období vykazovania alebo d) majetok predstavuje peniaze alebo peňažný ekvivalent (ako sa definuje v IAS 7), s výnimkou prípadu, keď je zamedzené výmene majetku alebo jeho použitiu na splatenie záväzku počas najmenej dvanástich mesiacov po období vykazovania. ◄
Ukončená činnosť	**Zložka účtovnej jednotky**, ktorá sa buď vyradila, alebo je klasifikovaná do kategórie držaná na predaj a: a) predstavuje samostatnú významnú oblasť podnikania alebo vyčlenenú geografickú oblasť, v ktorej činnosti prebiehajú; b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie samostatnej významnej oblasti podnikania alebo vyčlenenej geografickej oblasti, v ktorej prebiehajú činnosti, alebo c) ide o dcérsku spoločnosť nadobudnutú výhradne so zámerom jej ďalšieho predaja.

▼B

Skupina na vyradenie	Skupina majetku, ktorá sa má vyradiť predajom alebo iným spôsobom, spolu ako skupina v rámci jednej transakcie, ako aj záväzky priamo súvisiace s týmto majetkom, ktoré sa tiež prevedú touto transakciou. Skupina zahŕňa goodwill nadobudnutý v podnikovej kombinácií v prípade, ak je skupina **peňazotvornou jednotkou**, ku ktorej bol alokovaný goodwill v súlade s požiadavkami odsekov 80 až 87 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004), alebo ak ide o činnosť v rámci takejto peňazotvornej jednotky.

▼M33

Reálna hodnota	je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia. (Pozri IFRS 13.)

▼B

Záväzná nákupná povinnosť	Dohoda s nespriaznenou stranou, záväzná pre obidve strany a zvyčajne právne vymáhateľná, v ktorej a) sa stanovujú všetky významné podmienky vrátane ceny a časového rámca jednotlivých transakcií a b) sú zahrnuté sankcie za nedodržanie tejto dohody, ktorých výška je dostatočne vysoká na to, aby sa naplnenie dohody považovalo za **vysoko pravdepodobné**.
Vysoko pravdepodobné	S významne väčšou pravdepodobnosťou, aká zodpovedá označeniu **pravdepodobné**.
Dlhodobý majetok	Majetok, ktorý nespĺňa definíciu **obežného majetku**.
Pravdepodobné	S vyššou pravdepodobnosťou ako nepravdepodobnosťou.
Spätne získateľná suma	Vyššia spomedzi sumy reálnej hodnoty majetku zníženej o náklady na predaj a jeho hodnoty z používania.
Hodnota z používania	Súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktorých vznik sa očakáva z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci doby použiteľnosti.

Dodatok B

Aplikačný dodatok

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

PREDĹŽENIE OBDOBIA POTREBNÉHO NA DOKONČENIE PREDAJA

B1. Podľa ustanovení odseku 9 sa predĺžením obdobia potrebného na dokončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) do kategórie držaný na predaj, ak k takémuto zdržaniu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré účtovná jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že účtovná jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Výnimka z jednoročnej požiadavky uvedenej v odseku 8 sa preto uplatňuje v týchto situáciách, v rámci ktorých dôjde k takýmto udalostiam alebo okolnostiam:

▼B

a) k dátumu, ku ktorému sa účtovná jednotka zaviaže realizovať plán predaja dlhodobého majetku (alebo skupinu na vyradenie), bude účtovná jednotka primerane očakávať, že iné strany (nie kupujúci) uvalia také podmienky prevodu majetku (alebo skupiny na vyradenie), ktorými sa predĺži čas potrebný na dokončenie predaja, a:

   i) nevyhnutné opatrenia ako reakcia na tieto podmienky sa nemôžu iniciovať až dovtedy, kým sa nezíska *záväzná nákupná povinnosť*, a

   ii) dosiahnutie záväznej nákupnej povinnosti nastane s vysokou pravdepodobnosťou v priebehu jedného roku.

b) účtovná jednotka získa záväznú nákupnú povinnosť a následne kupujúci alebo iné strany neočakávane uvalia na prevod dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), predtým klasifikovaného do kategórie držaný na predaj, také podmienky, ktorými sa predĺži obdobie potrebné na dokončenie predaja, a:

   i) ako reakcia na vzniknuté podmienky sa včas prijali nevyhnutné opatrenia a

   ii) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov, ktoré spôsobujú oneskorenie.

c) počas prvotného jednoročného obdobia dôjde k výskytu takých okolností, ktoré sa predtým považovali za nepravdepodobné, v dôsledku čoho dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý bol predtým klasifikovaný do kategórie držaný na predaj, sa nepredá do konca tohto obdobia, a:

   i) počas prvotného jednoročného obdobia účtovná jednotka uskutočnila nevyhnutné opatrenia ako reakciu na túto zmenu okolností;

   ii) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa aktívne ponúka na predaj za cenu primeranú takto zmeneným okolnostiam a

   iii) sú splnené kritériá uvedené v odsekoch 7 a 8.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 6

Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je presne určiť spôsob finančného vykazovania na *prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov.*

2. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   a) čiastočné vylepšenia existujúcich účtovných postupov pre *výdavky na prieskum a vyhodnocovanie;*

   b) aby účtovné jednotky, ktoré vykazujú *majetok z prieskumu a vyhodnocovania,* posudzovali takýto majetok na zníženie hodnoty v súlade s týmto štandardom a ocenili akékoľvek zníženie hodnoty v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku;*

   c) zverejniť určujúce a vysvetľujúce hodnoty v účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov a pomôcť používateľom týchto účtovných závierok porozumieť hodnotám, načasovaniu a pravdepodobnosti budúcich peňažných tokov z akéhokoľvek vykázaného majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na vzniknuté výdavky na prieskum a vyhodnocovanie.

4. Štandard neurčuje ďalšie postupy účtovania v účtovných jednotkách podnikajúcich v prieskume a vyhodnocovaní nerastných zdrojov.

5. Účtovná jednotka neuplatní tento štandard na výdavky vzniknuté:

   a) pred prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov, ako sú výdavky vzniknuté účtovnej jednotke pred nadobudnutím zákonného práva na preskúmanie konkrétnej oblasti;

   b) po tom, ako sa technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastných surovín stala preukázateľnou.

VYKAZOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

Dočasná výnimka z IAS 8 odseky 11 a 12

6. Pri zostavovaní účtovnej politiky účtovná jednotka uplatní pri vykazovaní majetku z prieskumu a vyhodnocovania odsek 10 IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.*

▼B

7. V odsekoch 11 a 12 IAS 8 sa bližšie určujú zdroje referenčných požiadaviek a návodov, ktoré musí brať manažment do úvahy pri zostavovaní účtovnej politiky pre danú položku v prípade, že sa na danú položku priamo nevzťahuje žiadny IFRS. Tento štandard podľa odsekov 9 a 10 oslobodzuje účtovnú jednotku od uplatnenia odsekov 11 a 12 IAS 8 v ňou stanovenej účtovnej politike na vykazovanie a oceňovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania.

OCENENIE MAJETKU Z PRIESKUMU A VYHODNOCOVANIA

Ocenenie pri vykázaní

8. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa ocení obstarávacou cenou.

Zložky obstarávacej ceny majetku z prieskumu a vyhodnocovania

9. Účtovná jednotka určí účtovnú politiku vymedzujúcu, ktoré výdavky sú vykázané ako majetok z prieskumu a vyhodnocovania a túto politiku uplatňuje nepretržite. Pri tomto určovaní účtovná jednotka zohľadňuje, do akej miery posudzovaný výdavok súvisí s nálezom konkrétnych nerastných zdrojov. Ďalej uvedené príklady výdavkov sa môžu zohľadniť v rámci prvotného ocenenia majetku z prieskumu a vyhodnocovania (zoznam nie je vyčerpávajúci):

a) nadobudnutie práv na prieskum;

b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikálne štúdie;

c) prieskumné vrtné práce;

d) výkopové práce;

e) odoberanie vzoriek a

f) činnosti súvisiace s vyhodnotením technickej vykonateľnosti a komerčnej životaschopnosti ťažby nerastného zdroja.

10. Výdavky súvisiace s prípravou nerastných zdrojov sa nevykazujú ako majetok z prieskumu a vyhodnocovania. Koncepčný rámec a IAS 38 *Nehmotný majetok* poskytujú návod vykazovania majetku vznikajúceho z prípravy.

11. V súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* vykazuje účtovná jednotka všetky povinnosti na odstránenie následkov činnosti a obnovu prostredia vzniknuté počas určitého obdobia ako dôsledok vykonania prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

Oceňovanie po vykázaní

12. Po vykázaní majetku z prieskumu a vyhodnocovania účtovná jednotka uplatní buď model ocenenia obstarávacou cenou alebo model precenenia. Ak sa uplatní model precenenia (buď model podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, alebo model podľa IAS 38) musí zodpovedať klasifikácii majetku (pozri odsek 15).

▼B

Zmeny v účtovnej politike

13. Účtovná jednotka môže zmeniť svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie, ak výsledkom zmeny bude účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov a nie je menej hodnoverná, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Účtovná jednotka zváži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.

14. Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovnej politiky týkajúcich sa výdavkov na prieskum a vyhodnocovanie účtovná jednotka preukáže, že zmena privádza účtovnú závierku bližšie k splneniu kritérií IAS 8, ale zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s týmito kritériami.

PREZENTÁCIA

Klasifikácia majetku z prieskumu a vyhodnocovania

15. Účtovná jednotka klasifikuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania ako hmotný alebo nehmotný podľa charakteru nadobudnutého majetku a danú klasifikáciu uplatňuje nepretržite.

16. Niektorý majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa považuje za nehmotný (napríklad práva na vrtné práce), kým iný sa považuje za hmotný (napríklad ostatné dopravné prostriedky a vrtné súpravy). Hodnota opotrebenia hmotného majetku pri vývoji nehmotného majetku je súčasťou obstarávacej ceny nehmotného majetku. Použitím hmotného majetku na vývoj nehmotného majetku nedochádza však k zmene hmotného majetku na nehmotný majetok.

Reklasifikovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania

17. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa takto klasifikuje len dovtedy, kým sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastnej suroviny. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania sa posudzuje na zníženie hodnoty a akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykazuje pred reklasifikáciou.

ZNÍŽENIE HODNOTY

Vykazovanie a oceňovanie

18. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania posudzuje na zníženie hodnoty, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania môže presiahnuť jeho spätne získateľnú sumu. Keď skutočnosti a okolnosti naznačujú, že účtovná hodnota presahuje spätne získateľnú sumu, účtovná jednotka ocení, prezentuje a zverejní všetky straty plynúce zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36, s výnimkou toho, čo je ustanovené v odseku 21.

19. Pri identifikácii majetku z prieskumu a vyhodnocovania, ktorý môže mať zníženú hodnotu, sa na účely majetku z prieskumu a vyhodnocovania dáva prednosť odseku tohto IFRS pred odsekmi 8 až 17 IAS 36. V odseku 20 sa používa výraz „majetok“, ale vzťahuje sa rovnako na jednotlivý majetok z prieskumu a vyhodnocovania, ako aj na účtovnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

▼B

20. Účtovná jednotka by mala otestovať majetok z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty, ak jeden alebo viacero nasledujúcich skutkových stavov alebo okolností to naznačujú (zoznam nie je podrobný):

a) obdobie, počas ktorého má účtovná jednotka právo na prieskum v určitej oblasti uplynulo počas vykazovaného obdobia, alebo uplynie v blízkej budúcnosti a neočakáva sa jeho obnovenie;

b) podstatné výdavky na budúci prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov v určitej oblasti nie sú súčasťou rozpočtu a ani nie sú plánované;

c) prieskum a vyhodnocovanie zdrojov nerastných zdrojov na určitom území neviedlo k objaveniu komerčne životaschopných množstiev nerastných zdrojov a účtovná jednotka sa rozhodla ukončiť takéto aktivity na konkrétnom území;

d) existujú dostatočné údaje svedčiace o tom, že je nepravdepodobné, aby účtovná hodnota majetku z prieskumu a vyhodnocovania bola celá návratná na základe úspešného rozvoja alebo z predaja, aj keď je pravdepodobné, že príprava na konkrétnom území bude pokračovať.

V takomto prípade alebo v podobných prípadoch účtovná jednotka uskutoční test zníženia hodnoty v súlade s IAS 36. Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykáže ako výdavok v súlade s IAS 36.

Vymedzenie úrovne, podľa ktorej sa majetok z prieskumu a vyhodnocovania posudzuje na zníženie hodnoty

21. Účtovná jednotka si určí účtovnú politiku tak, aby mohla majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdeliť medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek na účely posúdenia takého majetku na zníženie hodnoty. Majetok z prieskumu a vyhodnocovania rozdelený medzi peňazotvorné jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek nesmie byť väčší ako prevádzkový segment stanovený podľa IFRS 8 *Prevádzkové segmenty.*

22. Účtovná jednotka si môže na účely testovania majetku z prieskumu a vyhodnocovania na zníženie hodnoty vytvoriť jednu alebo viac peňazotvorných jednotiek.

ZVEREJŇOVANIE

23. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú hodnoty vykázané v účtovnej závierke vyplývajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

24. S cieľom dodržať ustanovenie odseku 23 účtovná jednotka zverejní:

a) svoju účtovnú politiku pre výdavky na prieskum a vyhodnocovanie vrátane účtovnej politiky na vykazovanie majetku z prieskumu a vyhodnocovania;

b) hodnoty majetku, záväzkov, príjmov a výdavkov a peňažného toku z prevádzkovej a investičnej činnosti vznikajúce z prieskumu a vyhodnocovania nerastných zdrojov.

▼B

25. Účtovná jednotka považuje majetok z prieskumu a vyhodnocovania za samostatnú triedu majetku a požadované zverejnenie urobí buď v súlade s IAS 16 alebo IAS 38 podľa toho, ako je majetok klasifikovaný.

DÁTUM ÚČINNOSTI

26. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, musí túto skutočnosť zverejniť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

27. Ak je požiadavka obsiahnutá v odseku 18 nevykonateľná pre porovnávacie informácie, ktoré sa týkajú ročných období so začiatkom pred 1. januárom 2006, účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní. Štandard IAS 8 objasňuje pojem „nevykonateľný“.

Dodatok

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Majetok z prieskumu a vyhodnocovania	**Výdavky na prieskum a vyhodnocovanie, ktoré sú** vykázané ako majetok v súlade s účtovnou politikou účtovnej jednotky.
Výdavky na prieskum a vyhodnocovanie	Výdavky vynaložené účtovnou jednotkou v súvislosti **prieskumom a vyhodnocovaním nerastných zdrojov** pred tým, ako sa stane preukázateľnou technická vykonateľnosť a komerčná životaschopnosť ťažby nerastných surovín.
Prieskum a vyhodnocovanie nerastných zdrojov	Vyhľadávanie nerastných zdrojov zahŕňajúcich nerasty, ropu, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje potom, ako účtovná jednotka získa zákonné práva vykonávať prieskum na konkrétnom území, a ako aj určenie technickej vykonateľnosti a komerčnej životaschopnosti ťažby nerastných surovín.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 7

Finančné nástroje: zverejňovanie

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je vyžadovať od účtovných jednotiek, aby vo svojich účtovných závierkach poskytovali zverejnenia, ktoré umožnia používateľom vyhodnotiť:

a) význam finančných nástrojov pre finančnú pozíciu a výkonnosť účtovnej jednotky a

b) charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená počas obdobia a k dátumu vykazovania, a spôsob, akým účtovná jednotka tieto riziká riadi.

▼M53

2. Zásadami uvedenými v tomto IFRS sa dopĺňajú zásady na vykazovanie, oceňovanie a prezentáciu finančných aktív a finančných záväzkov v IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia a* IFRS 9 *Finančné nástroje*.

▼B

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M53

3. Tento IFRS uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:

a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade s IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku s použitím IFRS 9; v týchto prípadoch účtovné jednotky uplatňujú požiadavky tohto IFRS. Účtovné jednotky takisto uplatňujú tento IFRS na všetky deriváty spojené s podielmi v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo v spoločných podnikoch, pokiaľ deriváty nespĺňajú vymedzenie nástroja vlastného imania v IAS 32;

▼B

b) práv a povinností zamestnávateľov vyplývajúcich z programov zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa uplatňuje IAS 19 *Zamestnanecké požitky*;

▼M12

_____

▼M53

d) poistných zmlúv vymedzených v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. Tento IFRS sa však vzťahuje na deriváty, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IFRS 9 požaduje, aby ich účtovná jednotka účtovala samostatne. Okrem toho emitent, ktorý poskytuje finančnú záruku, uplatní tento IFRS na *zmluvy o finančných zárukách* v prípade, že emitent, ktorý poskytuje finančnú záruku, uplatňuje IFRS 9 pri vykazovaní a oceňovaní uvedených zmlúv, ale uplatní IFRS 4, ak sa tento emitent rozhodne v súlade s odsekom 4 písm. d) štandardu IFRS 4 uplatňovať IFRS 4 pri ich vykazovaní a oceňovaní;

▼M53

e) finančných nástrojov, zmlúv a povinností v rámci platobných transakcií formou akcií, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platby na základe podielov*, okrem toho, že tento IFRS sa vzťahuje na zmluvy v rozsahu pôsobnosti IFRS 9;

▼M6

f) nástrojov, ktoré je potrebné klasifikovať ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D IAS 32.

▼M53

4. Tento IFRS sa vzťahuje na vykazované a nevykazované finančné nástroje. Vykazované finančné nástroje zahŕňajú finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú v rozsahu pôsobnosti IFRS 9. Nevykazované finančné nástroje zahŕňajú niektoré finančné nástroje, ktoré – hoci nepatria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9 – sú v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS.

5. Tento IFRS sa vzťahuje na zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 9.

5A. Požiadavky na zverejňovanie úverového rizika uvedené v odsekoch 35A až 35N sa uplatňujú na tie práva, ktoré sú podľa špecifikácie IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* účtované v súlade s IFRS 9 na účely vykazovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty. Každý odkaz na finančné aktíva alebo finančné nástroje v týchto odsekoch zahŕňa uvedené práva, ak nie je uvedené inak.

▼B

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ZVEREJŇOVANIE

6. Ak sa v tomto štandarde vyžadujú zverejnenia podľa triedy finančného nástroja, účtovná jednotka zoskupí finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru zverejnených informácií a ktoré zohľadňujú vlastnosti týchto finančných nástrojov. Účtovná jednotka poskytne dostatočné informácie na to, aby umožnila zosúhlasenie na riadkové položky prezentované v súvahe.

VÝZNAMNOSŤ FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ POZÍCIU A VÝKONNOSŤ

7. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť významnosť finančných nástrojov pre finančnú pozíciu a výkonnosť účtovnej jednotky.

▼M5

Výkaz o finančnej situácii

▼B

Kategórie finančných aktív a finančných záväzkov

▼M53

8. Účtovná hodnota každej z ďalej uvedených kategórií, ako sú stanovené v IFRS 9, sa zverejňuje buď vo výkaze o finančnej situácii, alebo v poznámkach:

a) finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné aktíva takto určené pri prvotnom vykázaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9 a ii) finančné aktíva povinne oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s IFRS 9;

▼M53

b) až d) [vypúšťajú sa]

e) finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné záväzky takto určené pri prvotnom vykázaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9 a ii) finančné záväzky, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa IFRS 9;

f) finančné aktíva oceňované v amortizovanej hodnote;

g) finančné záväzky oceňované v amortizovanej hodnote;

h) finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, pričom samostatne sa uvádzajú i) finančné aktíva, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9; a ii) investície do nástrojov vlastného imania takto určené pri prvotnom vykázaní v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9.

Finančné aktíva alebo finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

9. Ak účtovná jednotka určila finančné aktívum (alebo skupinu finančných aktív), ktoré by sa inak oceňovalo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo v amortizovanej hodnote, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, musí zverejniť:

a) maximálnu expozíciu voči *úverovému riziku* [pozri odsek 36 písm. a)] finančného aktíva (alebo skupiny finančných aktív) ku koncu obdobia vykazovania;

b) sumu, ktorou akékoľvek súvisiace úverové deriváty alebo podobné nástroje znižujú uvedenú maximálnu expozíciu voči úverovému riziku [pozri odsek 36 písm. b];

c) výšku zmeny, počas daného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty finančného aktíva (alebo skupiny finančných aktív), ktorá pripadá na zmeny úverového rizika finančného aktíva, ktorá sa určí buď:

▼B

i) ako výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá nie je priraditeľná zmenám trhových podmienok, ktoré zapríčiňujúcich *trhové riziko*, alebo

ii) použitím alternatívneho spôsobu, o ktorom si účtovná jednotka myslí, že vernejšie prezentuje sumu zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá je priraditeľná zmenám úverového rizika aktíva.

Zmeny trhových podmienok, ktoré zapríčiňujú trhové riziko, zahŕňajú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo cenového alebo úrokového indexu;

▼M53

d) výšku zmeny reálnej hodnoty akýchkoľvek súvisiacich úverových derivátov alebo podobných nástrojov, ktorá nastala počas daného obdobia a kumulovane potom, ako bolo finančné aktívum určené.

▼**M53**

10. Ak účtovná jednotka určila finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 štandardu IFRS 9 a vyžaduje sa od nej, aby prezentovala účinky zmien uvedeného úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odsek 57.7 štandardu IFRS 9), musí zverejniť:

a) kumulovane výšku zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 pre usmernenie k určovaniu účinkov zmien úverového rizika záväzku);

b) rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by účtovná jednotka musela zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku;

c) prípadné prevody kumulovaného zisku alebo straty v rámci vlastného imania počas daného obdobia vrátane dôvodov takýchto prevodov;

d) ak sa účtovanie záväzku počas daného obdobia ukončilo, prípadnú sumu prezentovanú v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ktorá bola realizovaná pri ukončení vykazovania.

10A. Ak účtovná jednotka určila finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 štandardu IFRS 9 a vyžaduje sa od nej, aby prezentovala všetky zmeny reálnej hodnoty uvedeného záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia (pozri odseky 5.7.7 a 5.7.8 štandardu IFRS 9), musí zverejniť:

a) výšku zmeny, počas daného obdobia a kumulovane, reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 pre usmernenie k určeniu účinkov zmien úverového rizika záväzku), a

b) rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by účtovná jednotka musela zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku.

11. Účtovná jednotka takisto zverejňuje:

a) podrobný opis metód použitých na splnenie požiadaviek uvedených v odseku 9 písm. c), odseku 10 písm. a), odseku 10A písm. a) a v odseku 5.7.7 písm. a) štandardu IFRS 9 vrátane vysvetlenia, prečo je daná metóda vhodná;

b) ak si účtovná jednotka myslí, že informácie, ktoré zverejnila buď vo výkaze o finančnej situácii alebo v poznámkach, aby splnila požiadavky odseku 9 písm. c), odseku 10 písm. a), odseku 10A písm. a) alebo odseku 5.7.7 písm. a) štandardu IFRS 9, verne nezobrazujú zmenu reálnej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny v jeho úverovom riziku, dôvody, na základe ktorých dospela k tomuto záveru, a faktory, ktoré účtovná jednotka považuje za relevantné;

▼M53

c) podrobný opis metodiky alebo metodík použitých na určenie toho, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia (pozri odseky 5.7.7 a 5.7.8 štandardu 9). Ak sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby prezentovala účinky zmien úverového rizika záväzku vo výsledku hospodárenia (pozri odsek 57.8 štandardu IFRS 9), zverejnené informácie musia zahŕňať podrobný opis ekonomického vzťahu opísaného v odseku B5.7.6 štandardu IFRS 9.

Investície do nástrojov vlastného imania určené za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku

11A. Ak účtovná jednotka určila investície do nástrojov vlastného imania za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ako sa povoľuje v odseku 5.7.5 štandardu IFRS 9, musí zverejniť:

a) ktoré investície do nástrojov vlastného imania boli určené za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku;

b) dôvody používania tejto alternatívnej prezentácie;

c) reálnu hodnotu každej takejto investície ku koncu obdobia vykazovania;

d) dividendy vykázané počas obdobia vykazovania, pričom samostatne sa uvádzajú tie, ktoré sa týkajú investícií, ktorých účtovanie sa počas obdobia vykazovania ukončilo, a tie, ktoré sa týkajú investícií držaných ku koncu obdobia vykazovania;

e) všetky prevody kumulovaného zisku alebo straty v rámci vlastného imania počas daného obdobia vrátane dôvodu takýchto prevodov.

11B Ak účtovná jednotka počas obdobia vykazovania ukončila vykazovanie investícií do nástrojov vlastného imania oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, musí zverejniť:

a) dôvody vyradenia investícií;

b) reálnu hodnotu investícií k dátumu ukončenia vykazovania;

c) kumulovaný zisk alebo stratu z vyradenia.

▼B

Reklasifikácia

▼M53

12 až 12A [Vypúšťajú sa.]

12B. Účtovná jednotka musí zverejniť, či v bežnom alebo predchádzajúcich obdobiach vykazovania reklasifikovala nejaké finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1 štandardu IFRS 9. Pre každú takú udalosť účtovná jednotka zverejňuje:

a) dátum reklasifikácie;

b) podrobné vysvetlenie zmeny obchodného modelu a kvalitatívny opis jej účinku na účtovnú závierku účtovnej jednotky;

c) sumu reklasifikovanú do každej kategórie a z každej kategórie.

▼**M53**

12C. Pri každom období vykazovania po reklasifikácii až do ukončenia vykazovania účtovná jednotka zverejňuje pri aktívach reklasifikovaných z kategórie reálnej hodnoty cez výsledok hospodárenia tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote alebo reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.4.1 štandardu IFRS 9:

a) efektívnu úrokovú mieru stanovenú k dátumu reklasifikácie a

b) vykázané úrokové výnosy.

12D. Ak účtovná jednotka od svojho posledného dátumu ročného vykazovania reklasifikovala finančné aktíva z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote, alebo z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia tak, aby boli oceňované v amortizovanej hodnote alebo reálnej hodnote cez ostatné súčasti komplexného výsledku, musí zverejniť:

a) reálnu hodnotu finančných aktív ku koncu obdobia vykazovania a

b) zisk alebo stratu z reálnej hodnoty, ktoré by sa vykázali vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku počas obdobia vykazovania, ak by finančné aktíva neboli reklasifikované.

▼**M34**

_____

Započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov

13A. Zverejneniami v odsekoch 13B až 13E sa dopĺňajú ostatné požiadavky na zverejňovanie tohto IFRS, pričom tieto zverejnenia sa vyžadujú pre všetky vykazované finančné nástroje, ktoré sú započítavané v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Tieto zverejnenia sa vzťahujú aj na vykazované finančné nástroje, ktoré podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode bez ohľadu na to, či sa započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32.

13B. Účtovná jednotka zverejňuje informácie s cieľom umožniť používateľom jej účtovnej závierky, aby vyhodnotili účinok alebo potenciálny účinok mechanizmov započítavania na finančnú situáciu účtovnej jednotky. Sem patrí účinok alebo potenciálny účinok práv na započítanie súvisiacich s vykazovanými finančnými aktívami a finančnými záväzkami účtovnej jednotky, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A.

13C. V záujme splnenia cieľa uvedeného v odseku 13B zverejňuje účtovná jednotka ku koncu obdobia vykazovania osobitne od vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A, tieto kvantitatívne informácie:

(a) hrubú sumu týchto vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov;

(b) sumy, ktoré sa započítavajú v súlade s kritériami uvedenými v odseku 42 štandardu IAS 32 pri určovaní čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii;

(c) čisté sumy prezentované vo výkaze o finančnej situácii;

▼M34

(d) sumy, ktoré podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b), vrátane:

(i) súm súvisiacich s vykazovanými finančnými nástrojmi, ktoré nespĺňajú niektoré alebo žiadne z kritérií započítania uvedených odseku 42 štandardu IAS 32; a

(ii) súm súvisiacich s finančným kolaterálom (vrátane hotovostného kolaterálu); a

(e) čistú sumu po odpočítaní súm v písm. d) od súm v písm. c) vyššie.

Informácie vyžadované na základe tohto odseku sa prezentujú v tabuľkovom formáte osobitne pre finančné aktíva a finančné záväzky, ak nie je vhodnejší iný formát.

13D. Celková suma zverejnená v súlade s odsekom 13C písm. d) za určitý nástroj sa obmedzí na sumu uvedenú v odseku 13C písm. c) za tento nástroj.

13E. Účtovná jednotka zahrnie do zverejnení opis práv na započítanie, ktoré súvisia s vykazovanými finančnými aktívami a vykazovanými finančnými záväzkami účtovnej jednotky podliehajúcimi vymáhateľným hlavným dohodám o vzájomnom započítaní alebo podobným dohodám, ktoré sa zverejňujú v súlade s odsekom 13C písm. d), vrátane povahy týchto práv.

13F. Ak sa informácie vyžadované v odsekoch 13B až 13E zverejnia vo viac než jednej poznámke k účtovnej závierke, účtovná jednotka zahrnie krížový odkaz na tieto poznámky.

▼B

Zabezpečenie

▼M53

14. Účtovná jednotka zverejňuje:

a) účtovnú hodnotu finančných aktív, ktoré založila ako kolaterál za záväzky alebo podmienené záväzky, vrátane súm, ktoré sa reklasifikovali v súlade s odsekom 3.2.23 písm. a) štandardu IFRS 9 a

b) podmienky týkajúce sa jej zálohy.

▼B

15. Keď má účtovná jednotka v držbe kolaterál (v podobe finančných alebo nefinančných aktív) a má povolené kolaterál predať alebo ho opätovne použiť na zabezpečenie v prípade, že nedôjde k neplneniu zo strany vlastníka kolaterálu, účtovná jednotka zverejní:

a) reálnu hodnotu držaného kolaterálu;

b) reálnu hodnotu akéhokoľvek takéhoto kolaterálu predaného alebo opätovne použitého na zabezpečenie a skutočnosť, či účtovná jednotka má povinnosť to vrátiť späť, a

c) požiadavky a podmienky súvisiace s použitím kolaterálu účtovnou jednotkou.

Účet opravných položiek na úverové straty

▼M53

16. [Vypúšťa sa.]

▼M53

16A. Účtovná hodnota finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9 sa neznižuje o opravnú položku na stratu a účtovná jednotka neprezentuje opravnú položku na stratu samostatne vo výkaze o finančnej situácii ako zníženie účtovnej hodnoty finančného aktíva. Účtovná jednotka však zverejňuje opravnú položku na stratu v poznámkach k účtovnej závierke.

▼B

Zložené finančné nástroje s viacerými vloženými derivátmi

17. Ak účtovná jednotka vydala nástroj, ktorý obsahuje aj záväzkový komponent aj komponent vlastného imania (pozri odsek 28 štandardu IAS 32) a nástroj má viacero vložených derivátov, hodnoty ktorých sú vzájomne závislé (ako napríklad konvertibilný dlhový nástroj s kúpnou opciou emitenta), účtovná jednotka zverejní existenciu týchto prvkov.

Zlyhania a porušenia podmienok

18. V prípade *úverových záväzkov* vykázaných k dátumu vykazovania účtovná jednotka zverejní:

a) podrobnosti o akýchkoľvek zlyhaniach („defaults“) počas účtovného obdobia, pokiaľ ide istinu, úrok, umorovací fond alebo podmienky splatenia týchto úverových záväzkov;

b) účtovnú hodnotu úverových záväzkov v omeškaní k dátumu vykazovania a

c) skutočnosť, či sa zlyhanie (default) odstránilo alebo či sa podmienky úverových záväzkov opätovne dohodli, pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie.

19. Ak počas účtovného obdobia došlo k porušeniu podmienok úverovej zmluvy, iných ako podmienky uvedené v odseku 18, účtovná jednotka zverejní rovnaké informácie, ako informácie požadované v odseku 18, ak toto porušenie podmienok umožnilo veriteľovi žiadať zrýchlené splatenie (pokiaľ sa porušenie podmienok neodstránilo alebo sa podmienky úveru opätovne nedohodli v deň alebo pred dátumom vykazovania).

▼M5

Výkaz komplexného výsledku a vlastné imanie

▼B

Položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát

▼M53

20. Účtovná jednotka zverejňuje vo výkaze komplexného výsledku alebo v poznámkach tieto položky výnosov, nákladov, ziskov alebo strát:

a) čisté zisky alebo čisté straty z:

i) finančných aktív alebo finančných záväzkov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pričom samostatne sa uvádzajú tie z finančných aktív alebo finančných záväzkov určených takto pri prvotnom vykázaní alebo následne v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9, a tie z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sa povinne oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s IFRS 9 (napr. finančné záväzky, ktoré spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie podľa IFRS 9). Pri finančných záväzkoch určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia účtovná jednotka uvádza samostatne výšku zisku alebo straty vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku a sumu vykázanú vo výsledku hospodárenia.

▼M53

ii) až iv) [vypúšťajú sa]

v) finančných záväzkov oceňovaných v amortizovanej hodnote;

vi) finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote;

vii) investícií do nástrojov vlastného imania určených za oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9;

viii) finančných aktív oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9, pričom samostatne sa uvádza suma zisku alebo straty vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku počas daného obdobia a suma reklasifikovaná pri ukončení vykazovania z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku do výsledku hospodárenia za dané obdobie;

b) celkové úrokové výnosy a celkové úrokové náklady (vypočítané pomocou metódy efektívnej úrokovej miery) z finančných aktív, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote alebo ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A štandardu IFRS 9 (pričom tieto sumy sa uvádzajú samostatne); alebo z finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia;

c) výnosy a náklady z poplatkov (iné ako sumy zahrnuté pri stanovovaní efektívnej úrokovej miery) vznikajúce z:

i) finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, a

ii) aktivít trustu a iných správcovských aktivít, ktorých výsledkom je držanie alebo investovanie aktív v mene jednotlivcov, trustov, penzijných programov a iných inštitúcií;

d) [vypúšťa sa]

e) [vypúšťa sa]

20A. Účtovná jednotka zverejňuje analýzu zisku alebo straty vykázaných vo výkaze komplexného výsledku, ktoré vznikajú z ukončenia vykazovania finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote, pričom samostatne sa uvádzajú zisky a straty vznikajúce z ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív. Toto zverejnenie musí zahŕňať dôvody ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

▼B

Ostatné zverejnenia

Účtovná politika

▼M49

21. V súlade s odsekom 117 štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) účtovná jednotka zverejňuje svoje významné účtovné politiky vrátane oceňovacieho základu (alebo oceňovacích základov) použitého (použitých) pri zostavovaní účtovnej závierky a ostatné použité účtovné politiky, ktoré sú relevantné pre pochopenie účtovnej závierky.

▼B

Účtovanie zabezpečenia

▼M53

21A. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na zverejnenie uvedené v odsekoch 21B až 24F na tie expozície voči riziku, ktoré účtovná jednotka zabezpečuje a pri ktorých sa rozhodne uplatňovať účtovanie zabezpečenia. Zverejnenie účtovania zabezpečenia musí obsahovať informácie:

a) o stratégii riadenia rizík účtovnej jednotky a o tom, ako sa používa na riadenie rizík;

b) o tom, ako môžu činnosti účtovnej jednotky týkajúce sa zabezpečenia ovplyvniť výšku, načasovanie a neistotu jej budúcich peňažných tokov a

c) o účinku, ktorý má účtovanie zabezpečenia na výkaz o finančnej situácii, výkaz komplexného výsledku a výkaz zmien vlastného imania účtovnej jednotky.

21B. Účtovná jednotka prezentuje požadované zverejnenia v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele vo svojej účtovnej závierke. Účtovná jednotka však nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste, za predpokladu, že informácie sú zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na nejaký iný výkaz, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktorý je používateľom účtovnej závierky dostupný za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácií zahrnutých prostredníctvom krížového odkazu je účtovná závierka neúplná.

21C. Keď sa v odsekoch 22A až 24F vyžaduje od účtovnej jednotky, aby zverejňované informácie uvádzala samostatne podľa kategórie rizika, účtovná jednotka stanoví každú kategóriu rizika na základe expozícií voči rizikám, ktoré sa účtovná jednotka rozhodne zabezpečiť a pre ktoré sa používa účtovanie zabezpečenia. Účtovná jednotka stanovuje kategórie rizika konzistentne pre všetky zverejnenia účtovania zabezpečenia.

21D. V snahe splniť ciele uvedené v odseku 21A účtovná jednotka (ak ďalej nie je stanovené inak) určí mieru podrobností, ktoré sa zverejnia, aký dôraz dá na rôzne aspekty požiadaviek na zverejnenie, aká je vhodná úroveň agregácie alebo rozčlenenia a to, či používatelia účtovnej závierky potrebujú ďalšie vysvetlenia na zhodnotenie zverejňovaných kvantitatívnych informácií. Účtovná jednotka však používa rovnakú úroveň agregácie alebo rozčlenenia, akú používa pri požiadavkách na zverejnenie súvisiacich informácií v tomto IFRS a v IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*.

Účtovanie zabezpečenia

22. [Vypúšťa sa.]

22A. Účtovná jednotka pri expozíciách voči rizikám vysvetlí svoju stratégiu riadenia rizík pre každú kategóriu rizika, ktorú sa rozhodne zabezpečiť a pre ktorú sa používa účtovanie zabezpečenia. Toto vysvetlenie by malo používateľom účtovnej závierky umožniť zhodnotenie (napríklad):

a) toho, ako vznikajú jednotlivé riziká;

b) spôsobu, akým účtovná jednotka riadi jednotlivé riziká; to zahŕňa aj skutočnosť, či účtovná jednotka zabezpečuje určitú položku v celom rozsahu pre všetky riziká alebo či zabezpečuje zložku (alebo zložky) rizika určitej položky a prečo;

c) rozsahu expozícií voči rizikám, ktoré účtovná jednotka riadi.

▼**M53**

22B. S cieľom splniť požiadavky uvedené v odseku 22A by tieto informácie mali zahŕňať (ale neobmedzujú sa len na) opis:

a) zabezpečovacích nástrojov, ktoré sa používajú (a ako sa používajú) na zabezpečenie expozícií voči rizikám;

b) spôsobu, akým účtovná jednotka stanovuje ekonomický vzťah medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom na účely posúdenia efektívnosti zabezpečenia a

c) spôsobu, akým účtovná jednotka stanovuje zabezpečovací pomer, a toho, aké sú príčiny neefektívnosti zabezpečenia.

22C. Keď účtovná jednotka určí zložku špecifického rizika za zabezpečenú položku (pozri odsek 63.7 štandardu IFRS 9), popri zverejneniach vyžadovaných odsekmi 22A a 22B musí poskytnúť kvalitatívne alebo kvantitatívne informácie:

a) o tom, ako účtovná jednotka stanovila zložku rizika, ktorá je určená za zabezpečenú položku (vrátane opisu povahy vzťahu medzi zložkou rizika a položkou ako celkom), a

b) o tom, ako sa zložka rizika vzťahuje na položku v celom rozsahu (napríklad na určenú zložku rizika v minulosti pripadalo v priemere 80 percent zmien reálnej hodnoty položky ako celku).

Výška, načasovanie a neistota budúcich peňažných tokov

23. [Vypúšťa sa.]

23A. S výnimkou oslobodenia podľa odseku 23C účtovná jednotka zverejňuje podľa kategórie rizika kvantitatívne informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožnia zhodnotiť podmienky zabezpečovacích nástrojov a to, ako ovplyvňujú výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky.

23B. S cieľom splniť požiadavku uvedenú v odseku 23A účtovná jednotka poskytuje rozčlenenie, prostredníctvom ktorého zverejňuje:

a) profil načasovania nominálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja a

b) ak je to možné, priemernú cenu alebo kurz (napríklad realizačnú alebo forwardovú cenu atď.) zabezpečovacieho nástroja.

23C. V situáciách, v ktorých účtovná jednotka často prestavuje (t. j. ukončuje a nanovo začína) zabezpečovacie vzťahy, pretože zabezpečovací nástroj i zabezpečená položka sa často menia [t. j. účtovná jednotka uplatňuje dynamický proces, v ktorom expozícia ani zabezpečovacie nástroje používané na riadenie uvedenej expozície nezostávajú dlho rovnaké – ako v príklade v odseku B6.5.24 písm. b) štandardu IFRS 9], účtovná jednotka:

a) je oslobodená od poskytovania zverejnení vyžadovaných odsekmi 23A a 23B;

b) zverejňuje:

i) informácie o tom, aká je konečná stratégia riadenia rizík vo vzťahu k uvedeným zabezpečovacím vzťahom;

▼**M53**

ii) opis, ako odráža jej stratégiu riadenia rizík používaním účtovania zabezpečenia a určovaním týchto konkrétnych zabezpečovacích vzťahov, a

iii) informácie o tom, ako často sa zabezpečovacie vzťahy ukončujú a nanovo začínajú v rámci procesu účtovnej jednotky vo vzťahu k uvedeným zabezpečovacím vzťahom.

23D. Účtovná jednotka zverejňuje podľa kategórie rizika opis príčin neefektívnosti zabezpečenia, v prípade ktorých sa očakáva, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania.

23E. Ak sa v zabezpečovacom vzťahu vyskytnú iné príčiny neefektívnosti zabezpečenia, účtovná jednotka zverejňuje tieto príčiny podľa kategórie rizika a vysvetlí výslednú neefektívnosť zabezpečenia.

23F. V prípade zabezpečení peňažných tokov účtovná jednotka zverejňuje opis každej očakávanej transakcie, pre ktorú sa v predchádzajúcom období použilo účtovanie zabezpečenia, ale ktorej výskyt sa už neočakáva.

Účinky účtovania zabezpečenia na finančnú situáciu a výkonnosť

24. [Vypúšťa sa.]

24A. Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme tieto hodnoty týkajúce sa položiek určených za zabezpečovacie nástroje samostatne podľa kategórie rizika pre každý typ zabezpečenia (zabezpečenie reálnej hodnoty, zabezpečenie peňažných tokov alebo zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky):

a) účtovnú hodnotu zabezpečovacích nástrojov (finančné aktíva oddelene od finančných záväzkov);

b) riadkovú položku vo výkaze o finančnej situácii, ktorá zahŕňa daný zabezpečovací nástroj;

c) zmenu reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja použitú ako základ pre vykázanie neefektívnosti zabezpečenia za dané obdobie a

d) nominálne hodnoty (vrátane množstiev, ako sú tony alebo kubické metre) zabezpečovacích nástrojov.

24B. Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme tieto hodnoty týkajúce sa zabezpečených položiek samostatne podľa kategórie rizika pre typy zabezpečení takto:

a) pri zabezpečeniach reálnej hodnoty:

i) účtovnú hodnotu zabezpečenej položky vykázanú vo výkaze o finančnej situácii (aktíva sa prezentujú oddelene od záväzkov);

ii) kumulovanú hodnotu úprav zabezpečenia reálnej hodnoty zabezpečenej položky zahrnutú do účtovnej hodnoty zabezpečenej položky vykázanej vo výkaze o finančnej situácii (aktíva sa prezentujú oddelene od záväzkov);

iii) riadkovú položku vo výkaze o finančnej situácii, ktorá zahŕňa zabezpečenú položku;

▼**M53**

iv) zmenu hodnoty zabezpečenej položky použitú ako základ pre vykázanie neefektívnosti zabezpečenia za dané obdobie a

v) kumulovanú hodnotu úprav zabezpečenia reálnej hodnoty zostávajúcu vo výkaze o finančnej situácii pre všetky zabezpečené položky, ktoré prestali byť upravované o zisky a straty zo zabezpečenia v súlade s odsekom 6.5.10 štandardu IFRS 9;

b) pri zabezpečeniach peňažných tokov a zabezpečeniach čistej investície do zahraničnej prevádzky:

i) zmenu hodnoty zabezpečenej položky použitú ako základ pre vykázanie neefektívnosti zabezpečenia za dané obdobie [t. j. pri zabezpečeniach peňažných tokov zmenu hodnoty použitej na stanovenie vykázanej neefektívnosti zabezpečenia v súvislosti s odsekom 6.5.11 písm. c) štandardu IFRS 9];

ii) zostatky na rezerve na zabezpečenie peňažných tokov a na rezerve z prepočtu cudzej meny pri pokračujúcich zabezpečeniach, ktoré sa účtujú v súlade s odsekom 6.5.11 a odsekom 6.5.13 písm. a) štandardu IFRS 9, a

iii) zostatky zostávajúce na rezerve na zabezpečenie peňažných tokov a na rezerve z prepočtu cudzej meny z akýchkoľvek zabezpečovacích vzťahov, na ktoré sa účtovanie zabezpečenia už neuplatňuje.

24C. Účtovná jednotka zverejňuje v tabuľkovej forme tieto hodnoty samostatne podľa kategórie rizika pre typy zabezpečení takto:

a) pri zabezpečeniach reálnej hodnoty:

i) neefektívnosť zabezpečenia – t. j. rozdiel medzi ziskami alebo stratami zo zabezpečenia v prípade zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky – vykázanú vo výsledku hospodárenia (alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku pre zabezpečenia nástroja vlastného imania, pre ktorý sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 štandardu IFRS 9), a

ii) riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, ktorá zahŕňa vykázanú neefektívnosť zabezpečenia;

b) pri zabezpečeniach peňažných tokov a zabezpečeniach čistej investície do zahraničnej prevádzky:

i) zisky alebo straty zo zabezpečenia v období vykazovania, ktoré boli vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku;

ii) neefektívnosť zabezpečenia vykázanú vo výsledku hospodárenia;

iii) riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, ktorá zahŕňa vykázanú neefektívnosť zabezpečenia;

iv) sumu reklasifikovanú z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov alebo z rezervy z prepočtu cudzej meny do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1) (rozlišuje sa medzi sumami, pre ktoré sa predtým použilo účtovanie zabezpečenia, ale pre ktoré sa už neočakáva vznik zabezpečených budúcich peňažných tokov, a sumami, ktoré boli prevedené, pretože zabezpečená položka ovplyvnila výsledok hospodárenia);

v) riadkovú položku vo výkaze komplexného výsledku, ktorá zahŕňa reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1), a

▼M53

vi) pri zabezpečeniach čistých pozícií zisky alebo straty zo zabezpečenia vykázané v samostatnej riadkovej položke vo výkaze komplexného výsledku (pozri odsek 66.4 štandardu IFRS 9).

24D. Keď objem zabezpečovacích vzťahov, na ktoré sa vzťahuje oslobodenie podľa odseku 23c, nie je reprezentatívny pre bežné objemy počas daného obdobia (t. j. objem k dátumu vykázania neodráža objemy počas daného obdobia), účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní a zverejní aj dôvod, prečo si myslí, že objemy nie sú reprezentatívne.

24E. Účtovná jednotka poskytne zosúhlasenie každej zložky vlastného imania a analýzu ostatných súčasti komplexného výsledku v súlade s IAS 1, ktoré spoločne:

a) rozlišujú minimálne medzi sumami, ktoré sa týkajú zverejnení v odseku 24C písm. b) bode i) a písm. b) bode iv), ako aj sumami účtovanými v súlade s odsekom 6.5.11 písm. d) bode i) a písm. d) bode iii) štandardu IFRS 9;

b) rozlišujú medzi sumami spojenými s časovou hodnotou opcií, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na transakciu, a sumami spojenými s časovou hodnotou opcií, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na časové obdobie, keď účtovná jednotka účtuje o časovej hodnote opcie v súlade s odsekom 6.5.15 štandardu IFRS 9; a

c) rozlišujú medzi sumami spojenými s forwardovými prvkami forwardových zmlúv a kurzovými bázickými rozpätiami finančných nástrojov, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na transakciu, a sumami spojenými s forwardovými prvkami forwardových zmlúv a kurzovými bázickými rozpätiami finančných nástrojov, ktoré zabezpečujú zabezpečené položky vzťahujúce sa na časové obdobie, keď účtovná jednotka účtuje o uvedených sumách v súlade s odsekom 6.5.16 štandardu IFRS 9.

24F. Účtovná jednotka zverejňuje informácie požadované v odseku 24E samostatne podľa kategórie rizika. Toto rozčlenenie podľa rizika môže byť uvedené v poznámkach k účtovnej závierke.

Možnosť určiť úverovú expozíciu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

24G. Ak účtovná jednotka určila finančný nástroj alebo jeho časť za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pretože na riadenie úverového rizika uvedeného finančného nástroja používa úverový derivát, musí zverejniť:

a) pri úverových derivátoch, ktoré boli použité na riadenie úverového rizika finančných nástrojov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9, zosúhlasenie každej nominálnej hodnoty a reálnej hodnoty na začiatku a na konci daného obdobia;

b) zisk alebo stratu vykázané vo výsledku hospodárenia pri určení finančného nástroja alebo jeho časti za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1 štandardu IFRS 9 a

c) pri ukončení oceňovania finančného nástroja alebo jeho časti reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia tú reálnu hodnotu finančného nástroja, ktorá sa stala novou účtovnou hodnotou v súlade s odsekom 6.7.4 písm. b) štandardu IFRS 9, a súvisiacu nominálnu hodnotu alebo hodnotu istinu (s výnimkou poskytovania porovnávacích informácií v súlade s IAS 1 účtovná jednotka nemusí pokračovať v tomto zverejňovaní v nasledujúcich obdobiach).

▼B

Reálna hodnota

25. S výnimkou toho, čo je uvedené v odseku 29, pre každú triedu finančných aktív a finančných záväzkov (pozri odsek 6) účtovná jednotka zverejní reálnu hodnotu tejto triedy aktív a záväzkov spôsobom, ktorým sa umožňuje jeho porovnanie s jej účtovnou hodnotou.

26. Pri zverejňovaní reálnych hodnôt účtovná jednotka zoskupí finančné aktíva a finančné záväzky podľa tried, ale kompenzuje ich iba v prípade, ak ich účtovné hodnoty sú kompenzované v súvahe.

▼M33

_____

▼M53

28. V niektorých prípadoch účtovná jednotka nevykazuje zisk alebo stratu pri prvotnom vykázaní finančného aktíva alebo finančného záväzku, pretože reálna hodnota nie je ani preukázaná kótovanou cenou na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzok (t. j. vstup úrovne 1), ani založená na technike oceňovania, ktorá využíva len údaje z pozorovateľných trhov (pozri odsek B5.1.2A štandardu IFRS 9). V takých prípadoch účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného aktíva alebo finančného záväzku:

a) svoju účtovnú politiku na vykazovanie rozdielu medzi reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a transakčnou cenou vo výsledku hospodárenia s cieľom vyjadriť zmenu faktorov (vrátane času), ktoré by pri stanovení ceny aktíva alebo záväzku brali do úvahy účastníci trhu [pozri odsek B5.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9];

b) celkový rozdiel, ktorý sa má ešte vykázať vo výsledku hospodárenia na začiatku a na konci daného obdobia, a zosúhlasenie zmien v zostatku tohto rozdielu,

c) prečo účtovná jednotka dospela k záveru, že transakčná cena nebola najlepším dôkazom reálnej hodnoty, vrátane opisu dôkazov, ktoré potvrdzujú túto reálnu hodnotu.

29. Zverejnenia reálnej hodnoty sa nevyžadujú:

▼B

a) ak je účtovná hodnota približne zodpovedajúca reálnej hodnote, napríklad pri finančných nástrojoch ako sú krátkodobé obchodné pohľadávky a záväzky;

▼M53

b) [vypúšťa sa]

▼B

c) pri zmluve, ktorá obsahuje prvok voliteľnosti plnenia (ako opísané v IFRS 4), ak sa reálna hodnota tohto prvku nemôže spoľahlivo určiť.

▼M53

30. V prípade opísanom v odseku 29 písm. c) účtovná jednotka zverejňuje informácie s cieľom pomôcť používateľom účtovnej závierky vytvoriť si vlastný úsudok o rozsahu možných rozdielov medzi účtovnou hodnotou týchto zmlúv a ich reálnou hodnotou vrátane:

▼B

a) skutočnosti, že táto informácia o reálnej hodnote nebola zverejnená pre tieto nástroje, pretože ich reálna hodnota sa nemôže spoľahlivo určiť;

▼B

b) opisu finančných nástrojov, ich účtovnú hodnotu a vysvetlenia prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo určiť;

c) informácií o trhu pre uvedené nástroje;

d) informácií o tom, či a akým spôsobom účtovná jednotka plánuje vyradiť finančné nástroje, a

e) ak je ukončené vykazovanie finančných nástrojov, ktorých reálnu hodnotu nebolo možné predtým spoľahlivo určiť, túto skutočnosť, ich účtovnú hodnotu v čase ukončenia vykazovania a sumu vykázaného zisku alebo straty.

CHARAKTER A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV

31. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky vyhodnotiť charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je účtovná jednotka vystavená k dátumu vykazovania.

32. Zverejnenia požadované odsekmi 33 až 42 sú zamerané na riziká, ktoré vyplývajú z finančných nástrojov a na spôsob, akým sú riadené. Tieto riziká spravidla zahŕňajú, ale nie sú obmedzené len na ne, úverové riziko, *riziko likvidity* a trhové riziko.

▼M29

32A. Uvádzanie kvalitatívnych zverejnení v kontexte kvantitatívnych zverejnení umožňuje používateľom prepojiť súvisiace zverejnenia a tak si vytvoriť celkový obraz o povahe a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov. Vzájomný vzťah medzi kvalitatívnymi a kvantitatívnymi zverejneniami prispieva k zverejneniu informácií spôsobom, ktorý umožňuje používateľom lepšie zhodnotiť vystavenie účtovnej jednotky rizikám.

▼B

Kvalitatívne zverejnenia

33. Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejní:

a) expozície voči riziku a ako vznikajú;

b) svoje ciele, postupy a procesy riadenia rizika a metódy používané na meranie rizika a

c) všetky zmeny v písmene a) alebo b) v porovnaní s predchádzajúcim obdobím.

Kvantitatívne zverejnenia

▼M29

34. Pri každom druhu rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov účtovná jednotka zverejní:

(a) súhrnné kvantitatívne údaje o svojej expozícii tomuto riziku na konci obdobia vykazovania; uvedené zverejnenie je založené na informáciách poskytovaných interne kľúčovým členom manažmentu účtovnej jednotky (v súlade s IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky alebo výkonnému riaditeľovi;

(b) zverejnenia požadované v odsekoch 36 až 42 v rozsahu, v akom sa tieto zverejnenia neposkytli v súlade s písmenom a);

(c) koncentráciu rizika, ak to nie je zrejmé z písmen a) a b).

▼B

35. Ak kvantitatívne údaje zverejňované k dátumu vykazovania nedostatočne zobrazujú expozíciu účtovnej jednotky voči riziku počas obdobia, účtovná jednotka poskytne ďalšie informácie, ktoré sú reprezentatívne.

Úverové riziko

▼M53

Rozsah pôsobnosti a ciele

35A. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na zverejnenie uvedené v odsekoch 35F až 35N na finančné nástroje, na ktoré sa vzťahujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uvedené v IFRS 9. Avšak:

a) v prípade obchodných pohľadávok, zmluvných aktív a lízingových pohľadávok sa odsek 35J vzťahuje na tie obchodné pohľadávky, zmluvné aktíva alebo lízingové pohľadávky, pri ktorých sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9, ak sú uvedené finančné aktíva zmenené v dobe, keď sú viac než 30 dní po splatnosti, a

b) odsek 35K písm. b) sa nevzťahuje na lízingové pohľadávky.

35B. Zverejnenia úverového rizika vykonané v súlade s odsekmi 35F až 35N umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť účinok úverového rizika na výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov. Na účely dosiahnutia tohto cieľa zverejnenia úverového rizika musia obsahovať:

a) informácie o postupoch riadenia úverového rizika účtovnej jednotky a o tom, ako súvisia s vykazovaním a oceňovaním očakávaných úverových strát vrátane metód, predpokladov a informácií použitých na oceňovanie očakávaných úverových strát;

b) kvantitatívne a kvalitatívne informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožňujú posúdiť sumy v účtovnej závierke vzniknuté z očakávaných úverových strát, vrátane zmien výšky očakávaných úverových strát a dôvodov týchto zmien, a

c) informácie o expozícii účtovnej jednotky voči úverovému riziku (t. j. úverovému riziku obsiahnutému vo finančných aktívach účtovnej jednotky a jej prísľuboch poskytnúť úver) vrátane významných koncentrácií úverového rizika.

35C. Účtovná jednotka nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste, za predpokladu, že informácie sú zahrnuté prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na iné výkazy, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktoré sú používateľom účtovnej závierky dostupné za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácií zahrnutých prostredníctvom krížového odkazu je účtovná závierka neúplná.

35D. V snahe splniť ciele uvedené v odseku 35B účtovná jednotka (ak nie je stanovené inak) zváži mieru podrobností, ktoré sa zverejnia, aký dôraz dá na rôzne aspekty požiadaviek na zverejnenie, aká je vhodná úroveň agregácie alebo rozčlenenia a to, či používatelia účtovnej závierky potrebujú ďalšie vysvetlenia na zhodnotenie zverejňovaných kvantitatívnych informácií.

▼**M53**

35E. Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s odsekmi 35F až 35N nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 35B, účtovná jednotka zverejňuje dodatočné informácie, ktoré sú potrebné na splnenie uvedených cieľov.

Postupy riadenia úverového rizika

35F. Účtovná jednotka vysvetlí svoje postupy riadenia úverového rizika a to, ako súvisia s vykazovaním a oceňovaním očakávaných úverových strát. V snahe splniť tento cieľ účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť a posúdiť:

a) ako účtovná jednotka stanovila, či sa úverové riziko finančných nástrojov od prvotného vykázania výrazne zvýšilo, vrátane toho, či a ako:

   i) sa finančné nástroje považujú za finančné nástroje s nízkym úverovým rizikom v súlade s odsekom 5.5.10 štandardu IFRS 9 vrátane tried finančných nástrojov, na ktoré sa to vzťahuje, a

   ii) sa domnienka v odseku 5.5.11 štandardu IFRS 9, že došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika od prvotného vykázania, keď sú finančné aktíva viac než 30 dní po splatnosti, vyvrátila;

b) definície účtovnej jednotky týkajúce sa zlyhania vrátane dôvodov výberu týchto definícií;

c) ako sa nástroje zoskupili, ak sa očakávané úverové straty ocenili na kolektívnom základe;

d) ako účtovná jednotka určila, že finančné aktíva sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;

e) politiku odpisovania účtovnej jednotky vrátane ukazovateľov, že neexistuje žiadne primerané očakávanie spätného získania, a informácií o politike pre finančné aktíva, ktoré sú odpísané, ale ktoré sú stále predmetom vymáhania, a

f) ako sa uplatnili požiadavky uvedené v odseku 5.5.12 štandardu IFRS 9 na zmenu zmluvných peňažných tokov z finančných aktív vrátane toho, ako účtovná jednotka:

   i) stanovuje, či sa úverové riziko vyplývajúce z finančného aktíva, ktoré bolo zmenené pri ocenení opravnej položky na stratu v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, zlepšilo v takej miere, že opravná položka na stratu sa vráti k oceňovaniu v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám v súlade s odsekom 5.5.5 štandardu IFRS 9, a

   ii) monitoruje rozsah, v akom sa opravná položka na stratu z finančných aktív spĺňajúcich kritéria uvedené v bode i) následne opätovne oceňuje v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti v súlade s odsekom 5.5.3 štandardu IFRS 9.

▼**M53**

35G. Účtovná jednotka vysvetlí vstupy, predpoklady a techniky odhadu použité na uplatňovanie požiadaviek v oddiele 5.5 štandardu IFRS 9. Na tieto účely účtovná jednotka zverejňuje:

a) základ vstupov a predpokladov a techniky odhadu používané na:

i) oceňovanie 12-mesačných očakávaných úverových strát a očakávaných úverových strát počas celej životnosti;

ii) stanovenie toho, či sa úverové riziko finančných nástrojov od prvotného vykázania výrazne zvýšilo a

iii) stanovenie toho, či je finančné aktívum úverovo znehodnoteným finančným aktívom;

b) ako boli na budúcnosť zamerané informácie začlenené do stanovenia očakávaných úverových strát vrátane využitia makroekonomických informácií a

c) zmeny techník odhadu alebo významných predpokladov vykonané počas obdobia vykazovania a dôvody týchto zmien.

Kvantitatívne a kvalitatívne informácie o sumách vzniknutých z očakávaných úverových strát

35H. Na vysvetlenie zmien v opravnej položke na stratu a dôvodov týchto zmien účtovná jednotka poskytuje podľa triedy finančného nástroja zosúhlasenie počiatočných a konečných zostatkov opravnej položky na stratu v tabuľke, pričom sa samostatne uvádzajú zmeny počas daného obdobia pri:

a) opravnej položke na stratu oceňovanej v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám;

b) opravne položke na stratu oceňovanej v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti pri:

i) finančných nástrojoch, pri ktorých sa úverové riziko od prvotného vykázania výrazne zvýšilo, avšak ktoré nie sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;

ii) finančných aktívach, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania (ale ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami), a

iii) obchodných pohľadávkach, zmluvných aktívach alebo lízingových pohľadávkach, pri ktorých sa opravné položky na stratu oceňujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9,

c) finančných aktívach, ktoré sú kúpenými alebo vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami. Popri zosúhlasení účtovná jednotka zverejňuje celkovú výšku nediskontovaných očakávaných úverových strát z finančných aktív pri prvotnom vykázaní, ktoré boli prvotne vykázané počas obdobia vykazovania.

▼**M53**

35I. S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť zmeny v opravnej položke na stratu zverejnené v súlade s odsekom 35H účtovná jednotka poskytuje vysvetlenie toho, ako významné zmeny v hrubej účtovnej hodnote finančných nástrojov počas daného obdobia prispeli k zmenám v opravnej položke na stratu. Tieto informácie sa poskytujú samostatne pre finančné nástroje, ktoré predstavujú opravnú položku na stratu, ako je uvedené v odseku 35H písm. a) až c), a zahŕňajú relevantné kvalitatívne a kvantitatívne informácie. Príklady zmien v hrubej účtovnej hodnote finančných nástrojov, ktoré prispeli k zmenám v opravnej položke na stratu, môžu zahŕňať:

a) zmeny spôsobené finančnými nástrojmi vzniknutými alebo nadobudnutými počas obdobia vykazovania;

b) zmeny zmluvných peňažných tokov vyplývajúcich z finančných aktív, ktoré nemajú za následok ukončenie vykazovania uvedených finančných aktív v súlade s IFRS 9;

c) zmeny spôsobené finančnými nástrojmi, ktorých vykazovanie sa ukončilo (vrátane tých, ktoré boli odpísané) počas obdobia vykazovania, a

d) zmeny vzniknuté z toho, či sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám alebo očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti.

35J. S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť povahu a účinok zmien zmluvných peňažných tokov vyplývajúcich z finančných aktív, ktoré nemali za následok ukončenie vykazovania, a účinok takýchto zmien na oceňovanie očakávaných úverových strát, účtovná jednotka zverejňuje:

a) amortizovanú hodnotu pred zmenou a čistý zisk alebo stratu zo zmeny vykázané pri finančných aktívach, pri ktorých sa zmluvné peňažné toky zmenili počas obdobia vykazovania, pričom ich opravná položka na stratu sa ocenila v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, a

b) hrubú účtovnú hodnotu ku koncu obdobia vykazovania týkajúcu sa finančných aktív, ktoré boli od prvotného vykázania zmenené v čase, keď sa opravná položka na stratu ocenila v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, a pri ktorých sa opravná položka na stratu počas obdobia vykazovania zmenila na hodnotu rovnajúcu sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám.

35K. S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky pochopiť účinok kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality na sumy vzniknuté z očakávaných úverových strát účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného nástroja:

a) sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje jej maximálnu expozíciu voči úverovému riziku ku koncu obdobia vykazovania, pričom sa neberie do úvahy žiadny držaný kolaterál ani iné formy zvýšenia kreditnej kvality (napríklad dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na kompenzáciu v súlade so štandardom IAS 32);

b) slovný opis kolaterálu drženého ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality vrátane:

▼**M53**

i) opisu povahy a kvality držaného kolaterálu;

ii) vysvetlenia všetkých významných zmien v kvalite uvedeného kolaterálu alebo vo formách zvýšenia kreditnej kvality v dôsledku zhoršenia alebo zmien v politike účtovnej jednotky týkajúcej sa kolaterálu počas obdobia vykazovania, a

iii) informácií o finančných nástrojoch, pri ktorých účtovná jednotka nevykázala opravnú položku na stratu z dôvodu kolaterálu;

c) kvantitatívne informácie o kolateráli držanom ako záruka a iných formách zvýšenia kreditnej kvality (napríklad kvantifikácia rozsahu, v akom kolaterál a iné formy zvýšenia kreditnej kvality znižujú úverové riziko) pri finančných aktívach, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania.

35L. Účtovná jednotka zverejňuje nesplatenú zmluvnú sumu finančných aktív, ktoré boli odpísané počas obdobia vykazovania a ktoré sú stále predmetom vymáhania.

Expozícia voči úverovému riziku

35M. S cieľom umožniť používateľom účtovnej závierky posúdiť expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku a pochopiť jej významné koncentrácie úverového rizika účtovná jednotka zverejňuje podľa *ratingových stupňov úverového rizika* hrubú účtovnú hodnotu finančných aktív a expozíciu voči úverovému riziku z úverových prísľubov a zmlúv o finančných zárukách. Tieto informácie sa poskytujú samostatne pre finančné nástroje:

a) pri ktorých sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám;

b) pri ktorých sa opravná položka na stratu oceňuje v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti a ktoré sú:

i) finančnými nástrojmi, pri ktorých sa úverové riziko od prvotného vykázania výrazne zvýšilo, avšak ktoré nie sú úverovo znehodnotenými finančnými aktívami;

ii) finančnými aktívami, ktoré sú úverovo znehodnotené k dátumu vykazovania (ale ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami), a

iii) obchodnými pohľadávkami, zmluvnými aktívami alebo lízingovými pohľadávkami, pri ktorých sa opravné položky na stratu oceňujú v súlade s odsekom 5.5.15 štandardu IFRS 9;

c) ktoré sú kúpenými alebo vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami.

35N. Pri obchodných pohľadávkach, zmluvných aktívach a lízingových pohľadávkach, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje odsek 55.15 štandardu IFRS 9, môžu byť informácie poskytnuté v súlade s odsekom 35M založené na matici rezerv (pozri odsek B5.5.35 štandardu IFRS 9).

▼M53

36. Pri všetkých finančných nástrojoch patriacich do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, na ktoré sa však nevzťahujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uvedené v IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje podľa triedy finančného nástroja:

(a) sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje jej maximálnu expozíciu voči úverovému riziku na konci obdobia vykazovania, pričom sa neberie do úvahy žiadny držaný kolaterál ani iné formy zvýšenia kreditnej kvality (napríklad dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na kompenzáciu v súlade s IAS 32); toto zverejnenie sa nevyžaduje pri finančných nástrojoch, ktorých účtovná hodnota najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu voči úverovému riziku;

(b) opis kolaterálu držaného ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality, ako aj ich finančný efekt (napr. kvantifikácia rozsahu, v ktorom kolaterál a iné formy zvýšenia kreditnej kvality zmierňujú úverové riziko) so zreteľom na sumu, ktorá najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu voči úverovému riziku [zverejnenú v súlade s písmenom a), alebo vyjadrenú účtovnou hodnotou finančného nástroja];

(c) [vypúšťa sa]

▼M29

(d) [vypúšťa sa].

Finančné aktíva, ktoré sú buď po splatnosti, alebo majú znížená hodnotu

▼M53

37. [Vypúšťa sa.]

▼M29

Kolaterál a iné existujúce formy zníženia úverového rizika

38. Ak účtovná jednotka získa finančné alebo nefinančné aktíva počas účtovného obdobia tým, že prevezme vlastníctvo ku kolaterálu, ktorý drží ako zálohu, alebo tým, že má právo na iné formy zníženia úverového rizika (napríklad záruky), a tieto aktíva spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v iných IFRS, účtovná jednotka pre takéto aktíva držané k dátumu vykazovania zverejní:

(a) povahu a účtovnú hodnotu aktív,

(b) ak aktíva nie sú ľahko konvertibilné na peňažnú hotovosť, svoje postupy na vyradenie takýchto aktív alebo na ich využitie v rámci svojich operácií.

▼B

Riziko likvidity

▼M19

39. Jednotka zverejňuje:

a) analýzu splatností nederivátových finančných záväzkov (vrátane emitovaných zmlúv o finančných zárukách), ktorá ukazuje zostávajúce zmluvné splatnosti.

b) analýzu splatností derivátových finančných záväzkov. Analýza splatností zahŕňa zostávajúce zmluvné splatnosti tých derivátových finančných záväzkov, ktorých zmluvné splatnosti sú podstatné pre pochopenie časového priebehu peňažných tokov (pozri odsek B11B).

▼M19

c) opis toho, akým spôsobom riadi riziko likvidity, ktoré je obsiahnuté v písmenách a) a b).

▼B

Trhové riziko

Analýza citlivosti

40. Pokiaľ účtovná jednotka nespĺňa podmienky odseku 41, musí zverejniť:

a) analýzu citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená k dátumu vykazovania, s uvedením toho, ako by hospodársky výsledok a vlastné imanie ovplyvnili zmeny v príslušnej premennej rizika, ktoré by mohli k tomuto dátumu nastať;

b) metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti a

c) zmeny v použitých metódach a predpokladoch oproti predchádzajúcemu obdobiu a dôvody týchto zmien.

41. Ak účtovná jednotka pripravuje analýzu citlivosti, napríklad metódou hodnoty v riziku („value-at-risk“), ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika (napríklad úrokové miery a výmenné kurzy) a používa ju na riadenie finančných rizík, môže použiť túto analýzu citlivosti namiesto analýzy bližšie uvedenej v odseku 40. Účtovná jednotka takisto zverejní:

a) vysvetlenie metódy použitej pri príprave tejto analýzy citlivosti a vysvetlenie hlavných parametrov a predpokladov, z ktorých boli odvodené poskytnuté údaje, a

b) vysvetlenie cieľa použitej metódy a obmedzení, ktoré môžu mať za následok to, že informácie úplne nevyjadrujú reálnu hodnotu príslušných aktív a záväzkov.

Ostatné zverejnenia týkajúce sa trhového rizika

42. Ak analýzy citlivosti zverejnené v súlade s odsekom 40 alebo 41 nie sú reprezentatívne v súvislosti s rizikom obsiahnutým vo finančnom nástroji (napríklad preto, že expozícia na konci roka nezodpovedá expozícii v priebehu roka), účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a dôvod, na základe ktorého sa domnieva, že analýzy citlivosti nie sú reprezentatívne.

▼M30

PREVODY FINANČNÝCH AKTÍV

42A. Požiadavkami na zverejnenia v odsekoch 42B až 42H týkajúcimi sa prevodov finančných aktív sa dopĺňajú ostatné požiadavky na zverejnenia tohto IFRS. Zverejnenia požadované v odsekoch 42B až 42H predkladá účtovná jednotka v jedinej poznámke k svojej účtovnej závierke. Účtovná jednotka poskytne požadované zverejnenia za všetky prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nebolo ukončené, a za akúkoľvek pokračujúcu angažovanosť v prevedenom aktíve, ktorá existuje k dátumu vykazovania bez ohľadu na to, kedy došlo k súvisiacej prevodovej transakcii. Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie v týchto odsekoch účtovná jednotka prevedie celé finančné aktívum alebo jeho časť (prevedené finančné aktívum) vtedy a len vtedy, ak buď:

▼M30

a) prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva; alebo

b) si ponechala zmluvné práva na príjem peňažných tokov z tohto finančného aktíva, avšak prevzala zmluvný záväzok platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy.

42B. Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky:

a) pochopiť vzťah medzi prevedenými finančnými aktívami, ktorých vykazovanie nebolo ukončené, v ich úplnosti, ako aj pridružené záväzky; a

b) vyhodnotiť povahu a súvisiace riziká pokračujúcej angažovanosti účtovnej jednotky vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie nebolo ukončené.

▼M53

42C. Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie v odsekoch 42E až 42H má účtovná jednotka pokračujúcu angažovanosť v prevedenom finančnom aktíve vtedy, ak si v rámci prevodu účtovná jednotka ponechá akékoľvek zmluvné práva alebo povinnosti vyplývajúce z prevedeného finančného aktíva alebo ak získa akékoľvek nové zmluvné práva alebo povinnosti súvisiace s prevedeným finančným aktívom. Na účely uplatňovania požiadaviek na zverejnenie v odsekoch 42E až 42H nižšie uvedené nepredstavuje pokračujúcu angažovanosť:

▼M30

a) bežné prehlásenia a záruky týkajúce sa podvodného prevodu a pojmov primeranosti, dobrej viery a férového zaobchádzania, ktorými by sa prevod mohol v dôsledku právnych úkonov stať neplatným;

▼M53

b) zmluva, v rámci ktorej si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky v prospech jednej alebo viacerých účtovných jednotiek, pričom sú splnené podmienky odseku 3.2.5 písm. a) až c) štandardu IFRS 9;

▼M30

c) zmluva, v rámci ktorej si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, avšak prevezme zmluvný záväzok platiť peňažné toky v prospech jednej alebo viacerých účtovných jednotiek, pričom sú splnené podmienky odseku 19 písm. a) až c) štandardu IAS 39.

Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nie je ukončené v ich úplnosti

▼M53

42D. Účtovná jednotka mohla previesť finančné aktíva takým spôsobom, že časť prevedených finančných aktív alebo všetky prevedené finančné aktíva nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania. Aby sa splnili ciele stanovené v odseku 42B písm. a), účtovná jednotka zverejňuje ku každému dátumu vykazovania pre každú triedu prevedených finančných aktív, ktorých vykazovanie nie je ukončené v ich úplnosti, tieto údaje:

▼M30

a) povaha prevedených aktív;

b) povaha rizík a odmien týkajúcich sa vlastníctva, ktorým je účtovná jednotka vystavená;

▼M30

c) opis povahy vzťahu medzi prevedenými aktívami a pridruženými záväzkami vrátane obmedzení v používaní prevedených aktív vykazujúcou účtovnou jednotkou vyplývajúcich z prevodu;

d) ak protistrana (protistrany) pridružených záväzkov má (majú) možnosť využívať iba prevedené aktíva, zverejní rozpis, v ktorom sa ustanovuje reálna hodnota prevedených aktív, reálna hodnota pridružených záväzkov a čistá pozícia (rozdiel medzí reálnou hodnotou prevedených aktív a pridružených záväzkov);

e) ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní všetkých prevedených aktív, zverejní účtovnú hodnotu prevedených aktív a pridružených záväzkov;

▼M53

f) ak účtovná jednotka aj naďalej vykazuje tieto aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej angažovanosti [pozri odsek 32.6 písm. c) bod ii) a odsek 32.16 štandardu IFRS 9], zverejňuje celkovú účtovnú hodnotu pôvodných aktív pred prevodom, účtovnú hodnotu aktív, ktorú účtovná jednotka naďalej vykazuje, a účtovnú hodnotu pridružených záväzkov.

▼M30

Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie je ukončené v ich úplnosti

▼M53

42E. Aby sa splnili ciele stanovené v odseku 42B písm. b), keď účtovná jednotka ukončí vykazovanie prevedených finančných aktív v ich úplnosti [pozri odsek 32.6 písm. a) a c) bod i) štandardu IFRS 9], no má v týchto aktívach pokračujúcu angažovanosť, účtovná jednotka zverejňuje pre každý typ pokračujúcej angažovanosti ku každému dátumu vykazovania minimálne tieto údaje:

▼M30

a) účtovnú hodnotu aktív a záväzkov, ktoré sú vykázané vo výkaze o finančnej situácií účtovnej jednotky a ktoré predstavujú pokračujúcu angažovanosť účtovnej jednotky vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a riadkové položky, v ktorých je vykázaná účtovná hodnota týchto aktív a záväzkov;

b) reálnu hodnotu aktív a záväzkov, ktoré predstavujú pokračujúcu angažovanosť účtovnej jednotky vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo;

c) sumu, ktorá najlepšie vystihuje maximálne vystavenie účtovnej jednotky stratám z jej pokračujúcej angažovanosti vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a informácie o spôsobe, akým sa toto maximálne vystavenie stratám určuje;

d) nediskontované peňažné odlivy, ktoré by sa mali alebo mohli požadovať na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo (napr. realizačná cena v prípade opčnej dohody) alebo iné sumy splatné prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými aktívami. Ak je peňažný odliv premennou, zverejňovaná suma by mala vychádzať z podmienok, ktoré existujú ku každému dátumu vykazovania;

▼M30

e) analýzu splatnosti nediskontovaných peňažných odlivov, ktoré by sa mali alebo mohli požadovať na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, alebo iných súm splatných prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými aktívami, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné doby splatnosti pokračujúcej angažovanosti účtovnej jednotky;

f) kvalitatívne informácie, ktoré vysvetľujú a podporujú kvantitatívne zverejnenia požadované v písm. a) až e).

42F. Účtovná jednotka môže agregovať informácie požadované v odseku 42E v súvislosti s konkrétnym aktívom, ak má účtovná jednotka viac ako jeden druh pokračujúcej angažovanosti v tomto finančnom aktíve, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a môže ho vykazovať v rámci jedného druhu pokračujúcej angažovanosti.

42G. Účtovná jednotka navyše pre každý druh pokračujúcej angažovanosti zverejňuje tieto údaje:

a) zisk alebo stratu vykázanú k dátumu prevodu aktív;

b) vykázaný príjem a výdavok, a to tak v období vykazovania, ako aj kumulatívne, z pokračujúcej angažovanosti účtovnej jednotky vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo (napr. zmeny reálnej hodnoty derivátových nástrojov);

c) ak celková suma výnosov z prevodovej aktivity (ktorej ukončenie vykazovania je oprávnené) v období vykazovania nie je rovnomerne rozložená počas celého obdobia vykazovania (napr. ak sa podstatná časť celkovej sumy prevodovej aktivity uskutoční v záverečných dňoch obdobia vykazovania):

i) kedy sa uskutočnila najväčšia prevodová aktivita v danom období vykazovania (napr. v posledných piatich dňoch pred koncom obdobia vykazovania),

ii) vykázanú sumu (napr. súvisiace zisky alebo straty) z prevodovej aktivity v tejto časti obdobia vykazovania,

iii) vykázanú sumu (napr. súvisiace zisky alebo straty) z prevodovej aktivity v tejto časti obdobia vykazovania.

Účtovná jednotka poskytne tieto informácie za každé obdobie, za ktoré sa predkladá výkaz komplexného účtovného výsledku.

Doplňujúce informácie

42H. Účtovná jednotka zverejňuje všetky dodatočné informácie, ktoré považuje za nevyhnutné v snahe splniť ciele zverejňovania v odseku 42B.

▼M53

PRVOTNÉ UPLATNENIE IFRS 9

42I. V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje pri každej triede finančných aktív a finančných záväzkov k dátumu prvotného uplatnenia tieto informácie:

a) pôvodnú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú v súlade s IAS 39 alebo v súlade s predchádzajúcou verziou IFRS 9 (ak zvolený prístup účtovnej jednotky k uplatneniu IFRS 9 zahŕňa viac než jeden dátum prvotného uplatnenia pre odlišné požiadavky);

▼**M53**

b) novú kategóriu oceňovania a účtovnú hodnotu stanovenú v súlade s IFRS 9;

c) sumu akýchkoľvek finančných aktív a finančných záväzkov vo výkaze o finančnej situácii, ktoré boli predtým určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ale už nie sú tak určené, pričom sa rozlišuje medzi tými, pri ktorých IFRS 9 vyžaduje od účtovnej jednotky, aby ich reklasifikovala, a tými, ktoré sa účtovná jednotka rozhodne reklasifikovať k dátumu prvotného uplatnenia.

V súlade s odsekom 7.2.2 štandardu IFRS 9 môže prechod v závislosti od zvoleného prístupu účtovnej jednotky k uplatňovaniu IFRS 9 zahŕňať viac než jeden dátum prvotného uplatnenia. Tento odsek môže mať preto za následok zverejnenie k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia. Účtovná jednotka prezentuje tieto kvantitatívne zverejnenia v tabuľke, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma.

42J V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia IFRS 9, účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne informácie s cieľom umožniť používateľom pochopiť:

a) ako uplatňovala požiadavky na klasifikáciu v IFRS 9 na tie finančné aktíva, ktorých klasifikácia sa zmenila v dôsledku uplatňovania IFRS 9;

b) dôvody akéhokoľvek určenia alebo ukončenia určenia finančných aktív alebo finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia k dátumu prvotného uplatnenia.

V súlade s odsekom 7.2.2 štandardu IFRS 9 môže prechod v závislosti od zvoleného prístupu účtovnej jednotky k uplatňovaniu IFRS 9 zahŕňať viac než jeden dátum prvotného uplatnenia. Tento odsek môže mať preto za následok zverejnenie k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia.

42K V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva v IFRS 9 (t. j. keď účtovná jednotka prechádza z IAS 39 na IFRS 9 pre finančné aktíva), účtovná jednotka prezentuje zverejnenia stanovené v odsekoch 42L až 42O tohto IFRS, ako sa vyžaduje v odseku 7.2.15 štandardu IFRS 9.

42L Keď si to odsek 42K vyžaduje, účtovná jednotka zverejňuje zmeny v klasifikácii finančných aktív a finančných záväzkov k dátumu prvotného uplatnenia IFRS 9, pričom sa osobitne uvádzajú:

a) zmeny účtovných hodnôt na základe ich kategórií oceňovania v súlade s IAS 39 (t. j. nevyplývajúce zo zmeny atribútu oceňovania pri prechode na IFRS 9) a

b) zmeny účtovných hodnôt vzniknuté zo zmeny atribútu oceňovania pri prechode na IFRS 9.

Zverejnenia v tomto odseku sa nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva v IFRS 9.

▼**M53**

42M Ak si to odsek 42K vyžaduje, účtovná jednotka zverejňuje pre finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré boli v dôsledku prechodu na IFRS 9 reklasifikované tak, že sú oceňované v amortizovanej hodnote, a v prípade finančných aktív, ktoré boli reklasifikované z oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok oceňovania tak, že sú oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, tieto údaje:

a) reálnu hodnotu finančných aktív alebo finančných záväzkov ku koncu obdobia vykazovania a

b) zisk alebo stratu z reálnej hodnoty, ktoré by sa počas obdobia vykazovania vykázali vo výsledku hospodárenia alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ak by finančné aktíva alebo finančné záväzky neboli reklasifikované.

Zverejnenia v tomto odseku sa nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva v IFRS 9.

42N Ak si to odsek 42K vyžaduje, účtovná jednotka zverejňuje pre finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré boli reklasifikované z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v dôsledku prechodu na IFRS 9, tieto údaje:

a) efektívnu úrokovú mieru stanovenú k dátumu prvotného uplatnenia a

b) vykázané úrokové výnosy alebo náklady.

Ak účtovná jednotka považuje reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku za novú hrubú účtovnú hodnotu k dátumu prvotného uplatnenia (pozri odsek 72.11 štandardu IFRS 9), zverejnenia v tomto odseku sa vykonajú pre každé obdobie vykazovania až do ukončenia vykazovania. Inak sa zverejnenia v tomto odseku nemusia vykonať po ročnom období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka prvotne uplatňuje požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie pre finančné aktíva v IFRS 9.

42O Keď účtovná jednotka prezentuje zverejnenia stanovené v odsekoch 42K až 42N, uvedené zverejnenia a zverejnenia uvedené v odseku 25 tohto IFRS musia umožniť zosúhlasenie medzi:

a) kategóriami oceňovania prezentovanými v súlade s IAS 39 a IFRS 9 a

b) triedou finančného nástroja

k dátumu prvotného uplatnenia.

42P K dátumu prvotného uplatnenia oddielu 5.5. štandardu IFRS 9 je účtovná jednotka povinná zverejniť informácie, ktoré by umožnili zosúhlasenie končiacich opravných položiek pre zníženie hodnoty v súlade s IAS 39 a rezerv v súlade s IAS 37 s počiatočnými opravnými položkami na stratu stanovenými v súlade s IFRS 9. Pri finančných aktívach sa toto zverejnenie poskytuje prostredníctvom príslušných kategórií oceňovania finančných aktív v súlade s IAS 39 a IFRS 9 a osobitne sa uvádza účinok zmien v kategórii oceňovania na opravnú položku na stratu k danému dátumu.

▼M53

42Q V období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia IFRS 9, účtovná jednotka nie je povinná zverejniť sumy riadkových položiek, ktoré by sa vykázali v súlade s požiadavkami na klasifikáciu a oceňovanie (čo zahŕňa požiadavky týkajúce sa oceňovania finančných aktív v amortizovanej hodnote a zníženia hodnoty v oddieloch 5.4 a 5.5 štandardu IFRS 9):

a) štandardu IFRS 9 za predchádzajúce obdobia a

b) štandardu IAS 39 za bežné obdobie.

42R Ak je v súlade s odsekom 7.2.4 štandardu IFRS 9 k dátumu prvotného uplatnenia IFRS 9 pre účtovnú jednotku nevykonateľné (podľa definície v IAS 8) posúdiť zmenený prvok časovej hodnoty peňazí v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, účtovná jednotka posudzuje charakteristiky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí v odsekoch B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka zverejňuje k dátumu vykazovania účtovnú hodnotu finančných aktív, ktorých charakteristiky zmluvných peňažných tokov boli posúdené na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa zmeny prvku časovej hodnoty peňazí v odsekoch B4.1.9B až B4.1.9D štandardu IFRS 9, až do ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

42S Ak je v súlade s odsekom 7.2.5 štandardu IFRS 9 k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (podľa definície v IAS 8) posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia bola nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. d) štandardu IFRS 9 na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, účtovná jednotka posudzuje charakteristiky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, bez ohľadu na výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka zverejňuje k dátumu vykazovania účtovnú hodnotu finančných aktív, ktorých charakteristiky zmluvných peňažných tokov boli posúdené na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, bez ohľadu na výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12 štandardu IFRS 9, až do ukončenia vykazovania uvedených finančných aktív.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2007 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼B

44. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú pred 1. januárom 2006, nemusí prezentovať porovnávacie informácie pri zverejneniach požadovaných odsekmi 31 až 42 a týkajúcich sa charakteru a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov.

▼M5

44A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odseky 20, 21, 23 písm. c) a d), 27 písm. c) a B5 prílohy B. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M29

44B. V IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) sa vypustil odsek 3 písm. c). Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2009 alebo po tomto dátume. Ak účtovná jednotka uplatňuje IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa takisto uplatňuje na toto skoršie obdobie. Táto zmena a doplnenie sa však neuplatňuje na podmienené plnenie, ktoré vznikne z podnikovej kombinácie, pri ktorej dátum nadobudnutia predchádza uplatneniu IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008). Účtovný subjekt namiesto toho takéto plnenie zaúčtuje v súlade s odsekmi 65A – 65E IFRS 3 (v znení zmien a doplnení z roku 2010).

▼M6

44C. Účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie uvedené v odseku 3 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny a doplnenia IAS 32 a IAS 1) vydané vo februári 2008 na skoršie obdobie, zmena a doplnenie v odseku 3 sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.

▼M8

44D. Odsek 3 písm. a) bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a uplatní na toto skoršie obdobie zmeny a doplnenia odseku 1 IAS 28, odseku 1 IAS 31 a odseku 4 IAS 32, vydané v máji 2008. Účtovná jednotka má povolené uplatňovať túto zmenu a doplnenie prospektívne.

▼M53

44E. [Vypúšťa sa.]

44F. [Vypúšťa sa.]

▼M25

~~44G. Vo *Vylepšených zverejneniach o finančných nástrojoch* (Zmeny a doplnenia IFRS 7) vydaných v marci 2009 sa zmenili a doplnili odseky 27, 39 a B11 a pridali sa odseky 27A, 27B, B10A a B11A až B11F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2009 alebo neskôr. V prvom roku uplatňovania nemusí účtovná jednotka poskytnúť porovnávacie informácie k zverejneniam požadovaným zmenami a doplneniami. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.~~

▼**M25**

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

44G. V dokumente *Zlepšenie zverejnení o finančných nástrojoch* (zmeny a doplnenia IFRS 7) vydaného v marci 2009 sa zmenili a doplnili odseky 27, 39 a B11 a pridali sa odseky 27A, 27B a B11A až B11F. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2009 alebo neskôr. Účtovná jednotka nemusí zverejniť informácie požadované uvedenými zmenami a doplneniami pre:

a) ročné obdobie alebo obdobie v priebehu účtovného roka, vrátane výkazu o finančnej situácii, prezentovanom v rámci ročného porovnávacieho obdobia, ktoré sa končí pred 31. decembrom 2009, alebo

b) výkaz o finančnej situácii k začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia k niektorému dňu pred 31. decembrom 2009.

Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť. (*)

(*) Odsek 44G bol zmenený a doplnený v dôsledku dokumentu *Obmedzená výnimka zo zverejňovania poskytovania porovnávacích informácií podľa IFRS 7 týkajúca sa prvoplatňovateľov* (zmena a doplnenie IFRS 1) vydaného v januári 2010. Rada zmenila a doplnila odsek 44G s cieľom objasniť závery a plánované prechodné ustanovenia v prípade štandardu *Zlepšenie zverejnení o finančných nástrojoch* (zmeny a doplnenia IFRS 7).

▼**M29**

44K. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenil a doplnil odsek 44B. Účtovná jednotka túto zmenu a doplnenie uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2010 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené.

44L. *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa doplnil odsek 32A a zmenili a doplnili sa odseky 34 a 36 – 38. Účtovná jednotka tieto zmeny a doplnenia uplatní na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2011 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**M30**

44M. Štandardom *Zverejnenia – prevody finančných aktív* (zmeny a doplnenia IFRS 7), vydaným v októbri 2010, sa vypustil odsek 13 a pridali odseky 42A až 42H a B29 až B39. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia od skoršieho dátumu, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka nemusí poskytovať zverejnenia požadované v týchto zmenách a doplneniach za akékoľvek prezentované obdobie, ktoré sa začína pred dátumom prvotného uplatňovania týchto zmien a doplnení.

▼**M32**

44O. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody*, vydanými v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 3. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼**M33**

44P. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa menia a dopĺňajú odseky 3, 28, 29, B4 a B26 a dodatok A a vypúšťajú sa odseky 27 až 27B. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M31**

44Q. *Prezentáciou položiek ostatných súčastí komplexného výsledku* (Zmeny a doplnenia IAS 1), vydanou v júni 2011, sa zmenil a doplnil odsek 27B. Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia spolu s IAS 1 v znení zmien a doplnení z júna 2011.

▼**M48**

44R. Dokumentom *Zverejnenia – Započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov* (zmeny IFRS 7), vydaným v decembri 2011, sa doplnili odseky 13A až 13F a odseky B40 až B53. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Účtovná jednotka poskytne zverejnenia vyžadované týmito zmenami a doplneniami so spätnou platnosťou.

▼**M38**

44X. Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil a doplnil odsek 3. Účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie *Investičných spoločností* je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu a doplnenie skôr, uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M53**

44Z. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 2 až 5, 8 až 11, 14, 20, 28 až 30, 36, 42C až 42E, dodatok A a odseky B1, B5, B9, B10, B22 a B27, vypustili sa odseky 12, 12A, 16, 22 až 24, 37, 44E, 44F, 44H až 44J, 44N, 44S až 44W, 44Y, B4 a dodatok D a doplnili sa odseky 5A, 10A, 11A, 11B, 12B až 12D, 16A, 20A, 21A až 21D, 22A až 22C, 23A až 23F, 24A až 24G, 35A až 35N, 42I až 42S, 44ZA a B8A až B8J. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9. Uvedené zmeny sa nemusia uplatňovať na porovnávacie informácie poskytnuté za obdobia pred dátumom prvotného uplatnenia IFRS 9.

44ZA. V súlade s odsekom 7.1.2 štandardu IFRS 9 si účtovná jednotka môže pre ročné obdobia vykazovania pred 1. januárom 2018 zvoliť skoršie uplatňovanie len požiadaviek na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uvedených v odseku 5.7.1 písm. c), odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 bez toho, aby uplatňovala ostatné požiadavky v IFRS 9. Ak si účtovná jednotka zvolí uplatňovanie len uvedených odsekov IFRS 9, túto skutočnosť musí zverejniť a musí priebežne poskytovať príslušné zverejnenia stanovené v odsekoch 10 až 11 tohto IFRS [v znení zmien IFRS 9 (2010)].

▼**M48**

44AA. Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2012 – 2014*, vydaným v septembri 2014, sa zmenili odseky 44RR a B30 a doplnil sa odsek B30A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr, s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka nemusí uplatňovať zmeny v odsekoch B30 a B30A na akékoľvek vykazované obdobie, ktoré sa začína pred ročným obdobím, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny prvýkrát. Skoršie uplatňovanie zmien odsekov 44RR, B30 a B30A je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M49

44BB. Dokumentom *Iniciatíva zverejňovania* (zmeny IAS 1), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 21 a B5. Účtovná jednotka tieto zmeny uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie týchto zmien je povolené.

▼B

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 30

45. Týmto IFRS sa nahrádza štandard IAS 30 *Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií*.

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Úverové riziko	Riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane nesplnením svojho záväzku.

▼M53

Ratingové stupne úverového rizika	Rating úverového rizika na základe rizika výskytu zlyhania pri finančnom nástroji.

▼B

Menové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien kurzov cudzích mien.
Úrokové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových úrokových sadzieb.

▼M19

riziko likvidity	Riziko, že účtovná jednotka bude mať ťažkosti pri plnení povinností súvisiacich s finančnými záväzkami, ktoré sa vyrovnávajú dodaním peňazí alebo iného finančného aktíva.

▼B

Úverové záväzky	Úverové záväzky sú finančné záväzky odlišné od krátkodobých obchodných záväzkov z obchodného styku splatných za bežných úverových podmienok.
Trhové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien v trhových cenách. Trhové riziko sa skladá z troch druhov rizika: **menové riziko**, **úrokové riziko** a **iné cenové riziko.**

▼**M33**

Iné cenové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových cien (iných ako tie, ktoré vyplývajú z **úrokového rizika** alebo **menového rizika**) bez ohľadu na to, či sú tieto zmeny spôsobené faktormi špecifickými pre individuálny finančný nástroj alebo pre jeho emitenta, alebo faktormi ovplyvňujúcimi všetky podobné finančné nástroje, s ktorými sa obchoduje na trhu.

▼**M53**

———————

Nasledujúce pojmy sú vymedzené v odseku 11 štandardu IAS 32, v odseku 9 štandardu IAS 39, v dodatku A k štandardu IFRS 9 alebo v dodatku A k štandardu IFRS 13 a v tomto IFRS sa používajú vo význame bližšie určenom v IAS 32, IAS 39, IFRS 9 a IFRS 13:

— amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku

— zmluvné aktívum

— úverovo znehodnotené finančné aktíva

— ukončenie vykazovania

— derivát

— dividendy

— metóda efektívnej úrokovej miery

— nástroj vlastného imania

— očakávané úverové straty

— reálna hodnota

— finančné aktívum

— zmluva o finančnej záruke

— finančný nástroj

— finančný záväzok

— finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

— očakávaná transakcia

— hrubá účtovná hodnota

— zabezpečovací nástroj

— držaný na obchodovanie

— zisk alebo strata zo zníženia hodnoty

— opravná položka na stratu

— kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva

— dátum reklasifikácie

— bežný nákup alebo predaj.

▼B

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ZVEREJŇOVANIE (ODSEK 6)

▼M53

B1. V odseku 6 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zoskupila finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru zverejnených informácií a ktoré zohľadňujú charakteristiky týchto finančných nástrojov. Triedy opísané v odseku 6 určuje účtovná jednotka, a preto sú odlišné od kategórií finančných nástrojov uvedených v IFRS 9 (podľa ktorých sa určuje, ako sa finančné nástroje oceňujú a kde sa zmeny reálnej hodnoty vykazujú).

▼B

B2. Pri vymedzovaní tried finančného nástroja účtovná jednotka prinajmenšom:

a) rozlíši nástroje oceňované v amortizovanej hodnote od nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote;

b) tie finančné nástroje, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, posudzuje ako osobitnú triedu alebo triedy.

B3. Účtovná jednotka so zreteľom na svoju situáciu rozhodne o miere podrobnosti poskytnutých informácií, aby vyhovela požiadavkám tohto IFRS, o tom, aký dôraz bude klásť na rôzne aspekty daných požiadaviek, a o spôsobe zhromažďovania informácií, aby poskytla celkový obraz bez toho, aby spájala informácie s rozdielnymi vlastnosťami. Je nevyhnutné vhodne stanoviť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a znejasnením dôležitých informácií v dôsledku prílišného zoskupovania. Napríklad účtovná jednotka nesmie zakrývať dôležité informácie tým, že ich zahrnie do veľkého množstva bezvýznamných podrobností. Podobne účtovná jednotka nesmie zverejňovať informácie, ktoré sú zoskupené do takej miery, že to zastiera dôležité rozdiely medzi individuálnymi transakciami alebo súvisiacimi rizikami.

VÝZNAMNOSŤ FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ POZÍCIU A VÝKONNOSŤ

Finančné záväzky oceňované v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok (odseky 10 a 11)

▼M53

B4. [Vypúšťa sa.]

▼B

Ostatné zverejnenie – účtovná politika (odsek 21)

▼M53

B5. V odseku 21 sa vyžaduje zverejniť oceňovací základ (alebo základy) použitý (použité) pri zostavovaní účtovnej závierky a ostatné použité účtovné politiky, ktoré sú dôležité na pochopenie účtovnej závierky. V prípade finančných nástrojov takéto zverejnenie môže zahŕňať:

▼M53

a) pre finančné záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia:

i) charakter finančných záväzkov, ktoré účtovná jednotka určila za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia;

ii) kritériá na takéto určenie týchto finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní a

iii) ako účtovná jednotka splnila podmienky podľa odseku 4.2.2 štandardu IFRS 9 na takéto určenie;

a. a.) pri finančných aktívach určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia:

i) charakter finančných aktív, ktoré účtovná jednotka určila za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, a

ii) ako účtovná jednotka splnila kritéria podľa odseku 4.1.5 štandardu IFRS 9 na takéto určenie;

b) [vypúšťa sa]

c) skutočnosť, či sú bežné nákupy a predaje finančných aktív účtované k dátumu uskutočnenia obchodu alebo k dátumu vysporiadania (pozri odsek 31.2 štandardu IFRS 9);

d) [vypúšťa sa]

▼B

e) spôsob určenia čistých ziskov alebo čistých strát pre každú kategóriu finančného nástroja [pozri odsek 20 písm. a)], napríklad, či čisté zisky alebo čisté straty z položiek oceňovaných v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok zahŕňajú úrokové výnosy alebo výnosy z dividend;

▼M53

f) [vypúšťa sa]

g) [vypúšťa sa]

▼M49

V odseku 122 štandardu IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa takisto vyžaduje, aby účtovné jednotky popri významných účtovných politikách alebo iných poznámkach zverejnili okrem úsudkov, ktoré zahŕňajú odhady, aj ďalšie úsudky, ku ktorým sa manažment dopracoval pri uplatňovaní účtovných politík a ktoré majú najvýznamnejší vplyv na sumy vykázané v účtovnej závierke.

▼B

POVAHA A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV (ODSEKY 31 AŽ 42)

B6. Zverejnenia požadované v odsekoch 31 až 42 sa uvádzajú buď v účtovnej závierke, alebo sa uvedú prostredníctvom krížového odkazu z účtovnej závierky na nejaký iný výkaz, ako napríklad komentár manažmentu alebo správa o riziku, ktorý je používateľom účtovnej závierky dostupný za rovnakých podmienok a v rovnakom čase ako účtovná závierka. Bez informácie zahrnutej v krížovom odkaze je účtovná závierka neúplná.

▼B

Kvantitatívne zverejnenia (odsek 34)

B7. V odseku 34 písm. a) sa požadujú zverejnenia súhrnných kvantitatívnych údajov o expozícii účtovnej jednotky voči rizikám, založené na informáciách poskytovaných interne kľúčovým členom manažmentu účtovnej jednotky. Ak účtovná jednotka používa na riadenie expozície voči riziku niekoľko metód, zverejní informácie použitím metódy alebo metód, ktoré poskytujú najdôležitejšie a najspoľahlivejšie informácie. V IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa rozoberá dôležitosť a spoľahlivosť.

B8. V odseku 34 písm. c) sa vyžadujú zverejnenia o koncentrácii rizika. Koncentrácie rizika vyplývajú z finančných nástrojov, ktoré majú podobné vlastnosti a sú ovplyvnené podobným spôsobom zmenami ekonomických alebo iných podmienok. Na zistenie koncentrácií rizika je potrebný úsudok, pričom sa berie do úvahy situácia účtovnej jednotky. Zverejnenie koncentrácií rizika obsahuje:

a) označenie spôsobu, akým manažment určuje koncentrácie;

b) označenie spoločnej charakteristiky, na základe ktorej je identifikovaná každá koncentrácia (napríklad protistrana, geografická oblasť, mena alebo trh), a

c) suma expozície voči riziku spojená so všetkými finančnými nástrojmi, ktoré majú túto charakteristiku spoločnú.

▼M53

Postupy riadenia úverového rizika (odseky 35F až 35G)

B8A. V odseku 35F písm. b) sa vyžaduje zverejnenie informácií o tom, ako účtovná jednotka vymedzila zlyhanie pre odlišné finančné nástroje, a dôvodov výberu daných vymedzení. V súlade s odsekom 5.5.9 štandardu IFRS 9 je stanovenie toho, či by sa mali očakávané úverové straty počas celej životnosti vykázať, založené na zvýšení rizika výskytu zlyhania od prvotného vykázania. Informácie o vymedzeniach účtovnej jednotky týkajúcich sa zlyhania, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu pochopiť, ako účtovná jednotka uplatnila požiadavky týkajúce sa očakávaných úverových strát v IFRS 9, môžu zahŕňať:

a) kvalitatívne a kvantitatívne faktory zvažované pri vymedzení zlyhania;

b) skutočnosť, či sa použili odlišné vymedzenia na odlišné typy finančných nástrojov, a

c) predpoklady o miere uzdravenia (cure rate) (t. j. počet finančných aktív, ktoré sú opäť splácané) po výskyte zlyhania pri finančnom aktíve.

B8B. S cieľom pomôcť používateľom účtovnej závierky pri zhodnotení politiky účtovnej jednotky týkajúcej sa reštrukturalizácie a zmien sa v odseku 35F písm. f) bode i) vyžaduje zverejnenie informácií o tom, ako účtovná jednotka monitoruje rozsah, v akom sa opravná položka na stratu z finančných aktív predtým zverejnená v súlade s odsekom 35F písm. f) bodom i) následne oceňuje v hodnote rovnajúcej sa

▼M53

očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti v súlade s odsekom 5.5.3 štandardu IFRS 9. Kvantitatívne informácie, ktoré pomôžu používateľom pochopiť následné zvýšenie úverového rizika zmenených finančných aktív, môžu zahŕňať informácie o zmenených finančných aktívach spĺňajúcich kritéria uvedené v odseku 35F písm. f) bode i), pre ktoré sa opravná položka na stratu vrátila k oceňovaniu v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti (t. j. miera zhoršenia).

B8C. V odseku 35G písm. a) sa vyžaduje zverejnenie informácií o základe vstupov a predpokladov a technikách odhadu použitých na uplatňovanie požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty v IFRS 9. Predpoklady a vstupy účtovnej jednotky použité na oceňovanie očakávaných úverových strát alebo na určenie rozsahu zvýšení úverového rizika od prvotného vykázania môžu zahŕňať informácie získané z interných historických informácií alebo ratingových správ a predpoklady o očakávanej životnosti finančných nástrojov a načasovaní predaja kolaterálu.

Zmeny v opravnej položke na stratu (odsek 35H)

B8D. V súlade s odsekom 35H sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby vysvetlila dôvody zmien v opravnej položke na stratu počas daného obdobia. Popri zosúhlasení počiatočných a konečných zostatkov opravnej položky na stratu môže byť potrebné poskytnúť slovné vysvetlenie zmien. Toto slovné vysvetlenie môže zahŕňať analýzu dôvodov zmien v opravnej položke na stratu počas daného obdobia vrátane:

a) zloženia portfólia;

b) objemu kúpených alebo vzniknutých finančných nástrojov a

c) závažnosti očakávaných úverových strát.

B8E. Pri úverových prísľuboch a zmluvách o finančnej záruke sa opravná položka na stratu vykazuje ako rezerva. Účtovná jednotka by mala zverejniť informácie o zmenách v opravnej položke na stratu pre finančné aktíva oddelene od tých, ktoré sú pre úverové prísľuby a zmluvy o finančnej záruke. Ak však finančný nástroj zahŕňa zložku úveru (t. j. finančného aktíva), ako aj zložku nevyčerpaného prísľubu (t. j. úverového prísľubu) a účtovná jednotka nedokáže samostatne odlíšiť očakávané úverové straty zo zložky úverového prísľubu od tých zo zložky finančného aktíva, očakávané úverové straty z úverového prísľubu by sa mali vykázať spolu s opravnou položkou na stratu pre finančné aktívum. Pokiaľ kombinované očakávané úverové straty presiahnu hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva, očakávané úverové straty by sa mali vykázať ako rezerva.

▼M53

Kolaterál (odsek 35K)

B8F. V odseku 35K sa vyžaduje zverejnenie informácií, ktoré používateľom účtovnej závierky pomôžu pochopiť účinok kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality na výšku očakávaných úverových strát. Účtovná jednotka nie je povinná zverejniť informácie o reálnej hodnote kolaterálu a iných formách zvýšenia kreditnej kvality a ani nie je povinná kvantifikovať presnú hodnotu kolaterálu, ktorá bola zahrnutá do výpočtu očakávaných úverových strát (t. j. strata v prípade zlyhania).

B8G. Slovný opis kolaterálu a jeho účinku na výšku očakávaných úverových strát môže zahŕňať informácie o:

a) hlavných typoch kolaterálu držaného ako záruka a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality (príkladom iných foriem zvýšenia kreditnej kvality sú záruky, úverové deriváty a dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré nespĺňajú kritériá na kompenzáciu v súlade s IAS 32);

b) objeme držaného kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality a ich význame z hľadiska opravnej položky na stratu;

c) politikách a postupoch pre oceňovanie a riadenie kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality;

d) hlavných druhoch protistrán kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality a ich úverovej bonity a

e) koncentráciách rizika v rámci kolaterálu a iných foriem zvýšenia kreditnej kvality.

Expozícia voči úverovému riziku (odseky 35M až 35N)

B8H. V odseku 35M sa vyžaduje zverejnenie informácií o expozícii účtovnej jednotky voči úverovému riziku a o významných koncentráciách úverového rizika k dátumu vykazovania. Koncentrácia úverového rizika existuje vtedy, keď je niekoľko protistrán umiestnených v určitej zemepisnej oblasti alebo zapojených do rovnakej činnosti a má podobné ekonomické charakteristiky, ktoré by spôsobili, že ich schopnosť plniť si zmluvné povinnosti bude podobne ovplyvnená zmenami v ekonomických alebo iných podmienkach. Účtovná jednotka by mala poskytnúť informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť, či existujú skupiny alebo portfóliá finančných nástrojov s osobitnými znakmi, ktoré by mohli ovplyvniť veľkú časť danej skupiny finančných nástrojov, ako je koncentrácia určitých rizík. To by mohlo zahŕňať napríklad zoskupenia pomeru úveru k hodnote a koncentrácie z hľadiska zemepisnej oblasti, odvetvia alebo typu emitenta.

B8I. Počet ratingových stupňov úverového rizika použitých na zverejnenie informácií v súlade s odsekom 35M musí byť konzistentný s počtom, ktorý účtovná jednotka vykáže kľúčovému riadiacemu personálu na účely riadenia úverového rizika. Ak informácie o stave po splatnosti sú jedinými dostupnými informáciami špecifickými pre dlžníkov a účtovná jednotka používa informácie o stave po splatnosti na posúdenie toho, či sa úverové riziko od prvotného vykázania výrazne zvýšilo v súlade s odsekom 5.5.10 štandardu IFRS 9, účtovná jednotka poskytuje analýzu uvedených finančných aktív podľa stavu po splatnosti.

▼M53

B8J. Keď účtovná jednotka ocenila očakávané úverové straty na kolektívnom základe, účtovná jednotka nemusí byť schopná priradiť hrubú účtovnú hodnotu jednotlivých finančných aktív alebo expozíciu voči úverovému riziku z úverových prísľubov a zmlúv o finančnej záruke do ratingových stupňov úverového rizika, pre ktoré sú vykázané očakávané úverové straty počas celej životnosti. V takom prípade by účtovná jednotka mala uplatniť požiadavku v odseku 35M na tie finančné nástroje, ktoré sa môžu priamo priradiť do určitého ratingového stupňa úverového rizika, a zverejniť osobitne hrubú účtovnú hodnotu finančných nástrojov, pre ktoré sa očakávané úverové straty počas celej životnosti oceňujú na kolektívnom základe.

▼B

Maximálna expozícia voči úverovému riziku [odsek 36 písm. a)]

▼M53

B9. V odseku 35K písm. a) a v odseku 36 písm. a) sa vyžaduje zverejnenie sumy, ktorá najvernejšie vyjadruje maximálnu expozíciu účtovnej jednotky voči úverovému riziku. V prípade finančného aktíva je to spravidla hrubá účtovná hodnota po odpočítaní:

▼B

a) akejkoľvek sumy kompenzovanej v súlade so štandardom IAS 32 a

▼M53

b) akejkoľvek opravnej položky na stratu vykázanej v súlade s IFRS 9.

B10. Medzi činnosti, ktoré zapríčiňujú úverové riziko a súvisiacu maximálnu expozíciu voči úverovému riziku, patria okrem iného:

a) poskytovanie úverov zákazníkom a umiestňovanie vkladov v iných účtovných jednotkách. V týchto prípadoch je maximálna expozícia voči úverovému riziku účtovnou hodnotou súvisiacich finančných aktív;

▼B

b) uzatváranie derivátových zmlúv, napríklad zmluvy v cudzej mene, úrokové swapy a úverové deriváty. Ak je výsledné aktívum oceňované v reálnej hodnote, maximálna expozícia voči úverovému riziku k dátumu vykazovania sa bude rovnať účtovnej hodnote;

c) poskytovanie finančných záruk. V tomto prípade maximálna expozícia voči úverovému riziku je maximálna suma, ktorú by účtovná jednotka musela zaplatiť, ak by sa záruka uplatnila, čo môže byť suma podstatne vyššia, než suma vykázaná ako záväzok;

d) poskytnutie úverového prísľubu, ktorý je neodvolateľný počas platnosti daného prísľubu alebo je odvolateľný iba ako reakcia na významnú nepriaznivú zmenu. Ak subjekt poskytujúci úverový prísľub nemôže vysporiadať úverový prísľub v čistom v peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom, maximálna expozícia voči úverovému riziku predstavuje celú sumu prísľubu. Je to tak preto, že nie je isté, či suma akejkoľvek nevyčerpanej časti sa môže čerpať v budúcnosti. Táto môže byť podstatne vyššia ako suma vykázaná ako záväzok.

▼**M19**

Kvantitatívne zverejnenia rizika likvidity (odseky 34 písm. a) a 39 písm. a) a b))

B10A. V súlade s odsekom 34 písm. a) zverejňuje účtovná jednotka súhrnné kvantitatívne údaje o riziku likvidity, ktorému je vystavená, na základe informácií interne poskytovaných kľúčovým členom manažmentu. Účtovná jednotka vysvetlí spôsob, akým sa zisťujú tieto údaje. Ak by úbytky peňažných prostriedkov (alebo iného finančného aktíva) zahrnutých v týchto údajoch mohli buď:

a) nastať výrazne skôr, ako je naznačené v údajoch, alebo

b) predstavovať výrazne odlišné od sumy od tých, ktoré sú naznačené v údajoch (ako napr. v prípade derivátu, ktorý je zahrnutý v údajoch na základe čistého vysporiadania, ale pri ktorom má protistrana možnosť požadovať hrubé vysporiadanie),

účtovná jednotka vykáže túto skutočnosť a poskytne kvantitatívne informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky vyhodnotiť rozsah tohto rizika, pokiaľ tieto informácie nie sú zahrnuté v analýzach zmluvných splatností požadovaných v odseku 39 písm. a) alebo b).

B11. Pri príprave analýz splatností požadovaných v odseku 39 písm. a) a b) účtovná jednotka použije svoj úsudok na určenie primeraného počtu časových pásiem. Účtovná jednotka by mohla za primerané stanoviť, napríklad, tieto časové pásma:

a) nie staršie ako jeden mesiac;

b) staršie ako jeden mesiac a nie staršie ako tri mesiace;

c) staršie ako tri mesiace a nie staršie ako jeden rok; a

d) staršie viac ako jeden rok ale nie staršie ako päť rokov.

B11A. V rámci plnenia ustanovení odseku 39 písm. a) a b) účtovná jednotka neoddeľuje vložený derivát od hybridného (kombinovaného) finančného nástroja. Na takýto nástroj aplikuje účtovná jednotka odsek 39 písm. a).

B11B. V odseku 39 písm. b) sa požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila kvantitatívnu analýzu splatnosti pre derivátové finančné záväzky, ktorá ukazuje zostávajúce zmluvné splatnosti, ak sú zmluvné splatnosti podstatné pre pochopenie časového priebehu peňažných tokov. Takýto prípad by nastal, napríklad, pri:

a) úrokovom swape so zostávajúcou splatnosťou päť rokov v rámci zabezpečenia peňažných tokov z finančného aktíva alebo záväzku s premenlivou sadzbou.

b) všetkých úverových záväzkov.

▼**M19**

B11C. V odseku 39 písm. a) a b) sa požaduje, aby účtovná jednotka zverejnila analýzy splatností pre finančné záväzky, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné splatnosti niektorých finančných záväzkov. V tomto zverejnení:

a) ak si môže protistrana vybrať dátum úhrady sumy, záväzok sa alokuje do najskoršieho obdobia, v ktorom sa môže od účtovnej jednotky požadovať úhrada. Napríklad, finančné záväzky, splatenie ktorých sa od účtovnej jednotky môže požadovať na požiadanie (napríklad vklady splatné na požiadanie), sú zahrnuté v najskoršom časovom pásme.

b) ak je účtovná jednotka zaviazaná uvoľňovať sumy v splátkach, každá splátka sa alokuje do najskoršieho obdobia, v ktorom sa môže od účtovnej jednotky požadovať úhrada. Napríklad, nevyčerpaný úverový prísľub sa zahŕňa v časovom pásme, v ktorom sa nachádza najskorší dátum, keď sa môže prísľub čerpať.

c) pre emitované zmluvy o finančných zárukách je maximálna suma záruky alokovaná do najskoršieho obdobia, v ktorom by mohla byť uplatnená záruka.

B11D. Zmluvnými sumami zverejnenými v analýzach splatností, ako sa požaduje v odseku 39 písm. a) a b), sú zmluvné nediskontované peňažné toky, napríklad:

a) brutto povinnosti z finančného lízingu (pred odpočítaním finančných poplatkov);

b) ceny stanovené vo forwardových zmluvách na nákup finančných aktív za peniaze;

c) netto sumy pri úrokových swapoch s plateným – premenlivým a prijatým – fixným úrokom, pri ktorých dochádza k výmene čistých peňažných tokov;

d) zmluvné sumy, ku ktorých výmene má dôjsť v rámci derivátového finančného nástroja (napríklad menového swapu), pri ktorom dochádza k výmene hrubých peňažných tokov; a

e) brutto úverové prísľuby.

Takéto nediskontované peňažné toky sa líšia od sumy uvedenej vo výkaze o finančnej situácii, pretože suma v tomto výkaze je založená na diskontovaných peňažných tokoch. Ak výška záväzku nie je pevne stanovená, vykazovaná suma sa stanovuje odkazom na podmienky existujúce ku koncu obdobia vykazovania. Napríklad, ak sa výška záväzku mení so zmenami indexu, vykázaná suma môže vychádzať z úrovne indexu ku koncu obdobia.

B11E. V odseku 39 písm. c) sa požaduje, aby účtovná jednotka opísala, akým spôsobom riadi riziko likvidity, ktoré je obsiahnuté v položkách zverejnených v kvantitatívnych zverejneniach požadovaných v odseku 39 písm. a) a b). Účtovná jednotka zverejňuje analýzu splatnosti finančných aktív, ktoré vlastní na účely riadenia rizika likvidity (napríklad finančných aktív, ktoré sú okamžite predajné alebo od ktorých sa očakáva vytváranie príjmov peňažných prostriedkov na pokrytie výdavkov peňažných prostriedkov z finančných záväzkov), ak sú tieto informácie potrebné na to, aby umožnili používateľom jej účtovnej závierky zhodnotiť charakter a rozsah rizika likvidity.

B11F. Ostatné faktory, ktoré by mohla účtovná jednotka zvážiť pri zverejňovaní informácií podľa odseku 39 písm. c), zahŕňajú, okrem iného to, či účtovná jednotka:

a) má zmluvne dohodnuté úverové rámce (napríklad možnosť obchodných cenných papierov) alebo iné úverové linky (napríklad pohotovostné úverové rámce), ku ktorým má prístup na pokrytie potrieb likvidity;

b) vlastní vklady v centrálnych bankách na pokrytie potrieb likvidity;

▼M19

c) má veľmi rôznorodé zdroje financovania;

d) má významné koncentrácie rizika likvidity buď vo svojich aktívach alebo vo svojich zdrojoch financovania;

e) má procesy internej kontroly a pohotovostné plány na riadenie rizika likvidity;

f) má nástroje, ktoré obsahujú podmienky zrýchleného splácania (napríklad z dôvodu poklesu úverového ratingu účtovnej jednotky);

g) má nástroje, ktoré by mohli vyžadovať zloženie zábezpeky (napríklad výzvy na doplnenie marže pre deriváty);

h) má nástroje, ktoré účtovnej jednotke umožňujú vybrať si, či vysporiada svoje finančné záväzky dodaním peňazí (alebo iného peňažného aktíva) alebo dodaním svojich vlastných akcií; alebo

i) má nástroje, ktoré podliehajú hlavným rámcovým dohodám o vzájomnom započítaní.

———————

▼B

Trhové riziko – analýzy citlivosti (odseky 40 a 41)

B17. V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti pre každý druh trhového rizika, ktorému je účtovná jednotka vystavená. V súlade s odsekom B3 účtovná jednotka rozhoduje ako zoskupí informácie tak, aby poskytli celkový obraz bez zlúčenia informácií s rozdielnymi vlastnosťami týkajúcimi sa expozícií voči rizikám z významne odlišných ekonomických prostredí. Napríklad:

a) účtovná jednotka, ktorá obchoduje s finančnými nástrojmi, by mohla zverejniť túto informáciu osobitne pre finančné nástroje držané na obchodovanie a pre finančné nástroje, ktoré nedrží na obchodovanie;

b) účtovná jednotka by nezoskupovala svoju expozíciu voči trhovým rizikám z oblastí s hyperinfláciou s expozíciou voči tým istým trhovým rizikám z oblastí s veľmi nízkou infláciou.

Ak účtovná jednotka je vystavená iba jednému druhu trhového rizika iba v jednom ekonomickom prostredí, neuviedla by rozčlenené informácie.

B18. V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti s cieľom ukázať účinok podložene možných zmien v príslušnej premennej rizika (napríklad bežné trhové úrokové sadzby, menové kurzy, ceny akcií alebo ceny komodít) na hospodársky výsledok a vlastné imanie. Na tento účel:

a) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje určiť, aký by bol hospodársky výsledok za obdobie, keby príslušné premenné rizika boli odlišné. Účtovné jednotky namiesto toho zverejňujú vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie ►M5 na konci obdobia vykazovania ◄, pričom predpokladajú, že podložene možná zmena v príslušnej premennej rizika nastala ►M5 na konci obdobia vykazovania ◄ a táto zmena sa uplatnila na existujúce expozície voči riziku k tomuto dňu. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka má záväzok s premenlivou sadzbou ku koncu roka, zverejnila by vplyv na hospodársky výsledok (t. j. úrokové náklady) za bežný rok vtedy, ak by sa úrokové sadzby menili podľa podložene možných súm;

b) od účtovných jednotiek sa nevyžaduje, aby zverejnili vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie pre každú zmenu v rozsahu podložene možných zmien príslušnej premennej rizika. Zverejnenie vplyvov zmien v hraniciach podložene možných zmien by postačovalo.

▼B

B19. Pri určovaní toho, čo je podložene možná zmena v príslušnej premennej rizika, účtovná jednotka zváži:

a) ekonomické prostredia, v ktorých pôsobí. Podložene možná zmena by nemala zahŕňať nepravdepodobné alebo „najhoršie“ scenáre alebo „stresové testy“. Navyše, ak je miera zmeny v príslušnej premennej rizika stabilná, účtovná jednotka nemusí upraviť zvolenú podložene možnú zmenu v premennej rizika. Predpokladajme napríklad, že úrokové sadzby sú na úrovni 5 percent a účtovná jednotka určí, že fluktuácia úrokových sadzieb na úrovni ± 50 bázických bodov je podložene možná. Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 4,5 percenta alebo 5,5 percenta. V nasledujúcom období sa úrokové sadzby zvýšili na 5,5 percenta. Účtovná jednotka sa naďalej domnieva, že úrokové sadzby môžu kolísať o ± 50 bázických bodov (t. j., že miera zmeny v úrokových sadzbách je stabilná). Účtovná jednotka by zverejnila vplyv na hospodársky výsledok a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 5 percent alebo 6 percent. Od účtovnej jednotky by sa nevyžadovalo, aby revidovala svoj predpoklad, že úrokové sadzby by mohli odôvodnene kolísať o ± 50 bázických bodov, pokiaľ by neexistoval dôkaz, že úrokové sadzby sa stali významne nestabilnejšími;

b) časový rámec, za ktorý účtovná jednotka predpoklad vytvára. Analýza citlivosti ukáže vplyvy zmien, ktoré sa považujú za podložene možné počas obdobia, kým účtovná jednotka znova neprezentuje tieto zverejnenia, čo je zvyčajne jej nasledujúce ročné obdobie vykazovania.

B20. V odseku 41 sa účtovnej jednotke povoľuje, aby použila analýzu citlivosti, ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika, ako napríklad model hodnoty v riziku (value-at-risk), ak účtovná jednotka používa túto analýzu na riadenie svojej expozície voči finančným rizikám. Uvedené platí aj vtedy, ak sa touto metodikou meria iba potenciál na stratu a nemeria sa potenciál na zisk. Takáto účtovná jednotka by mohla podmienky uvedené v odseku 41 písm. a) spĺňať zverejnením druhu použitého modelu hodnoty v riziku (value-at-risk) (napríklad či sa model opiera o simulácie metódou Monte Carlo), vysvetlenia fungovania modelu a hlavných predpokladov (napríklad obdobie držby a stupeň uistenia). Účtovné jednotky by takisto mohli zverejniť historické obdobie pozorovania a váhy uplatňované na pozorovania v rámci tohto obdobia, vysvetlenie toho, ako sa riešia alternatívy vo výpočtoch, a ktoré volatility a korelácie (alebo alternatívne simulácie rozloženia pravdepodobnosti metódou Monte Carlo) sú použité.

B21. Účtovná jednotka poskytne analýzy citlivosti pre svoje obchodné činnosti ako celok, ale môže poskytnúť rôzne druhy analýz citlivosti pre rôzne triedy finančných nástrojov.

Úrokové riziko

▼M53

B22. *Úrokové riziko* vzniká pri úročených finančných nástrojoch vykázaných vo výkaze o finančnej situácii (napríklad nadobudnuté alebo emitované dlhové nástroje) a pri niektorých finančných nástrojoch nevykázaných vo výkaze o finančnej situácii (napríklad niektoré úverové prísľuby).

▼B

Menové riziko

B23. *Menové riziko* (alebo riziko cudzích mien) vzniká pri finančných nástrojoch, ktoré sú denominované v cudzej mene, t. j. v mene inej ako funkčná mena, v ktorej sa finančné nástroje oceňujú. Na účely tohto IFRS menové riziko nevzniká z finančných nástrojov, ktoré sú nepeňažnými položkami, alebo z finančných nástrojov denominovaných vo funkčnej mene.

B24. Analýza citlivosti sa zverejní pri každej mene, voči ktorej má účtovná jednotka významnú expozíciu.

Iné cenové riziko

B25. *Iné cenové riziko* vzniká pri finančných nástrojoch z dôvodu zmien, napríklad v cenách komodít alebo cenách akcií. Aby bol súlad s odsekom 40, účtovná jednotka by mohla zverejniť vplyv zníženia špecifického trhového indexu cenných papierov, ceny komodít alebo inej premennej rizika. Ak účtovná jednotka napríklad poskytne záruky na reziduálnu hodnotu, ktoré sú finančnými nástrojmi, zverejní zvýšenie alebo pokles hodnoty aktív, na ktoré sa táto záruka vzťahuje.

B26. Dva príklady finančných nástrojov, ktoré vyvolávajú akciové cenové riziko sú a) držba podielov na vlastnom imaní inej účtovnej jednotky a b) investícia do trustu, ktorý má následne v držbe investície do nástrojov vlastného imania. Ostatné príklady zahŕňajú forwardové zmluvy a opcie na nákup alebo predaj stanoveného množstva nástroja vlastného imania a swapy indexované na ceny akcií. Reálne hodnoty týchto finančných nástrojov sú ovplyvnené zmenami trhovej ceny podkladových nástrojov vlastného imania.

▼M53

B27. V súlade s odsekom 40 písm. a) sa citlivosť výsledku hospodárenia (ktorá vzniká napríklad z nástrojov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia) zverejňuje osobitne od citlivosti ostatných súčastí komplexného výsledku (ktorá vzniká napríklad z investícií do nástrojov vlastného imania, ktorých zmeny reálnej hodnoty sú prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku).

▼B

B28. Finančné nástroje, ktoré účtovná jednotka klasifikuje ako nástroje vlastného imania, sa opätovne neoceňujú. Ani hospodársky výsledok, ani vlastné imanie nebudú ovplyvnené akciovým cenovým rizikom týchto nástrojov. Preto sa nevyžaduje analýza citlivosti.

▼M30

UKONČENIE VYKAZOVANIA (ODSEKY 42C AŽ 42H)

Pokračujúca angažovanosť (odsek 42C)

B29. Posúdenie pokračujúcej angažovanosti v prevedenom finančnom aktíve na účely požiadaviek na zverejnenia v odsekoch 42E až 42H sa uskutočňuje na úrovni vykazujúcej účtovnej jednotky. Napríklad, ak dcérska spoločnosť prevedie na nespriaznenú tretiu stranu finančné aktívum, v ktorom má materská spoločnosť dcérskej spoločnosti pokračujúcu angažovanosť, dcérska spoločnosť nezahrnie do posúdenia toho, či má pokračujúcu angažovanosť v prevedenom aktíve vo svojej individuálnej účtovnej závierke (t. j. keď dcérska spoločnosť je vykazujúcou účtovnou jednotkou), angažovanosť materskej spoločnosti. Materská spoločnosť by však zahrnula svoju pokračujúcu angažovanosť (alebo pokračujúcu angažovanosť iného člena skupiny) vo finančnom aktíve prevedenom jej dcérskou spoločnosťou do určenia toho, či má pokračujúcu angažovanosť v prevedenom aktíve, vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. keď vykazujúcou účtovnou jednotkou je skupina).

▼M48

B30. Účtovná jednotka nemá pokračujúcu angažovanosť v prevedenom finančnom aktíve vtedy, ak si v rámci prevodu neponechá žiadne zmluvné práva alebo povinnosti vyplývajúce z prevedeného finančného aktíva, ani nezíska žiadne nové zmluvné práva alebo povinnosti súvisiace s prevedeným finančným aktívom. Účtovná jednotka nemá pokračujúcu angažovanosť v prevedenom finančnom aktíve, ak nemá ani záujem o budúcu výkonnosť prevedeného finančného aktíva ani zodpovednosť za žiadnych okolností za uskutočňovanie platieb v súvislosti s prevedeným finančných aktívom v budúcnosti. Termín „platba“ v tomto kontexte nezahŕňa peňažné toky prevedeného finančného aktíva, ktoré účtovná jednotka vyberá a ktoré je povinná odviesť nadobúdateľovi.

B30A. Keď účtovná jednotka prevedie finančné aktívum, môže si ponechať právo na obsluhu uvedeného finančného aktíva za poplatok, ktorý je napríklad zahrnutý v zmluve na obsluhu. Účtovná jednotka posudzuje zmluvu na obsluhu v súlade s usmernením v odsekoch 42C a B30 s cieľom rozhodnúť, či má v dôsledku zmluvy na obsluhu pokračujúcu angažovanosť na účely požiadaviek na zverejňovanie. Napríklad obsluhujúci subjekt bude mať pokračujúcu angažovanosť v prevedenom finančnom aktíve na účely požiadaviek na zverejňovanie, ak poplatok z obsluhy závisí od veľkosti alebo časového priebehu peňažných tokov vybraných z prevedeného finančného aktíva. Podobne má obsluhujúci subjekt pokračujúcu angažovanosť na účely požiadaviek na zverejňovanie, ak by sa fixný poplatok nezaplatil v plnej výške kvôli nevýkonnosti prevedeného finančného aktíva. V týchto príkladoch je obsluhujúci subjekt zainteresovaný na budúcej výkonnosti prevedeného finančného aktíva. Toto posúdenie nezávisí od toho, či sa očakáva, že poplatok účtovnej jednotke kompenzuje výkon obsluhy.

▼M30

B31. Pokračujúca angažovanosť v prevedenom finančnom aktíve môže vyplynúť zo zmluvných ustanovení dohody o prevode alebo osobitnej dohody s prijímajúcou stranou alebo treťou stranou, ktorá sa uzavrela v súvislosti s prevodom.

Prevedené finančné aktíva, ktorých vykazovanie nie je ukončené v ich úplnosti

B32. V odseku 42D sa vyžadujú určité zverejnenia, keď celé prevedené finančné aktíva alebo ich časť nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania. Tieto zverejnenia sa vyžadujú ku každému dátumu vykazovania, ku ktorému účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené finančné aktíva bez ohľadu na to, kedy k prevodom došlo.

Druhy pokračujúcej angažovanosti (odseky 42E až 42H)

B33. V odsekoch 42E až 42H sa vyžadujú kvalitatívne a kvantitatívne zverejnenia pre každý druh pokračujúcej angažovanosti vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo. Účtovná jednotka agreguje svoju pokračujúcu angažovanosť do takých druhov, ktoré znázorňujú vystavenie účtovnej jednotky rizikám. Napríklad, účtovná jednotka môže agregovať svoju pokračujúcu angažovanosť podľa druhu finančného nástroja (napr. záruky alebo kúpne opcie) alebo podľa druhu prevodu (napr. faktoring pohľadávok, sekuritizácie a požičiavanie cenných papierov).

▼M30

Analýza splatnosti pre nediskontované peňažné odlivy na spätné odkúpenie prevedených aktív [odsek 42E písm. e)]

B34. Podľa odseku 42E písm. e) musí účtovná jednotka zverejniť analýzu splatnosti nediskontovaných peňažných odlivov na spätné odkúpenie finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, alebo iných súm splatných prijímajúcej strane v súvislosti s prevedenými finančnými aktívami, ktoré ukazujú zostávajúce zmluvné doby splatnosti pokračujúcej angažovanosti účtovnej jednotky. V tejto analýze sa rozlišujú peňažné toky, ktorých zaplatenie je nevyhnutné (napr. pri forwardových zmluvách), peňažné toky, ktorých zaplatenie sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať (napr. upísané predajné opcie), a peňažné toky, pre ktorých zaplatenie sa účtovná jednotka môže rozhodnúť (napr. nakúpené kúpne opcie).

B35. Na určenie primeraného počtu časových pásiem pri príprave analýzy splatnosti požadovanej v odseku 42E písm. e) používa účtovná jednotka vlastný úsudok. Účtovná jednotka môže napríklad ako primerané stanoviť tieto časové pásma splatnosti:

a) najviac jeden mesiac;

b) viac ako jeden mesiac a nie viac ako tri mesiace;

c) viac ako tri mesiace a nie viac ako šesť mesiacov;

d) viac ako šesť mesiacov a nie viac ako jeden rok;

e) viac ako jeden rok a nie viac ako tri roky;

f) viac ako tri roky a nie viac ako päť rokov; a

g) viac ako päť rokov.

B36. Ak existuje viacero možných splatností, peňažné toky sa zahŕňajú na základe najskoršieho dátumu, v ktorých sa od účtovnej jednotky môže vyžadovať alebo v ktorý sa jej dovolí, aby zaplatila.

Kvalitatívne informácie [odsek 42E písm. f)]

B37. Kvalitatívne informácie požadované v odseku 42E písm. f) zahŕňajú opis finančných aktív, ktorých vykazovanie sa ukončilo, a povahu a účel pokračujúcej angažovanosti, ktorú si účtovná jednotka ponechala po prevode týchto aktív. Zahŕňa aj opis rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, vrátane:

a) opisu toho, ako účtovná jednotka riadi riziko prirodzene vyplývajúce z jej pokračujúcej angažovanosti vo finančných aktívach, ktorých vykazovanie sa ukončilo;

b) toho, či sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby znášala straty prednostne pred ostatnými stranami, a poradie a výšku strát znášaných stranami, ktorých záujmy na aktíve sú v poradí nižšie než záujmy účtovnej jednotky (t. j. jej pokračujúca angažovanosť v aktíve).

c) opisu akýchkoľvek spúšťacích mechanizmov v súvislosti s povinnosťami poskytovať finančnú podporu alebo spätne odkúpiť prevedené finančné aktívum.

▼M30

Zisk alebo strata pri ukončení vykazovania [odsek 42G písm. a)]

B38. Na základe odseku 42G písm. a) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby zverejnila zisk alebo stratu pri ukončení vykazovania finančných aktív, v ktorých má účtovná jednotka pokračujúcu angažovanosť. Účtovná jednotka zverejní, či sa zisk alebo strata pri ukončení vykazovania vyskytli preto, lebo reálne hodnoty komponentov predtým vykázaného aktíva (t. j. záujem na aktíve, ktorého vykazovanie sa ukončilo, a záujem, ktorý si účtovná jednotka ponechala) boli odlišné od reálnej hodnoty predtým vykázaného aktíva ako celku. V takejto situácii účtovná jednotka zverejní, či ocenenia reálnej hodnoty zahŕňali významné vstupy, ktoré nevychádzali s údajov pozorovateľných na trhu, ako sa opisuje v odseku 27A.

Doplňujúce informácie (odsek 42H)

B39. Zverejnenia požadované v odsekoch 42D až 42G nemusia byť dostačujúce na to, aby boli splnené ciele zverejnenia odseku 42B. Ak je to tak, účtovná jednotka zverejní akékoľvek dodatočné informácie, ktoré sú potrebné na splnenie cieľov zverejnenia. Účtovná jednotka na základe vlastnej situácie rozhodne, koľko dodatočných informácií potrebuje poskytnúť, aby uspokojila informačné potreby používateľov, a aký dôraz dá na rozličné aspekty dodatočných informácií. Je nevyhnutné dosiahnuť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky neprimerane podrobnými údajmi, ktoré používateľom účtovnej závierky nemusia pomôcť, a znejasnením informácií v dôsledku prílišného zoskupovania.

▼M34

Započítavanie finančných aktív a finančných záväzkov

(odseky 13A až 13F)

Rozsah pôsobnosti (odsek 13A)

B40. Zverejnenia v odsekoch 13B až 13E sa vyžadujú pre všetky vykazované finančné nástroje, ktoré sú započítavané v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Okrem toho patria finančné nástroje do rozsahu pôsobnosti požiadaviek na zverejňovanie odsekov 13B až 13E, ak podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode, ktorá za vzťahuje na podobné finančné nástroje a transakcie, a to bez ohľadu na to, či sa tieto finančné nástroje započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32.

B41. Podobné dohody uvedené v odsekoch 13A a B40 zahŕňajú dohody o klíringu derivátov, globálne hlavné dohody o spätnom odkúpení (global master repurchase agreements), globálne hlavné dohody o zapožičiavaní cenných papierov (global master securities lending agreements) a všetky súvisiace práva na finančný kolaterál. Podobné finančné nástroje a transakcie uvedené v odseku B40 zahŕňajú deriváty, dohody o predaji a spätnom odkúpení, reverzné dohody o predaji a spätnom odkúpení, požičiavanie cenných papierov a dohody o zapožičiavaní cenných papierov. Príkladmi finančných nástrojov, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti odseku 13A, sú úvery a zákaznícke vklady v jednej a tej istej inštitúcii (ak nie sú započítané vo výkaze o finančnej situácii) a finančné nástroje, ktoré podliehajú iba kolaterálovej dohode.

Zverejnenia kvantitatívnych informácií pri vykazovaných finančných aktívach a vykazovaných finančných záväzkoch v rozsahu pôsobnosti odseku 13A (odsek 13C)

B42. Finančné nástroje zverejňované v súlade s odsekom 13C môžu podliehať rozličným požiadavkám na oceňovanie (napríklad záväzok súvisiaci s dohodou o spätnom odkúpení sa môže oceňovať amortizovanými nákladmi, kým derivát sa bude oceňovať reálnou hodnotou). Účtovná jednotka zahrnie nástroje v ich vykázaných hodnotách a v súvisiacich zverejneniach opíše akékoľvek výsledné rozdiely z ocenenia.

▼**M34**

Zverejnenia hrubých súm vykazovaných finančných aktív a vykazovaných finančných záväzkov v rozsahu pôsobnosti odseku 13A [odsek 13C písm. a)]

B43. Sumy vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa týkajú vykazovaných finančných nástrojov, ktoré sa započítavajú v súlade s odsekom 42 štandardu IAS 32. Sumy vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa takisto týkajú vykazovaných finančných nástrojov, ktoré podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode bez ohľadu na to, či spĺňajú kritériá započítania. Zverejnenia vyžadované podľa odseku 13C písm. a) sa však netýkajú žiadnych súm vykazovaných v dôsledku kolaterálových dohôd, ktoré nespĺňajú kritériá započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32. Namiesto toho sa zverejnenie takýchto súm vyžaduje v súlade s odsekom 13C písm. d).

Zverejnenia súm, ktoré sa započítavajú v súlade s kritériami uvedenými v odseku 42 štandardu IAS 32 [odsek 13C písm. b)]

B44. V odseku 13C písm. b) sa vyžaduje, aby účtovné jednotky pri určovaní čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii zverejňovali sumy započítané v súlade odsekom 42 štandardu IAS 32. Sumy vykazovaných finančných aktív aj vykazovaných finančných záväzkov, ktoré sú predmetom započítavania na základe jednej a tej istej dohody, sa zverejnia aj v zverejneniach finančných aktív aj v zverejneniach finančných záväzkov. Zverejňované sumy (napr. v tabuľke) sa však obmedzia na sumy, ktoré sú predmetom započítavania. Napríklad, účtovná jednotka môže mať vykázané derivátové aktívum a vykázaný derivátový záväzok, ktoré spĺňajú kritériá započítania uvedené odseku 42 štandardu IAS 32. Ak je hrubá suma derivátového aktíva vyššia ako hrubá suma derivátového záväzku, tabuľka so zverejneniami finančných aktív bude obsahovať celú sumu derivátového aktíva [v súlade s odsekom 13C písm. a)] a celú sumu derivátového záväzku [v súlade s odsekom 13C písm. b)]. Zatiaľ čo však tabuľka so zverejneniami finančných záväzkov bude obsahovať celú sumu derivátového záväzku [v súlade s odsekom 13C písm. a)], bude obsahovať iba tú sumu derivátového aktíva [v súlade s odsekom 13C písm. b)], ktorá sa rovná sume derivátového záväzku.

Zverejnenie čistých súm prezentovaných vo výkaze o finančnej situácii [odsek 13C písm. c)]

B45. Ak účtovná jednotka má nástroje, ktoré napĺňajú rozsah pôsobnosti týchto zverejnení (podľa odseku 13A), ale nenapĺňajú kritériá započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32, sumy, ktorých zverejnenie sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. c), by sa rovnali sumám, ktorých zverejnenia sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. a).

B46. Sumy, ktorých zverejnenie sa vyžaduje na základe odseku 13C písm. c), sa musia odsúhlasiť so sumami jednotlivých riadkových položiek prezentovanými vo výkaze finančnej situácie. Ak napríklad účtovná jednotka určí, že zoskupovanie alebo rozčleňovanie súm jednotlivých riadkových položiek v účtovnej závierke poskytuje relevantnejšie informácie, musí zosúhlasiť zoskupené alebo rozčlenené sumy zverejnené v odseku 13C písm. c) späť na jednotlivé sumy riadkových položiek prezentované vo výkaze finančnej situácie.

▼**M34**

Zverejňovanie súm, ktoré podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b) [odsek 13C písm. d)]

B47. Odsek 13C písm. d) od účtovných jednotiek vyžaduje zverejňovanie súm, ktoré podliehajú vymáhateľnej hlavnej dohode o vzájomnom započítaní alebo podobnej dohode a ktoré nie sú inak zahrnuté v odseku 13C písm. b). Odsek 13C písm. d) bod i) odkazuje na sumy súvisiace s vykazovanými finančnými nástrojmi, ktoré nespĺňajú niektoré alebo žiadne kritériá započítania uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32 [napríklad, súčasné práva na započítanie, ktoré nespĺňajú kritérium uvedené v odseku 42 písm. b) štandardu IAS 32, alebo podmienené práva na započítanie, ktoré sú vymáhateľné a uplatniteľné iba v prípade defaultu alebo iba v prípade platobnej neschopnosti alebo bankrotu ktorejkoľvek z protistrán].

B48. Odsek 13C písm. d) bod ii) odkazuje na sumy súvisiace s finančným kolaterálom vrátane hotovostného kolaterálu, a to tak prijatého, ako aj založeného. Účtovná jednotka zverejňuje reálnu hodnotu tých finančných nástrojov, ktoré boli založené alebo prijaté ako kolaterál. Sumy zverejňované v súlade s odsekom 13C písm. d) bod ii) by mali súvisieť so skutočne prijatým alebo založeným kolaterálom, a nie s akýmikoľvek výslednými záväzkami alebo pohľadávkami vykazovanými na vrátenie alebo spätné získanie takéhoto kolaterálu.

Obmedzenia súm zverejňovaných v odseku 13C písm. d) (odsek 13D)

B49. Pri zverejňovaní súm v súlade s odsekom 13C písm. d) musí účtovná jednotka zohľadniť účinky nadmernej kolateralizácie finančného nástroja. Aby tak urobila, účtovná jednotka musí najprv odpočítať sumy zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) bod i) od sumy zverejnenej v súlade s odsekom 13C písm. c). Účtovná jednotka potom obmedzí sumy zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) bod ii) na zostávajúcu sumu podľa odseku 13C písm. c) pre súvisiaci finančný nástroj. Ak však možno práva na kolaterál vymáhať na všetkých finančných nástrojoch, takéto práva sa môžu zahrnúť do zverejnenia poskytovaného v súlade s odsekom 13D.

Opis práv na započítanie podliehajúcich vymáhateľným hlavným dohodám o vzájomnom započítaní alebo podobným dohodám (odsek 13E)

B50. Účtovná jednotka opíše druhy práv na započítanie a podobné mechanizmy zverejnené v súlade s odsekom 13C písm. d) vrátane povahy týchto práv. Účtovná jednotka napríklad opíše svoje podmienené práva. Pre nástroje podliehajúce právam na započítanie, ktoré nie sú podmienené budúcou udalosťou, ale ktoré nespĺňajú ostatné kritériá uvedené v odseku 42 štandardu IAS 32, účtovná jednotka opíše dôvod(y), prečo kritériá nie sú splnené. Pre akýkoľvek prijatý alebo založený kolaterál účtovná jednotka opíše podmienky kolaterálovej dohody (napríklad keď je kolaterál obmedzený).

Zverejňovanie podľa druhu finančného nástroja alebo podľa protistrany

B51. Kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. a) až e) môžu byť zoskupené podľa druhu finančného nástroja alebo transakcie (napríklad deriváty, dohody o spätnom odkúpení a reverzné dohody o spätnom odkúpení alebo dohody o požičiavaní cenných papierov a o zapožičaní cenných papierov).

▼**M34**

B52. Alternatívne môže účtovná jednotka zoskupovať kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. a) až e) podľa finančného nástroja a kvantitatívne zverejnenia vyžadované na základe odseku 13C písm. c) až e) podľa protistrany. Ak účtovná jednotka poskytuje vyžadované informácie podľa protistrany, od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby protistrany identifikovala ich menom. Označovanie protistrán (protistrana A, protistrana B, protistrana C atď.) však musí ostať medziročne za prezentované roky konzistentné, aby sa zachovala porovnateľnosť. Zvážia sa aj kvalitatívne zverejnenia, aby sa mohli poskytnúť ďalšie informácie o druhoch protistrán. Keď sa zverejnenie súm uvedených v odseku 13C písm. c) až e) poskytuje protistrana, sumy, ktoré sú jednotlivo významné z hľadiska celkových súm protistrán, sa zverejňujú oddelene a ostávajúce jednotlivo nevýznamné sumy protistrán sa zoskupia do jednej riadkovej položky.

Iné

B53. Špecifické zverejnenia vyžadované na základe odsekov 13C až 13E sú minimálnymi požiadavkami. V záujme splnenia cieľa uvedeného v odseku 13B účtovná jednotka možno bude musieť doplniť tieto zverejnenia dodatočnými (kvalitatívnymi) zverejneniami v závislosti od podmienok vymáhateľných hlavných dohôd o vzájomnom započítaní alebo podobných dohôd, okrem iného informáciami o povahe práv na započítanie a o ich účinku alebo potenciálnom účinku na finančnú situáciu účtovnej jednotky.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 8

Prevádzkové segmenty

HLAVNÁ ZÁSADA

1. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jej účtovnej závierky posúdiť charakter a finančné vplyvy podnikateľských aktivít, ktorými sa daná účtovná jednotka zaoberá, a hospodárskeho prostredia, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard sa vzťahuje na:

a) samostatnú alebo individuálnu účtovnú závierku účtovnej jednotky:

i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na tuzemskej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov), alebo

ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu a

b) konsolidovanú účtovnú závierku skupiny s materskou spoločnosťou:

i) ktorej dlhové nástroje alebo nástroje vlastného imania sa obchodujú na verejnom trhu (na tuzemskej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov), alebo

ii) ktorá predkladá alebo je v procese predkladania konsolidovanej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emisie akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu.

3. Ak sa účtovná jednotka, ktorá nie je povinná uplatňovať tento IFRS rozhodne zverejniť informácie o segmentoch, ktoré nie sú v súlade s týmto štandardom, neoznačí takéto údaje ako informácie o segmentoch.

4. Ak finančné výkazy obsahujú tak konsolidovanú účtovnú závierku materskej spoločnosti zostavenú v súlade s týmto štandardom, ako aj individuálnu účtovnú závierku materskej spoločnosti, informácie o segmentoch sa vyžadujú iba v konsolidovanej účtovnej závierke.

PREVÁDZKOVÉ SEGMENTY

5. Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky:

a) ktorý sa zaoberá podnikateľskými aktivitami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými komponentmi tej istej účtovnej jednotky);

b) ktorého prevádzkové výsledky pravidelne preveruje vedúci účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou s cieľom rozhodovať o prostriedkoch, ktoré sa majú segmentu prideliť, a posudzovať jeho výkonnosť a

▼B

c) ktorému sú dostupné samostatné finančné informácie.

Prevádzkový segment sa môže zaoberať podnikateľskými aktivitami, v ktorých ešte len získa výnosy, napríklad činnosti spojené so zakladaním prevádzky môžu byť prevádzkovými segmentmi pred dosiahnutím výnosov.

6. Nie každá časť účtovnej jednotky je nevyhnutne prevádzkový segment alebo časť prevádzkového segmentu. Napríklad ústredie spoločnosti alebo niektoré výkonné oddelenia nemusia prinášať výnosy alebo môžu prinášať výnosy, ktoré sú len príležitostné popri činnostiach účtovnej jednotky, a nie sú prevádzkovými segmentmi. Na účely tohto štandardu sa za prevádzkové segmenty nepovažujú podnikové programy požitkov po skončení zamestnania.

7. Termín „vedúci s rozhodovacou právomocou“ označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s konkrétnym označením. Touto funkciou je prideľovanie prostriedkov prevádzkovým segmentom účtovnej jednotky a posudzovanie ich výkonnosti. Vedúcim účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou je často jej výkonný riaditeľ alebo hlavný vedúci pracovník, ale môže to byť napríklad aj skupina výkonných riaditeľov alebo iných osôb.

8. V mnohých účtovných jednotkách sú prevádzkové segmenty jasne vymedzené tromi charakteristikami prevádzkových segmentov, ktoré sú opísané v odseku 5. Účtovná jednotka však môže vypracúvať výkazy, v ktorých sa jej podnikateľské aktivity prezentujú rozličnými spôsobmi. Ak vedúci s rozhodovacou právomocou používa viac ako jednu zostavu informácií o segmentoch, môžu jednu zostavu zložiek pri určovaní prevádzkových segmentov účtovnej jednotky vymedzovať aj iné faktory, vrátane povahy podnikateľských aktivít každej zložky, existencie manažérov zodpovedných za tieto zložky a informácií, ktoré sa predkladajú predstavenstvu.

9. Prevádzkový segment má zvyčajne manažéra, ktorý je zaň priamo zodpovedný a ktorý udržiava pravidelný kontakt s vedúcim s rozhodovacou právomocou, s ktorým prerokúva prevádzkové činnosti, finančné výsledky, budúci vývoj alebo plány týkajúce sa daného segmentu. Termín „manažér segmentu“ označuje funkciu, nie nevyhnutne manažéra s daným označením. Pri niektorých prevádzkových segmentoch môže byť vedúci s rozhodovacou právomocou takisto manažérom segmentu. Jeden manažér môže byť manažérom segmentu pre viac ako jeden prevádzkový segment. Ak vlastnosti opísané v odseku 5 platia pre viac ako jednu zostavu zložiek organizácie, existuje však len jedna zostava zložiek, za ktorú sú zodpovední manažéri segmentu, táto zostava zložiek predstavuje prevádzkové segmenty.

10. Vlastnosti opísané v odseku 5 môžu platiť pre dve alebo viac navzájom sa prekrývajúce zostavy zložiek, za ktoré sú manažéri zodpovední. Na túto štruktúru sa niekedy odkazuje ako na maticovú formu organizácie. Napríklad v niektorých účtovných jednotkách sú niektorí manažéri zodpovední za rôzne skupiny výrobkov a služieb na celom svete, zatiaľ čo iní manažéri sú zodpovední za určité zemepisné oblasti. Vedúci s rozhodovacou právomocou pravidelne preveruje prevádzkové výsledky oboch zostáv zložiek a či sú finančné informácie k dispozícii pre obe zostavy. V takej situácii účtovná jednotka určí, ktorá zostava zložiek predstavuje prevádzkové segmenty, a to s prihliadnutím na hlavnú zásadu.

▼B

VYKAZOVATEĽNÉ SEGMENTY

11. Účtovná jednotka vykazuje informácie samostatne o každom prevádzkovom segmente, ktorý:

a) bol vymedzený v súlade s odsekmi 5 až 10 alebo vyplýva zo zoskupenia dvoch alebo viacerých týchto segmentov v súlade s odsekom 12 a

b) presahuje kvantitatívne limity uvedené v odseku 13.

V odsekoch 14 až 19 sa spresňujú ďalšie situácie, keď sa informácie o prevádzkovom segmente vykazujú samostatne.

Sumarizačné kritériá

12. Prevádzkové segmenty často preukazujú podobnú dlhodobú finančnú výkonnosť, ak majú podobné ekonomické vlastnosti. Napríklad pri dvoch podobných prevádzkových segmentoch sa očakávajú podobné dlhodobé priemerné hrubé marže, ak ich ekonomické vlastnosti sú podobné. Dva alebo viac prevádzkových segmentov možno zoskupiť do jedného prevádzkového segmentu, ak je toto zoskupenie v súlade s hlavnou zásadou tohto IFRS, ak segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti a sú si podobné v každom z týchto hľadísk:

a) charakter výrobkov a služieb;

b) charakter výrobných procesov;

c) typ alebo skupina odberateľov výrobkov a služieb;

d) metódy použité na distribúciu svojich výrobkov alebo poskytovanie svojich služieb a

e) ak to prichádza do úvahy, charakter regulačného prostredia, napríklad bankovníctva, poisťovníctva alebo verejnoprospešné spoločnosti.

Kvantitatívne limity

13. Účtovná jednotka vykazuje samostatne informácie o prevádzkovom segmente, ktorý spĺňa ktorékoľvek z nasledujúcich kvantitatívnych limitov:

a) jeho vykazované výnosy, vrátane predajov externým zákazníkom a predajov a prevodov medzi jednotlivými segmentmi, predstavujú 10 percent zo súčtu výnosov za všetky prevádzkové segmenty, a to interných aj externých;

b) absolútna hodnota jeho vykázaného zisku alebo straty je 10 percent alebo viac z väčšej sumy z týchto dvoch (v absolútnej hodnote): i) súčet vykázaného zisku všetkých prevádzkových segmentov, ktoré nevykázali stratu, a ii) súčet vykázanej straty všetkých prevádzkových segmentov, ktoré vykázali stratu;

c) jeho majetok je 10 percent alebo viac zo súčtu majetku všetkých prevádzkových segmentov.

▼B

Prevádzkové segmenty, ktoré nespĺňajú žiaden z týchto kvantitatívnych limitov, sa môžu považovať za vykazovateľné a samostatne zverejniteľné, ak sa manažment domnieva, že informácie o tomto segmente by mohli byť užitočné pre používateľov účtovnej závierky.

14. Účtovná jednotka môže spájať informácie o prevádzkových segmentoch, ktoré nespĺňajú kvantitatívne limity, s informáciami o ostatných prevádzkových segmentoch nespĺňajúcich kvantitatívne limity, na účely vytvorenia vykazovateľného segmentu, iba vtedy, ak tieto prevádzkové segmenty majú podobné ekonomické vlastnosti a spĺňajú väčšinu sumarizačných kritérií uvedených v odseku 12.

15. Ak celkové externé výnosy vykazované prevádzkovými segmentmi sú menej ako 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky, vymedzujú sa ďalšie prevádzkové segmenty ako vykazovateľné segmenty (aj keď nespĺňajú kritériá ustanovené v odseku 13), dokiaľ do povinne vykazovateľných segmentov nie je zahrnutých aspoň 75 percent celkových výnosov účtovnej jednotky.

16. Informácie o ostatných podnikateľských aktivitách a prevádzkových segmentoch, ktoré sa nevykazujú povinne, sa spoja a zverejnia v kategórii „ostatné segmenty“ oddelene od ďalších položiek zosúhlasenia, ktoré sú povinné podľa odseku 28. Charakterizujú sa zdroje výnosov zaradených do kategórie „ostatné segmenty“.

17. Ak manažment usúdi, že prevádzkový segment vymedzený ako vykazovateľný segment v bezprostredne predchádzajúcom období bude významný aj v budúcnosti, informácie o tomto segmente sa budú vykazovať samostatne aj v bežnom období, a to aj vtedy, keď už nespĺňa kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 13.

18. Ak je prevádzkový segment v súlade s kvantitatívnymi limitmi v bežnom období určený ako vykazovateľný segment, údaje za tento segment za predchádzajúce obdobie prezentované účely porovnania sa prehodnotia tak, aby zobrazili tento novovykazovaný segment samostatne, a to aj vtedy, ak tento segment v predchádzajúcom období nespĺňal kritériá na vykazovanie uvedené v odseku 13, okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú dostupné a náklady na ich získanie by boli neúmerné.

19. Na počet vykazovateľných segmentov, o ktorých účtovná jednotka zverejňuje informácie samostatne, môže existovať určitý vhodný limit, pri presiahnutí ktorého môžu byť informácie o segmentoch príliš podrobné. Aj keď nebol určený presný limit, v prípade, keď počet segmentov vykazovaných podľa odsekov 13 až 18 stúpne nad desať, účtovná jednotka by mala zvážiť, či sa dosiahol vhodný limit.

ZVEREJNENIE

20. Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom svojej účtovnej závierky posúdiť charakter a finančné vplyvy podnikateľských aktivít, ktorými sa zaoberá, a hospodárskeho prostredia, v ktorom vykonáva svoju činnosť.

21. S cieľom dosiahnuť účinok zásady uvedenej v odseku 20 účtovná jednotka zverejňuje za každé obdobie, za ktoré predkladá výkaz ►M5 komplexného výsledku ◄, tieto informácie:

a) všeobecné informácie uvedené v odseku 22;

▼B

b) informácie o vykazovanom zisku alebo strate segmentu vrátane špecifikovaných výnosov a nákladov zahrnutých do vykazovaného zisku alebo straty segmentu, o majetku segmentu, záväzkoch segmentu a o spôsobe oceňovania, ako sa uvádza v odsekoch 23 až 27, a

c) zosúhlasenia súčtov výnosov jednotlivých segmentov, ich vykazovaných ziskov alebo strát, majetku segmentov, záväzkov segmentov a ostatných významných položiek segmentov k príslušným hodnotám za účtovnú jednotku, ako sa uvádza v odseku 28.

▼M5

Zosúhlasenia súm vo výkaze o finančnej situácii za vykazovateľné segmenty so sumami vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky sa požadujú ku každému dátumu, za ktorý sa výkaz o finančnej situácii prezentuje. Informácie za predchádzajúce obdobia sa prehodnotia tak, ako sa uvádza v odsekoch 29 a 30.

▼B

Všeobecné informácie

▼M43

22. Účtovná jednotka zverejní tieto všeobecné informácie:

a) faktory použité na vymedzenie vykazovateľných segmentov účtovnej jednotky, vrátane základu pre organizáciu (napríklad, či manažment organizuje účtovnú jednotku na základe rozdielov medzi výrobkami a službami, zemepisnými oblasťami, regulačnými prostrediami, alebo je to kombinácia týchto faktorov a či prevádzkové segmenty boli zoskupené);

aa) úsudky manažmentu pri uplatňovaní kritérií agregácie v odseku 12. To zahŕňa stručný opis prevádzkových segmentov, ktoré boli zoskupené týmto spôsobom a hospodárskych ukazovateľov, ktoré boli posudzované pri určovaní, či zoskupené prevádzkové segmenty majú podobné hospodárske charakteristiky, a

b) typy výrobkov a služieb, z ktorých jednotlivé vykazovateľné segmenty odvodzujú svoje výnosy.

▼B

Informácie o zisku alebo strate, majetku a záväzkoch

▼M22

23. Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie zisku alebo straty. Účtovná jednotka uvádza za každý vykazovateľný segment ocenenie celkových aktív a záväzkov, ak sa taký údaj pravidelne poskytuje vedúcemu s rozhodovacou právomocou. Ak špecifikované hodnoty, ktoré sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, preveruje vedúci s rozhodovacou právomocou, alebo ak sa inak pravidelne poskytujú vedúcemu s rozhodovacou právomocou, tak aj v tých prípadoch, keď nie sú zahrnuté do ocenenia zisku alebo straty segmentu, účtovná jednotka zverejní za každý vykazovateľný segment aj tieto informácie:

a) výnosy od externých zákazníkov;

▼B

b) výnosy z transakcií s ostatnými prevádzkovými segmentmi tej istej účtovnej jednotky;

c) úrokové výnosy;

d) úrokové náklady;

▼B

e) odpisy a amortizácia;

▼M5

f) významné položky výnosov a nákladov zverejnené v súlade s odsekom 97 uvedeným v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007);

▼B

g) podiel účtovnej jednotky na zisku alebo strate pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaných metódou vlastného imania;

h) náklady alebo výnosy dane z príjmov a

i) významné nepeňažné položky odlišné od odpisov a amortizácie.

Za každý vykazovateľný segment vykáže účtovná jednotka úrokový výnos oddelene od úrokových nákladov okrem prípadov, keď väčšina výnosov segmentu pochádza z úrokov a vedúci s rozhodovacou právomocou sa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodnutiach o pridelení prostriedkov do segmentu primárne spolieha na čistý úrokový výnos. Účtovná jednotka môže v takých prípadoch vykazovať úrokové výnosy daného segmentu očistené od úrokových nákladov a zverejní, že tak postupovala.

▼M31

24. Ak sú špecifikované hodnoty zahrnuté do ocenenia aktív segmentu preverovaného vedúcim s rozhodovacou právomocou, alebo ak sa inak pravidelne poskytujú vedúcemu s rozhodovacou právomocou, a to aj v tých prípadoch, keď nie sú zahrnuté do ocenenia aktív segmentu, účtovná jednotka zverejní za každý vykazovateľný segment aj tieto informácie:

▼B

a) hodnota podielu v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch účtovaných metódou vlastného imania a

▼M31

b) hodnoty prírastkov neobežných aktív ([1]) iných, ako sú finančné nástroje, odložených daňových pohľadávok, čistých aktív zo stanovených požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a práva vyplývajúce z poistných zmlúv.

▼B

OCEŇOVANIE

25. Hodnotou každej vykazovanej položky segmentu je ocenenie predkladané vedúcemu s rozhodovacou právomocou na účely rozhodovania o priradení prostriedkov do daného segmentu a posúdenia jeho výkonnosti. Úpravy a eliminácie urobené pri príprave účtovnej závierky účtovnej jednotky a priradenia výnosov, nákladov a ziskov alebo strát sa zahrnú do zisku alebo straty vykazovateľného segmentu iba vtedy, ak sú súčasťou ocenenia zisku alebo straty segmentu, ktoré používa vedúci s rozhodovacou právomocou. Podobne sa za daný segment vykazujú iba ten majetok a záväzky, ktoré sú zahrnuté do oceneného majetku a záväzkov daného segmentu, ktoré používa vedúci s rozhodovacou právomocou. Ak sú sumy priradené k vykazovanému zisku alebo strate segmentu, jeho majetku alebo záväzkom, tieto sumy sa priradia na podloženom základe.

([1]) V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná získateľnosť sa predpokladá za viac ako dvanásť mesiacov po ►M5 období vykazovania ◄.

▼B

26. Ak vedúci s rozhodovacou právomocou používa pri posudzovaní výkonnosti segmentu a pri rozhodovaní o pridelení prostriedkov iba jedno ocenenie zisku alebo straty prevádzkového segmentu, jeho majetku alebo záväzkov, vykazujú sa zisk alebo strata segmentu, jeho majetok a záväzky v tomto ocenení. Ak vedúci s rozhodovacou právomocou používa viac ako jedno ocenenie zisku alebo straty prevádzkového segmentu, jeho majetku alebo záväzkov, vykážu sa tie ocenenia, o ktorých je manažment presvedčený, že sú stanovené v súlade so zásadami oceňovania, ktoré sú najkonzistentnejšie so zásadami použitými pri oceňovaní príslušných hodnôt v účtovnej závierke účtovnej jednotky.

27. Za každý vykazovateľný segment účtovná jednotka vysvetlí ocenenie zisku alebo straty segmentu, majetku segmentu a záväzkov segmentu. Účtovná jednotka zverejní aspoň tieto informácie:

a) východiská na účtovanie všetkých transakcií medzi vykazovateľnými segmentmi;

b) charakter každého rozdielu medzi oceneniami ziskov alebo strát vykazovateľných segmentov a ziskom alebo stratou účtovnej jednotky pred vykázaním nákladu alebo výnosu dane z príjmov a ukončených činností (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely by mohli zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania centrálne vynaložených nákladov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

c) charakter každého rozdielu medzi oceneniami majetku vykazovateľných segmentov a majetku účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely môžu zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania spoločne používaného majetku, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

d) charakter každého rozdielu medzi ocenením záväzkov vykazovateľných segmentov a záväzkov účtovnej jednotky (ak to nie je zjavné zo zosúhlasení podľa odseku 28). Tieto rozdiely môžu zahŕňať účtovnú politiku a zásady priraďovania spoločne znášaných záväzkov, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie informácií o vykazovateľnom segmente;

e) charakter všetkých zmien v tých metódach ocenenia z predchádzajúcich období, ktoré sa použili pri určení zisku alebo straty vykazovateľného segmentu, a prípadný vplyv týchto zmien na ocenenie zisku alebo straty segmentu;

f) charakter a vplyv akéhokoľvek asymetrického priraďovania na vykazovateľné segmenty. Účtovná jednotka môže napríklad priradiť náklady na odpisovanie na segment bez toho, aby na tento segment priradila príslušný odpisovaný majetok.

Zosúhlasenia

▼M43

28. Účtovná jednotka poskytne zosúhlasenia všetkých týchto údajov:

▼B

a) súčet výnosov vykazovateľných segmentov s výnosmi účtovnej jednotky;

▼B

b) súčet hodnôt zisku alebo straty všetkých vykazovateľných segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky pred zaúčtovaním daňového nákladu (daňového výnosu) a pred ukončenými činnosťami. V prípade, že jednotka priradí vykazovateľným segmentom položky, ako napríklad daňový náklad (daňový výnos), môže zosúhlasiť súčet hodnôt zisku alebo straty všetkých segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky po zahrnutí týchto položiek;

▼M43

c) súčtu majetku vykazovateľných segmentov s majetkom účtovnej jednotky, ak sa majetok segmentov vykazuje v súlade s odsekom 23;

▼B

d) súčtu záväzkov vykazovateľných segmentov so záväzkami účtovnej jednotky, ak sa záväzky segmentov vykazujú v súlade s odsekom 23;

e) súčtu hodnôt všetkých ďalších významných zverejnených informácií za vykazovateľné segmenty s príslušnými hodnotami za účtovnú jednotku.

Všetky významné zosúhlasované položky sa vymedzia a opíšu samostatne. Napríklad je nevyhnutné samostatne vymedziť a opísať hodnotu každej významnej úpravy, ktorá je nevyhnutná pri zosúhlasení zisku alebo straty vykazovateľných segmentov so ziskom alebo stratou účtovnej jednotky a ktorá vyplýva z rozdielnej účtovnej politiky.

Prehodnotenie predtým vykazovaných informácií

29. Ak účtovná jednotka zmení štruktúru svojej vnútornej organizácie tak, že dôjde k zmene v zložení vykazovateľných segmentov, je nevyhnutné prehodnotiť príslušné informácie za predchádzajúce obdobia, vrátane časových intervalov v priebehu účtovného roka, okrem prípadov, keď tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich získanie by boli neúmerné. Rozhodnutie o tom, či tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, sa uskutoční pri každej zverejňovanej položke. Po zmene v zložení vykazovateľných segmentov účtovná jednotka zverejní, či prehodnotila príslušné položky informácií o segmente za predchádzajúce obdobia.

30. Ak účtovná jednotka zmenila štruktúru svojej vnútornej organizácie tak, že došlo k zmene v zložení vykazovateľných segmentov, a ak informácie o segmente za predchádzajúce obdobia, vrátane časových intervalov v priebehu účtovného roka, nie sú prehodnotené tak, aby zobrazili túto zmenu, účtovná jednotka zverejní v roku, keď došlo k zmene, informácie o segmente za bežné obdobie založené na starom aj novom základe segmentácie, okrem prípadov, keď tieto informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné.

ZVEREJŇOVANIE INFORMÁCIÍ O CELEJ ÚČTOVNEJ JEDNOTKE

31. Odseky 32 až 34 platia pre všetky účtovné jednotky podliehajúce tomuto IFRS, vrátane účtovných jednotiek, ktoré majú jeden vykazovateľný segment. Podnikateľské činnosti niektorých účtovných jednotiek nie sú organizované na základe rozdielov príslušných výrobkov a služieb alebo rozdielov v zemepisných oblastiach činností. Vykazovateľné segmenty takej účtovnej jednotky môžu vykazovať výnosy zo širokého spektra zásadne rozdielnych výrobkov a služieb, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže dodávať v zásade rovnaké

▼B

výrobky a služby. Podobne môžu mať vykazovateľné segmenty účtovnej jednotky majetok v rôznych zemepisných oblastiach a vykazovať výnosy od zákazníkov v rozličných zemepisných oblastiach, alebo viac ako jeden vykazovateľný segment môže vykonávať činnosť v tej istej zemepisnej oblasti. Informácie požadované podľa odsekov 32 až 34 sa uvádzajú iba vtedy, keď nie sú poskytnuté ako súčasť informácií o vykazovateľnom segmente podľa požiadaviek tohto IFRS.

Informácie o výrobkoch a službách

32. Účtovná jednotka vykazuje výnosy od externých zákazníkov za každý výrobok a službu alebo každú skupinu podobných výrobkov a služieb okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, pričom zverejní informáciu o tejto skutočnosti. Sumy vykazovaných výnosov sú založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky.

Informácie o zemepisných oblastiach

33. Účtovná jednotka vykazuje ďalej uvedené zemepisné informácie okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné:

a) výnosy od externých zákazníkov i) prislúchajúce krajine, v ktorej má jednotka svoje sídlo a ii) prislúchajúce súhrnne všetkým cudzím štátom, z ktorých účtovnej jednotke plynú výnosy. Ak sú výnosy od externých zákazníkov prislúchajúce jednotlivému cudziemu štátu významné, zverejňuje sa informácia o týchto výnosoch samostatne. Účtovná jednotka zverejní informácie o základe na prideľovanie výnosov od externých zákazníkov jednotlivým krajinám;

b) dlhodobý majetok ([1]) iný ako sú finančné nástroje, odložená daňová pohľadávka, pohľadávky týkajúce sa požitkov po skončení zamestnania a práva vyplývajúce z poistných zmlúv i) lokalizované v krajine sídla účtovnej jednotky a ii) lokalizované súhrne vo všetkých cudzích štátoch, v ktorých táto jednotka vlastní majetok. Ak je majetok v jednotlivom cudzom štáte významný, informácie o tomto majetku sa zverejňujú samostatne.

Vykazované hodnoty musia byť založené na finančných informáciách použitých na zostavenie účtovnej závierky účtovnej jednotky. Ak potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné, zverejňuje sa informácia o tejto skutočnosti. Účtovná jednotka môže popri informáciách požadovaných podľa tohto odseku uviesť čiastkové súčty zemepisných informácií za skupiny krajín.

([1]) V prípade majetku klasifikovaného na základe jeho likvidity je dlhodobým majetkom taký majetok, ktorý zahŕňa hodnoty, ktorých spätná získateľnosť sa predpokladá za viac ako dvanásť mesiacov po ►M5 období vykazovania ◄.

▼B

Informácie o hlavných zákazníkoch

▼M26

34. Účtovná jednotka poskytne informácie o rozsahu svojej závislosti od svojich hlavných zákazníkov. Ak výnosy z transakcií s jedným externým zákazníkom sú 10 percent a viac z výnosov účtovnej jednotky, táto jednotka zverejní informácie o tejto skutočnosti, celkovú hodnotu výnosov za každého takéhoto zákazníka a označenie príslušného segmentu alebo segmentov vykazujúcich tieto výnosy. Účtovná jednotka nemusí zverejniť totožnosť hlavného zákazníka ani hodnotu výnosov, ktoré každý segment za tohto zákazníka vykazuje. Na účely tohto štandardu sa za jedného zákazníka považuje skupina účtovných jednotiek, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že sú spoluovládané,. Avšak na posúdenie toho, či sa za jedného zákazníka považuje ~~aj~~ správny orgán (~~národný, štátny, provinčný, územný, miestny alebo zahraničný~~ vrátane vládnych inštitúcií a podobných orgánov, či už miestnych, národných alebo medzinárodných) a subjekty, o ktorých vykazujúca účtovná jednotka vie, že sú pod kontrolou tohto orgánu, sa vyžaduje úsudok. Pri posudzovaní tejto veci vykazujúca účtovná jednotka zvažuje rozsah hospodárskej integrácie medzi týmito dvoma subjektmi.

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

35. Účtovná jednotka uplatní tento štandard vo svojich ročných účtovných závierkach za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtová jednotka uplatní tento štandard vo svojej účtovnej závierke za obdobie pred 1. januárom 2009, zverejní informáciu o tejto skutočnosti.

▼M22

35A. Odsek 23 bol zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

36. Informácie o segmentoch za predchádzajúce roky, ktoré sú uvedené ako porovnávacie informácie pre prvý rok uplatnenia tohto štandardu (vrátane uplatnenia zmeny a doplnenia odseku 23 z apríla 2009), sa prehodnotia, aby spĺňali požiadavky tohto IFRS, okrem prípadov, keď potrebné informácie nie sú k dispozícii a náklady na ich vypracovanie by boli neúmerné.

▼M5

36A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho zmenil a doplnil odsek 23 písm. f). Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M26

36B. Štandardom IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* (v znení revízie z roku 2009) sa zmenil a doplnil odsek 34 pre ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 24 (revidovaný v roku 2009) na skoršie obdobie, uplatní zmenu a doplnenie odseku 34 na toto skoršie obdobie.

▼**M43**

36C. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenili odseky 22 a 28. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼**B**

UKONČENIE PLATNOSTI IAS 14

37. Týmto štandardom sa nahrádza IAS 14 *Vykazovanie segmentov*.

▼B

Dodatok

Definícia pojmu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

Prevádzkový segment	Prevádzkový segment je zložkou účtovnej jednotky: a) ktorý sa zaoberá podnikateľskými aktivitami, v súvislosti s ktorými môžu vzniknúť výnosy a náklady (vrátane výnosov a nákladov spojených s transakciami s inými zložkami tej istej účtovnej jednotky); b) ktorého prevádzkové výsledky pravidelne preveruje vedúci účtovnej jednotky s rozhodovacou právomocou s cieľom rozhodovať o prostriedkoch, ktoré sa majú segmentu priradiť, a posudzovať jeho výkonnosť a c) pre ktorý sú dostupné samostatné finančné informácie.

▼M53

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 9

Finančné nástroje

KAPITOLA 1 Cieľ

1.1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady finančného vykazovania *finančných aktív* a *finančných záväzkov*, prostredníctvom ktorých sa používateľom účtovnej závierky prezentujú relevantné a užitočné informácie, aby mohli posúdiť výšku, načasovanie a neistotu budúcich peňažných tokov určitej účtovnej jednotky.

KAPITOLA 2 Rozsah pôsobnosti

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

a) tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a spoločných podnikoch, ktoré sa účtujú v súlade s IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* alebo IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov*. IFRS 10, IAS 27 alebo IAS 28 si však v niektorých prípadoch vyžadujú alebo povoľujú účtovnej jednotke zaúčtovať podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo spoločnom podniku v súlade s niektorými alebo všetkými požiadavkami tohto štandardu. Účtovné jednotky tiež uplatňujú tento štandard na deriváty na podiel v dcérskej spoločnosti, pridruženom podniku alebo v spoločnom podniku, pokiaľ derivát nespĺňa vymedzenie nástroja vlastného imania účtovnej jednotky podľa IAS 32 *Finančné nástroje: Prezentácia*.

b) práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje IAS 17 *Lízingy*. Avšak:

i) na lízingové pohľadávky vykazované prenajímateľom sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania a zníženia hodnoty;

ii) na záväzky finančného lízingu vykazované nájomcom sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania a

iii) na deriváty, ktoré sú vložené do lízingov, sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu o vložených derivátoch.

c) práv a povinností zamestnávateľov podľa programov zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

d) finančných nástrojov emitovaných účtovnou jednotkou, ktoré spĺňajú definíciu nástroja vlastného imania podľa IAS 32 (vrátane opcií a warrantov) alebo ktoré sa musia klasifikovať ako nástroj vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D štandardu IAS 32. Držiteľ takýchto nástrojov vlastného imania však na tieto nástroje tento štandard uplatňuje, pokiaľ nespĺňajú výnimku v písmene a).

▼M53

e) **práv a povinností vyplývajúcich z i) poistnej zmluvy podľa vymedzenia v IFRS 4 *Poistné zmluvy*, ktoré sú iné než práva a povinnosti emitenta vyplývajúce z poistnej zmluvy, ktorá spĺňa definíciu zmluvy o finančnej záruke, alebo zo ii) zmluvy, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Tento štandard sa však vzťahuje na derivát vložený do zmluvy, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, ak derivát nepredstavuje sám osebe zmluvu patriacu do rozsahu pôsobnosti IFRS 4. Ak navyše emitent zmlúv o finančných zárukách predtým vyslovene prehlásil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy, a použil účtovníctvo aplikovateľné na poistné zmluvy, tento emitent si môže vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančných zárukách uplatňovať tento štandard alebo IFRS 4 (pozri odseky B2.5 až B2.6). Tento výber môže emitent uskutočniť nezávisle pre každú zmluvu, no výber v prípade každej jednej zmluvy je následne neodvolateľný.**

f) **akejkoľvek forwardovej zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim akcionárom týkajúcej sa nákupu alebo predaja nadobúdaného subjektu, ktorého výsledkom bude podniková kombinácia v rozsahu pôsobnosti IFRS 3 *Podnikové kombinácie* k budúcemu dátumu nadobudnutia. Obdobie trvania forwardovej zmluvy by nemalo presahovať primerané obdobie, ktoré je zvyčajne potrebné na získanie akýchkoľvek potrebných schválení a na dokončenie transakcie.**

g) **úverových prísľubov iných, než sú úverové prísľuby opísané v odseku 2.3. Na úverové prísľuby, ktoré inak nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, však emitent úverových prísľubov uplatňuje požiadavky tohto štandardu týkajúce sa zníženia hodnoty. Zároveň platí, že všetky úverové prísľuby podliehajú požiadavkám tohto štandardu týkajúcim sa ukončenia vykazovania.**

h) **finančných nástrojov, zmlúv a povinností vyplývajúcich z platobných transakcií na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, s výnimkou zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti odsekov 2.4 až 2.7 tohto štandardu, na ktoré sa tento štandard vzťahuje.**

i) **práv na refundáciu výdavkov, ktoré účtovná jednotka musí zaplatiť, aby vysporiadala záväzok, ktorý vykazuje ako rezervu v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, alebo pre ktorý v určitom predchádzajúcom období vykázala rezervu v súlade s IAS 37.**

j) **práv a povinností patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, ktoré sú finančnými nástrojmi, s výnimkou tých, ktoré sú podľa špecifikácie IFRS 15 účtované v súlade s týmto štandardom.**

2.2. **Požiadavky tohto štandardu týkajúce sa zníženia hodnoty sa uplatňujú na tie práva, ktoré sú podľa špecifikácie IFRS 15 účtované v súlade s týmto štandardom na účely vykazovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty.**

▼M53

2.3. Do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu patria tieto úverové prísľuby:

a) úverové prísľuby, ktoré účtovná jednotka určí za finančné záväzky oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 42.2). Účtovná jednotka, ktorá v minulosti predávala aktíva vyplývajúce z jej úverových prísľubov krátko po ich vzniku, uplatňuje tento štandard na všetky svoje úverové prísľuby v rovnakej triede.

b) úverové prísľuby, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo dodaním či emitovaním iného finančného nástroja. Tieto úverové prísľuby sú derivátmi. Úverový prísľub sa nepovažuje za vysporiadaný v čistom len preto, že úver sa vypláca v splátkach (napríklad hypotekárny stavebný úver, ktorý sa vypláca v splátkach v súlade s postupom stavebných prác).

c) prísľuby poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, než je trhová úroková miera [pozri odsek 42.1 písm. d)].

2.4. Tento štandard sa uplatňuje na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, ako keby tieto zmluvy boli finančnými nástrojmi, s výnimkou zmlúv, ktoré sa uzatvorili a naďalej sú v držbe na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Tento štandard sa však uplatňuje na tie zmluvy, ktoré účtovná jednotka určí za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 2.5.

2.5. Zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, ako keby táto zmluva bola finančným nástrojom, možno neodvolateľne určiť za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia aj vtedy, keď bola uzatvorená na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie. Toto určenie je k dispozícii len pri vzniku zmluvy a výlučne v prípade, keď sa ním eliminuje alebo výrazne zníži nekonzistentnosť vykazovania (niekedy nazývaná „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z nevykázania tejto zmluvy z toho dôvodu, že je vylúčená z rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 24).

2.6. Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu o nákupe alebo predaji nefinančnej položky vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Patria medzi ne:

a) stav, keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať vysporiadanie v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

▼M53

b) stav, keď možnosť vysporiadania v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov nie je v podmienkach zmluvy výslovne stanovená, ale účtovná jednotka bežne vykonáva vysporiadanie podobných zmlúv v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, uzatvorením zmlúv o vyrovnaní alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo uplynutím platnosti);

c) stav, keď účtovná jednotka pri podobných zmluvách bežne postupuje tak, že prevezme dodávky podkladového aktíva a krátko po dodaní ho predá s cieľom vytvoriť zisk z krátkodobých fluktuácií cien alebo marže obchodníka a

d) stav, keď je nefinančná položka, ktorá je predmetom zmluvy, jednoducho konvertibilná na hotovosť.

Zmluva, na ktorú sa uplatňuje písmeno b) alebo c), sa neuzatvára na účely prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo používanie, a preto patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Ďalšie zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 24, sa posudzujú s cieľom zistiť, či boli uzatvorené a naďalej sú v držbe s cieľom prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie, a teda či patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

2.7. Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vysporiadať v čistom peňažnými prostriedkami alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 2.6 písm. a) alebo d), patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť za účelom prijatia alebo dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie.

KAPITOLA 3 Vykazovanie a ukončenie vykazovania

3.1 PRVOTNÉ VYKÁZANIE

3.1.1. Účtovná jednotka vykazuje finančné aktívum alebo finančný záväzok vo svojom výkaze o finančnej situácii výlučne vtedy, ak sa účtovná jednotka stáva stranou zmluvných ustanovení týkajúcich sa daného nástroja (pozri odseky B3.1.1 a B3.1.2). Keď účtovná jednotka prvýkrát vykáže finančné aktívum, klasifikuje ho v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.5 a oceňuje ho v súlade s odsekmi 5.1.1 až 5.1.3. Keď účtovná jednotka prvýkrát vykáže finančný záväzok, klasifikuje ho v súlade s odsekmi 4.2.1 a 4.2.2 a oceňuje ho v súlade s odsekom 5.1.1.

Bežný nákup alebo predaj finančných aktív

3.1.2. ***Bežný nákup alebo predaj*** **finančných aktív sa vykazuje, alebo sa jeho vykazovanie ukončí, použitím účtovania k dátumu uskutočnenia obchodu alebo účtovania k dátumu vysporiadania (pozri odseky B3.1.3 až B3.1.6).**

▼M53

3.2 UKONČENIE VYKAZOVANIA FINANČNÝCH AKTÍV

3.2.1. V konsolidovanej účtovnej závierke sa odseky 3.2.2 až 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 a B3.2.1 až B3.2.17 uplatňujú na konsolidovanej úrovni. Preto účtovná jednotka najskôr vykoná konsolidáciu všetkých dcérskych spoločností v súlade s IFRS 10 a na výslednú skupinu následne uplatní uvedené odseky.

3.2.2. Pred posúdením toho, či a do akej miery je *ukončenie vykazovania* vhodné podľa odsekov 3.2.3 až 3.2.9, účtovná jednotka stanoví, či by sa uvedené odseky mali uplatňovať na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) alebo na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok nasledovným spôsobom.

a) Odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) výlučne v prípade, ak tá časť, v súvislosti s ktorou sa uvažuje o ukončení vykazovania, spĺňa jednu z týchto troch podmienok:

i) daná časť zahŕňa len špecificky identifikované peňažné toky z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu so sériou úrokových platieb, čím protistrana získa právo na úrokové peňažné toky, no nie na peňažné toky istiny z dlhového nástroja, na úrokové peňažné toky sa uplatňujú odseky 3.2.3 až 3.2.9;

ii) daná časť zahŕňa len plne pomerný (pro rata) podiel na peňažných tokoch z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu, v rámci ktorej protistrana získa právo na 90-percentný podiel na všetkých peňažných tokoch z dlhového nástroja, odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na 90 percent týchto peňažných tokov. Ak existuje viac než jedna protistrana, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje plne pomerným podielom;

iii) daná časť zahŕňa len plne pomerný (pro rata) podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch z finančného aktíva (alebo skupiny podobných finančných aktív). Ak účtovná jednotka napríklad uzatvorí zmluvu, na základe ktorej protistrana získa právo na 90-percentný podiel na úrokových peňažných tokoch z finančného aktíva, odseky 3.2.3 až 3.2.9 sa uplatňujú na 90 percent týchto úrokových peňažných tokov. Ak existuje viac než jedna protistrana, nemusí mať každá protistrana pomerný podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca účtovná jednotka disponuje plne pomerným podielom;

b) vo všetkých ostatných prípadoch sa odseky 3.2.3 až 3.2.9 uplatňujú na finančné aktívum ako celok (alebo na skupinu podobných finančných aktív ako celok). Ak účtovná jednotka napríklad prevedie i) práva na prvých alebo posledných 90 percent peňažných príjmov z finančného aktíva (alebo skupiny

▼M53

finančných aktív) alebo ii) práva na 90 percent peňažných tokov zo skupiny pohľadávok, no poskytne kupujúcemu záruku na kompenzáciu v prípade akýchkoľvek úverových strát do výšky 8 percent zo sumy istiny pohľadávok, uplatňujú sa odseky 3.2.3 až 3.2.9 na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok.

V odsekoch 3.2.3 až 3.2.12 odkazuje pojem „finančné aktívum“ buď na časť finančného aktíva (alebo časť skupiny podobných finančných aktív) tak, ako bolo uvedené v písmene a), alebo v ostatných prípadoch na finančné aktívum (alebo skupinu podobných finančných aktív) ako celok.

3.2.3. Účtovná jednotka ukončí vykazovanie finančného aktíva výlučne vtedy, ak:

a) sa skončí platnosť zmluvných práv na peňažné toky z finančného aktíva alebo

b) prevedie finančné aktívum v súlade s odsekmi 3.2.4 a 3.2.5 a takýto prevod spĺňa podmienky ukončenia vykazovania v súlade s odsekom 3.2.6.

(Pozri odsek 31.2, v ktorom sa nachádzajú informácie o bežnom predaji finančných aktív.)

3.2.4. Účtovná jednotka prevedie finančné aktívum výlučne v prípade, ak buď:

a) prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, alebo

b) si ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no prevezme zmluvnú povinnosť platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 3.2.5.

3.2.5. Ak si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva („pôvodné aktívum“), avšak prevezme zmluvnú povinnosť platiť uvedené peňažné toky jednej alebo viacerým účtovným jednotkám („koneční príjemcovia“), považuje účtovná jednotka takúto transakciu za prevod finančného aktíva výlučne v prípade, ak sú splnené všetky tri tieto podmienky:

a) účtovná jednotka nemá žiadnu povinnosť platiť sumy konečným príjemcom, pokiaľ neinkasuje rovnaké sumy z pôvodného aktíva. Krátkodobé zálohy realizované účtovnou jednotkou s právom na spätné vrátenie plnej výšky požičanej sumy spolu s vzniknutým úrokom vypočítaným použitím trhovej úrokovej miery nie sú porušením tejto podmienky;

b) v súlade s podmienkami zmluvy o prevode účtovná jednotka nesmie predať alebo založiť pôvodné aktívum inak než vo forme záruky konečným príjemcom za povinnosť vyplácať im peňažné toky;

c) účtovná jednotka má povinnosť postupovať bez významného oneskorenia akékoľvek peňažné toky, ktoré inkasuje v mene konečných príjemcov. Účtovná jednotka okrem toho nie je oprávnená reinvestovať takéto peňažné toky, s výnimkou investícií do peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov (podľa vymedzenia v IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch*) počas krátkeho obdobia vysporiadania, a to počnúc dátumom inkasa až po dátum postúpenia v prospech konečných príjemcov, pričom úrok získaný v rámci takýchto investícií sa prevádza na konečných príjemcov.

▼M53

3.2.6. Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum (pozri odsek 32.4), posúdi, do akej miery si ponecháva riziká a odmeny z vlastníctva daného finančného aktíva. V takomto prípade:

a) ak účtovná jednotka prevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže samostatne ako aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a povinnosti vzniknuté alebo ponechané v rámci prevodu;

b) ak si účtovná jednotka ponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní finančného aktíva;

c) ak účtovná jednotka neprevedie a ani si neponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, účtovná jednotka zistí, či si aj naďalej ponechala kontrolu nad finančným aktívom. V takomto prípade:

i) ak si účtovná jednotka neponechala kontrolu, ukončí vykazovanie finančného aktíva a vykáže samostatne ako aktíva alebo záväzky akékoľvek práva a povinnosti vzniknuté alebo ponechané v rámci prevodu;

ii) ak si účtovná jednotka ponechala kontrolu, pokračuje vo vykazovaní finančného aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti na finančnom aktíve (pozri odsek 32.16).

3.2.7. Prevod rizík a odmien (pozri odsek 32.6) sa posudzuje porovnaním angažovanosti účtovnej jednotky, pred a po uskutočnení prevodu, s premenlivosťou súm a načasovania čistých peňažných tokov prevedeného aktíva. Účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva v prípade, ak sa jej angažovanosť vzhľadom na premenlivosť súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov z finančného aktíva v dôsledku prevodu výrazne nezmení (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum na základe zmluvy o spätnej kúpe za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa). Účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva finančného aktíva, ak jej angažovanosť vzhľadom na uvedenú premenlivosť už nie je významná vo vzťahu k celkovej premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov spojených s finančným aktívom (napríklad preto, že účtovná jednotka predala finančné aktívum iba s opciou spätnej kúpy v jeho *reálnej hodnote* k dátumu spätného odkúpenia, alebo previedla plne pomerný podiel na peňažných tokoch z väčšieho finančného aktíva v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 3.2.5, napríklad spoluúčasť na úvere).

3.2.8. Často bude zrejmé, či účtovná jednotka previedla alebo si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, a nebude potrebné vykonávať žiadne výpočty. V ostatných prípadoch bude nevyhnutné vykonať výpočty a porovnať angažovanosť účtovnej jednotky na premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov pred a po uskutočnení prevodu. Pri výpočte a porovnaní sa ako diskontná sadzba používa vhodná aktuálna trhová úroková miera. Do úvahy sa berú všetky primerane možné premenlivosti čistých peňažných tokov s tým, že vyššia váha sa prisudzuje tým výsledkom, ktorých výskyt je pravdepodobnejší.

▼M53

3.2.9. Skutočnosť, či si účtovná jednotka ponechala kontrolu [pozri odsek 32.6 písm. c)] nad prevedeným aktívom, závisí od schopnosti nadobúdateľa aktívum predať. Ak má nadobúdateľ praktickú schopnosť predať aktívum ako celok nespriaznenej tretej strane a je schopný realizovať túto schopnosť jednostranne a bez nutnosti uvaliť na prevod dodatočné podmienky, účtovná jednotka si neponechala kontrolu. Vo všetkých ostatných prípadoch si účtovná jednotka kontrolu ponechala.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

3.2.10. Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum v rámci prevodu, ktorý spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania ako celku, a ponechá si právo na obsluhu finančného aktíva za poplatok, vykazuje buď aktívum z obsluhy alebo záväzok z obsluhy týkajúci sa tejto zmluvy na obsluhu. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok nebude pre účtovnú jednotku adekvátnou kompenzáciou za poskytovanie obsluhy, tak sa záväzok z obsluhy vyplývajúci z povinnosti vykonať obsluhu vykazuje v reálnej hodnote. Ak sa očakáva, že prijatý poplatok bude viac než adekvátne kompenzovať poskytovanú obsluhu, vykazuje sa aktívum z obsluhy vyplývajúce z práva na vykonanie obsluhy v sume stanovenej na základe alokácie účtovnej hodnoty väčšieho finančného aktíva v súlade s odsekom 3.2.13.

3.2.11. Ak v dôsledku prevodu dôjde k ukončeniu vykazovania finančného aktíva ako celku, no prevod má za následok, že účtovná jednotka získa nové finančné aktívum alebo prevezme nový finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy, účtovná jednotka vykazuje nové finančné aktívum, finančný záväzok alebo záväzok z obsluhy v reálnej hodnote.

3.2.12. Pri ukončení vykazovania finančného aktíva ako celku sa rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) a

b) prijatým plnením (vrátane akéhokoľvek prijatého nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok)

vykazuje vo výsledku hospodárenia.

3.2.13. Ak je prevedené aktívum časťou väčšieho finančného aktíva [ak účtovná jednotka napríklad prevádza úrokové peňažné toky, ktoré sú časťou dlhového nástroja, pozri odsek 32.2 písm. a)] a prevádzaná časť spĺňa podmienky na ukončenie vykazovania ako celok, alokuje sa predchádzajúca účtovná hodnota väčšieho finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, na základe pomerných reálnych hodnôt daných častí k dátumu prevodu. Na tento účel sa ponechané aktívum z obsluhy považuje za časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje. Rozdiel medzi:

a) účtovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) alokovanou na časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, a

b) plnením prijatým za časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje (vrátane akéhokoľvek prijatého nového aktíva zníženého o akýkoľvek prevzatý nový záväzok)

sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

▼M53

3.2.14. Ak účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu väčšieho finančného aktíva medzi časť, ktorá sa naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, je potrebné reálnou hodnotou oceniť časť, ktorej vykazovanie pokračuje. Ak účtovná jednotka v minulosti predávala časti podobné tej časti, ktorá sa naďalej vykazuje, alebo existujú iné trhové transakcie pre takého časti, najlepší odhad jej reálnej hodnoty predstavujú posledné ceny zo skutočných transakcií. Ak neexistujú žiadne kótované ceny alebo posledné trhové transakcie, ktoré by potvrdzovali určenie reálnej hodnoty časti, ktorá sa naďalej vykazuje, najlepším odhadom reálnej hodnoty je rozdiel medzi reálnou hodnotou väčšieho finančného aktíva ako celku a plnením prijatým od nadobúdateľa za časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

3.2.15. Ak prevod nemá za následok ukončenie vykazovania z dôvodu, že si účtovná jednotka ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené aktívum ako celok a vykazuje finančný záväzok z prijatého plnenia. V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykáže akýkoľvek výnos z prevedeného aktíva a akýkoľvek náklad vzniknutý vo vzťahu k finančnému záväzku.

Pokračujúca zainteresovanosť na prevedených aktívach

3.2.16. Ak účtovná jednotka ani neprevedie a ani si neponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva a ponechá si kontrolu nad prevedeným aktívom, účtovná jednotka naďalej vykazuje prevedené aktívum v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti. Rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky na prevedenom aktíve predstavuje rozsah, v akom je účtovná jednotka vystavená zmenám hodnoty prevedeného aktíva. Napríklad:

a) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu ručenia za prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje i) hodnotu aktíva, alebo, ak je nižšia, ii) maximálnu sumu prijatého plnenia, ktorej splatenie by sa od účtovnej jednotky mohlo požadovať („záručná suma“);

b) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu vypísanej alebo nakúpenej opcie (alebo oboch) na prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky predstavuje hodnotu prevedeného aktíva, ktorý môže účtovná jednotka spätne odkúpiť. V prípade vypísanej predajnej opcie na aktívum oceňované reálnou hodnotou je však rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky obmedzený na reálnu hodnotu prevedeného aktíva alebo, ak je nižšia, realizačnú cenu opcie (pozri odsek B3.2.13);

c) ak má pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky formu opcie s peňažným vysporiadaním alebo podobného ustanovenia na prevedené aktívum, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti účtovnej jednotky sa oceňuje tým istým spôsobom, ako vyplýva z opcií s nepeňažným vysporiadaním podľa písmena b).

▼M53

3.2.17. **Ak účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti, vykazuje účtovná jednotka aj súvisiaci záväzok. Napriek ostatným požiadavkám na oceňovanie uvedeným v tomto štandarde sa prevedené aktívum a súvisiaci záväzok oceňujú na základe, ktorý odzrkadľuje práva a povinnosti, ktoré si účtovná jednotka ponechala. Súvisiaci záväzok sa oceňuje tak, aby čistá účtovná hodnota prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku:**

a) bola amortizovanou hodnotou práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote, alebo

b) sa rovnala reálnej hodnote práv a povinností, ktoré si účtovná jednotka ponechala, ocenených na samostatnom základe v prípade, ak sa prevedené aktívum oceňuje reálnou hodnotou.

3.2.18. **Účtovná jednotka pokračuje vo vykazovaní akýchkoľvek výnosov vyplývajúcich z prevedeného aktíva v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti a vykazuje akýkoľvek vzniknutý náklad zo súvisiaceho záväzku.**

3.2.19. **Na účely následného oceňovania sa vykázané zmeny v reálnej hodnote prevedeného aktíva a súvisiaceho záväzku účtujú navzájom konzistentným spôsobom v súlade s odsekom 5.7.1 a vzájomne sa nekompenzujú.**

3.2.20. **Ak sa pokračujúca zainteresovanosť účtovnej jednotky týka len časti finančného aktíva (ak si účtovná jednotka napríklad ponechá opciu na spätné odkúpenie časti prevedeného aktíva, alebo si ponechá zostávajúci podiel, z ktorého nevyplýva ponechanie si v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva, a súčasne si účtovná jednotka ponechá kontrolu), účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného aktíva medzi časť, ktorá sa aj naďalej vykazuje na základe pokračujúcej zainteresovanosti, a časť, ktorá sa už nevykazuje, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí k dátumu prevodu. Na tento účel sa uplatňujú požiadavky uvedené v odseku 3.2.14. Rozdiel medzi:**

a) účtovnou hodnotou (oceňovanou k dátumu ukončenia vykazovania) alokovanou na časť, ktorá sa už nevykazuje, a

b) plnením prijatým za časť, ktorá sa už nevykazuje,

sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

3.2.21. Ak sa prevedené aktívum oceňuje v amortizovanej hodnote, možnosť určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia podľa tohto štandardu sa na súvisiaci záväzok neuplatňuje.

Všetky prevody

3.2.22. **Ak sa prevedené aktívum aj naďalej vykazuje, aktívum a súvisiaci záväzok sa vzájomne nekompenzujú. Podobne účtovná jednotka vzájomne nekompenzuje žiadny výnos vyplývajúci z prevedeného aktíva so žiadnym vzniknutým nákladom zo súvisiaceho záväzku (pozri IAS 32 odsek 42).**

▼M53

3.2.23. Ak prevodca poskytne nadobúdateľovi nepeňažný kolaterál (napríklad dlhový nástroj alebo nástroj vlastného imania), účtovanie kolaterálu u prevodcu a nadobúdateľa závisí od skutočnosti, či má nadobúdateľ právo na predaj alebo opätovné poskytnutie kolaterálu a od toho, či prevodca zlyhal. Prevodca a nadobúdateľ účtujú kolaterál takto:

a) ak má nadobúdateľ na základe zmluvy alebo zvyklosti právo na predaj alebo opätovné poskytnutie kolaterálu, potom prevodca reklasifikuje toto aktívum vo svojom výkaze o finančnej situácii (napríklad ako požičané aktívum, založené nástroje vlastného imania alebo pohľadávku na spätné odkúpenie) oddelene od iných aktív;

b) ak nadobúdateľ predá jemu poskytnutý kolaterál, vykáže príjmy z predaja a záväzok ocenený reálnou hodnotou z titulu povinnosti vrátiť kolaterál;

c) ak prevodca nedodrží záväzok vyplývajúci z podmienok zmluvy a nie je ďalej oprávnený na opätovné získanie kolaterálu, ukončí vykazovanie kolaterálu, pričom nadobúdateľ vykáže kolaterál ako svoje aktívum prvotne ocenené reálnou hodnotou alebo, ak už kolaterál predal, ukončí vykazovanie svojej povinnosti vrátiť kolaterál;

d) s výnimkou ustanovení v písmene c) prevodca naďalej pokračuje vo vykazovaní kolaterálu ako svojho aktíva a nadobúdateľ nevykazuje kolaterál ako aktívum.

3.3 UKONČENIE VYKAZOVANIA FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

3.3.1. Účtovná jednotka vyradí finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojho výkazu o finančnej situácii výlučne vtedy, ak záväzok zanikne – t. j. ak je povinnosť špecifikovaná v zmluve splnená alebo zrušená alebo sa skončí jej platnosť.

3.3.2. Výmena dlhových nástrojov medzi existujúcim dlžníkom a veriteľom so zásadne rozdielnymi podmienkami sa účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykázanie nového finančného záväzku. Podobne sa zásadná zmena podmienok existujúceho finančného záväzku alebo jeho časti (bez ohľadu na jeho súvis s finančnými ťažkosťami dlžníka) účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykázanie nového finančného záväzku.

3.3.3. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časti finančného záväzku), ktorý zanikol alebo bol prevedený na inú stranu, a zaplateným plnením vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

3.3.4. Ak účtovná jednotka spätne odkúpi časť finančného záväzku, účtovná jednotka alokuje predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného záväzku medzi časť, ktorá sa naďalej vykazuje, a časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, na základe pomerných reálnych hodnôt týchto častí k dátumu spätného odkúpenia. Rozdiel medzi a) účtovnou hodnotou alokovanou na časť, ktorej vykazovanie sa ukončuje, a b) zaplateným plnením vrátane akýchkoľvek prevedených nepeňažných aktív alebo prevzatých záväzkov vo vzťahu k časti, ktorej vykazovanie sa ukončuje, sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

▼M53

KAPITOLA 4 Klasifikácia

4.1 KLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH AKTÍV

4.1.1. Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 41.5, účtovná jednotka klasifikuje finančné aktíva ako následne oceňované v amortizovanej hodnote, reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia na základe oboch týchto aspektov:

a) obchodného modelu účtovnej jednotky na riadenie finančných aktív a

b) zmluvných charakteristík daného finančného aktíva v oblasti peňažných tokov.

4.1.2. Finančné aktívum sa oceňuje v amortizovanej hodnote, ak sú splnené obe tieto podmienky:

a) finančné aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámerom je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky a

b) zmluvné podmienky finančného aktíva vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne platby istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny.

Odseky B4.1.1 až B4.1.26 poskytujú usmernenie o tom, ako uplatňovať tieto podmienky.

4.1.2A Finančné aktívum sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ak sú splnené obe tieto podmienky:

a) finančné aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančného aktíva, a

b) zmluvné podmienky finančného aktíva vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne platby istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny.

Odseky B4.1.1 až B4.1.26 poskytujú usmernenie o tom, ako uplatňovať tieto podmienky.

4.1.3. Na účely uplatňovania odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b):

a) istina je reálna hodnota finančného aktíva pri prvotnom vykázaní. Odsek B4.1.7B poskytuje ďalšie usmernenie o význame pojmu istina.

b) úrok pozostáva z plnenia za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko súvisiace s nesplatenou sumou istiny počas príslušného časového obdobia a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj zo ziskovej marže. Odseky B4.1.7A a B4.1.9A až B4.1.9E poskytujú ďalšie usmernenie o význame pojmu úrok vrátane významu pojmu časová hodnota peňazí.

▼M53

4.1.4. **Finančné aktívum sa oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, pokiaľ sa neoceňuje v amortizovanej hodnote v súlade s odsekom 4.1.2 alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A. Pri určitých investíciách do *nástrojov vlastného imania*, ktoré by sa inak oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa však môže účtovná jednotka pri ich prvotnom vykázaní neodvolateľne rozhodnúť, že následné zmeny reálnej hodnoty bude prezentovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odseky 5.7.5 až 5.7.6).**

Možnosť určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

4.1.5. **Napriek ustanoveniam odsekov 4.1.1 až 4.1.4 môže účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní neodvolateľne určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak sa týmto určením eliminuje alebo výrazne zníži nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy nazývaná „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z ocenenia aktív alebo záväzkov alebo vykázania ziskov alebo strát z nich na iných základoch (pozri odseky B4.1.29 až B4.1.32).**

4.2 KLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

4.2.1. **Účtovná jednotka klasifikuje všetky finančné záväzky ako následne oceňované v amortizovanej hodnote s výnimkou:**

a) ***finančných záväzkov oceňovaných reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.*** **Takéto záväzky vrátane *derivátov*, ktoré sú záväzkami, sa následne oceňujú reálnou hodnotou.**

b) finančných záväzkov, ktoré vzniknú, keď prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, alebo pri ktorých sa použije prístup pokračujúcej zainteresovanosti. Na oceňovanie takýchto finančných záväzkov sa vzťahujú odseky 3.2.15 a 3.2.17.

c) ***zmlúv o finančnej záruke*****. Poskytovateľ finančnej záruky po prvotnom vykázaní [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 42.1 písm. a) alebo b)] následne takúto zmluvu oceňuje vyššou spomedzi týchto hodnôt:**

i) opravnou položkou na stratu určenou v súlade s oddielom 5.5;

ii) sumou prvotne vykázanou (pozri odsek 51.1) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú hodnotu príjmov vykázanú v súlade so zásadami IFRS 15.

d) prísľubov poskytnúť úver s úrokovou mierou nižšou, než je trhová úroková miera. Poskytovateľ takéhoto prísľubu [pokiaľ sa neuplatňuje odsek 42.1 písm. a)] následne takýto prísľub oceňuje vyššou spomedzi týchto hodnôt:

i) opravnou položkou na stratu určenou v súlade s oddielom 5.5;

ii) sumou prvotne vykázanou (pozri odsek 51.1) zníženou (ak je to potrebné) o kumulovanú hodnotu príjmov vykázanú v súlade so zásadami IFRS 15.

▼M53

e) podmieneného plnenia, ktoré nadobúdateľ vykazuje v rámci podnikovej kombinácie, na ktorú sa vzťahuje IFRS 3. Takéto podmienené plnenie sa následne oceňuje reálnou hodnotou, pričom zmeny sa vykazujú vo výsledku hospodárenia.

Možnosť určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

4.2.2. Účtovná jednotka môže pri prvotnom vykázaní neodvolateľne určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, keď to umožňuje odsek 43.5 alebo keď sú výsledkom takéhoto určenia relevantnejšie informácie, pretože sa nimi buď:

a) eliminuje alebo výrazne znižuje nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy nazývaná „účtovný nesúlad“), ktorá by inak vyplynula z ocenenia aktív alebo záväzkov alebo vykázania ziskov alebo strát z nich na iných základoch (pozri odseky B4.1.29 až B4.1.32), alebo

b) skupina finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov sa riadi a jej výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty v súlade so zdokumentovanou stratégiou riadenia rizika alebo investovania a informácie o skupine sa poskytujú na tomto základe interne kľúčovému riadiacemu personálu účtovnej jednotky (podľa vymedzenia v IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*), napríklad predstavenstvu účtovnej jednotky a výkonnému riaditeľovi (pozri odseky B4.1.33 až B4.1.36).

4.3 VLOŽENÉ DERIVÁTY

4.3.1. Vložený derivát je zložkou hybridnej zmluvy, ktorá obsahuje aj nederivátovú hostiteľskú zmluvu – pričom účinkom je, že niektoré peňažné toky kombinovaného nástroja sa menia podobným spôsobom ako pri samostatnom deriváte. Vložený derivát spôsobuje, že sa niektoré alebo všetky peňažné toky, ktoré by sa inak vyžadovali na základe zmluvy, menia podľa určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzej meny, indexu cien alebo sadzieb, úverového ratingu alebo úverového indexu alebo inej premennej za predpokladu, že v prípade nefinančnej premennej nie je daná premenná špecifická pre zmluvnú stranu. Derivát pripojený k *finančnému nástroju*, ktorý sa však dá zmluvne previesť nezávisle od uvedeného nástroja, alebo ktorý má inú protistranu, sa nepovažuje za vložený derivát, ale za samostatný finančný nástroj.

Hybridné zmluvy s hostiteľskými zmluvami s finančnými aktívami

4.3.2. Ak hybridná zmluva obsahuje hostiteľskú zmluvu, ktorá je aktívom v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky odsekov 4.1.1 až 4.1.5 na celú hybridnú zmluvu.

Ostatné hybridné zmluvy

4.3.3. Ak hybridná zmluva obsahuje hostiteľskú zmluvu, ktorá nie je aktívom v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, vložený derivát sa oddelí od hostiteľskej zmluvy a účtuje sa ako derivát podľa tohto štandardu výlučne v prípade, keď:

a) ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu nie sú úzko súvisiace s ekonomickými charakteristikami a rizikami hostiteľskej zmluvy (pozri odseky B4.3.5 a B4.3.8);

▼M53

b) samostatný nástroj s rovnakými podmienkami ako vložený derivát by spĺňal definíciu derivátu a

c) hybridná zmluva sa neoceňuje reálnou hodnotou so zmenami reálnej hodnoty vykazovanými vo výsledku hospodárenia (t. j. derivát, ktorý je vložený do finančného záväzku oceňovaného reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa neoddeľuje).

4.3.4. Ak sa vložený derivát oddelí, hostiteľská zmluva sa účtuje v súlade s príslušnými štandardmi. V tomto štandarde sa nestanovuje, či sa vložený derivát prezentuje samostatne vo výkaze o finančnej situácii.

4.3.5. Napriek ustanoveniam odsekov 4.3.3 a 4.3.4 platí, že ak zmluva obsahuje jeden alebo viac vložených derivátov a hostiteľská zmluva nie je aktívom v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, účtovná jednotka môže určiť celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia s výnimkou prípadu, keď:

a) vložený derivát (vložené deriváty) výrazne nemenia peňažné toky, ktoré by sa inak požadovali podľa zmluvy, alebo

b) na základe stručnej analýzy alebo aj bez analýzy je jasné, že keď sa podobný hybridný nástroj posudzuje prvýkrát, oddelenie vloženého derivátu (vložených derivátov) je zakázané, napríklad opcia na predčasné splatenie vložená do úveru, ktorá povoľuje držiteľovi predčasne splatiť úver vo výške približne jeho amortizovanej hodnoty.

4.3.6. Ak účtovná jednotka musí podľa tohto štandardu oddeliť vložený derivát od jeho hostiteľskej zmluvy, ale nedokáže samostatne oceniť vložený derivát buď pri jeho nadobudnutí, alebo na konci následného obdobia finančného vykazovania, určí celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

4.3.7. Ak účtovná jednotka nie je schopná spoľahlivo oceniť vložený derivát reálnou hodnotou na základe jeho zmluvných podmienok, reálnou hodnotou vloženého derivátu je rozdiel medzi reálnou hodnotou hybridnej zmluvy a reálnou hodnotou hostiteľskej zmluvy. Ak účtovná jednotka nedokáže oceniť vložený derivát reálnou hodnotou pomocou tejto metódy, uplatní sa odsek 43.6 a hybridná zmluva sa určí za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

4.4 REKLASIFIKÁCIA

4.4.1. Účtovná jednotka reklasifikuje všetky dotknuté finančné aktíva v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.4 výlučne vtedy, keď zmení svoj obchodný model riadenia finančných aktív. Pozri odseky 5.6.1 až 5.6.7, B4.4.1 až B4.4.3 a B5.6.1 až B5.6.2, kde sa nachádza ďalšie usmernenie k reklasifikácii finančných aktív.

4.4.2. Finančné záväzky účtovná jednotka reklasifikovať nesmie.

4.4.3. Reklasifikáciou na účely odsekov 4.4.1 až 4.4.2 nie sú tieto zmeny okolností:

a) položka, ktorá bola predtým určeným a efektívnym zabezpečovacím nástrojom v zabezpečení peňažných tokov alebo zabezpečení čistej investície, už nespĺňa podmienky, aby sa považovala za takýto nástroj;

▼M53

b) položka sa stane určeným a efektívnym zabezpečovacím nástrojom v zabezpečení peňažných tokov alebo zabezpečení čistej investície a

c) zmeny ocenenia v súlade s oddielom 6.7.

KAPITOLA 5 Oceňovanie

5.1 PRVOTNÉ OCENENIE

5.1.1. Okrem obchodných pohľadávok patriacich do rozsahu pôsobnosti odseku 5.1.3 oceňuje účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní finančné aktívum alebo finančný záväzok jeho reálnou hodnotou plus alebo mínus (v prípade, že finančné aktívum alebo finančný záväzok nie sú oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia) transakčné náklady, ktoré pripadajú na nadobudnutie finančného aktíva alebo vydanie finančného záväzku.

5.1.1A Ak sa však reálna hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku pri prvotnom vykázaní líši od transakčnej ceny, účtovná jednotka uplatní odsek B5.1.2A.

5.1.2. Ak účtovná jednotka používa pre aktívum, ktoré sa následne oceňuje v amortizovanej hodnote, účtovanie k dátumu vysporiadania, takéto aktívum sa prvotne vykáže v jeho reálnej hodnote k dátumu uskutočnenia obchodu (pozri odseky B3.1.3 až B3.1.6).

5.1.3. Napriek požiadavke odseku 5.1.1 platí, že obchodné pohľadávky, ktoré neobsahujú významnú zložku financovania (stanovenú v súlade s IFRS 15), účtovná jednotka pri prvotnom vykázaní oceňuje ich transakčnou cenou (v zmysle vymedzia v IFRS 15).

5.2 NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE FINANČNÝCH AKTÍV

5.2.1. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka oceňuje finančné aktívum v súlade s odsekmi 4.1.1 až 4.1.5 takto:

a) v amortizovanej hodnote;

b) reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo

c) reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

5.2.2. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky oddielu 5.5 týkajúce sa zníženia hodnoty na finančné aktíva, ktoré sa oceňujú v amortizovanej hodnote v súlade s odsekom 4.1.2, a na finančné aktíva, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A.

5.2.3. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky účtovania zabezpečenia podľa odsekov 6.5.8 až 6.5.14 (a prípadne podľa odsekov 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika) na finančné aktívum, ktoré je určené za zabezpečenú položku ([1]).

([1]) V súlade s odsekom 7.2.21 si účtovná jednotka môže ako svoju účtovnú politiku namiesto požiadaviek kapitoly 6 tohto štandardu zvoliť to, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa IAS 39. Ak sa účtovná jednotka takto rozhodla, odkazy v tomto štandarde na konkrétne požiadavky účtovania zabezpečenia podľa kapitoly 6 sú irelevantné. Namiesto toho účtovná jednotka uplatňuje príslušné požiadavky účtovania zabezpečenia podľa IAS 39.

▼**M53**

5.3 NÁSLEDNÉ OCEŇOVANIE FINANČNÝCH ZÁVÄZKOV

5.3.1. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka oceňuje finančný záväzok v súlade s odsekmi 4.2.1 až 4.2.2.

5.3.2. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky účtovania zabezpečenia podľa odsekov 6.5.8 až 6.5.14 (a prípadne podľa odsekov 89 až 94 štandardu IAS 39 pri účtovaní zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika) na finančný záväzok, ktorý je určený za zabezpečenú položku.

5.4 OCEŇOVANIE V AMORTIZOVANEJ HODNOTE

Finančné aktíva

Metóda efektívnej úrokovej miery

5.4.1. Úrokové výnosy sa vypočítavajú *metódou efektívnej úrokovej miery* (pozri dodatok A a odseky B5.4.1 až B5.4.7). Výpočet sa vykonáva tak, že na *hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva* sa uplatní *efektívna úroková miera*, pričom výnimku tvoria:

a) *kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva*. Pri týchto finančných aktívach účtovná jednotka použije *úverovo upravenú efektívnu úrokovú mieru*, ktorú uplatní na *amortizovanú hodnotu finančného aktíva* z prvotného vykázania.

b) finančné aktíva, ktoré nie sú kúpenými ani vzniknutými úverovo znehodnotenými finančnými aktívami, ale *úverovo znehodnotenými finančnými aktívami* sa následne stali. Pri týchto finančných aktívach účtovná jednotka použije efektívnu úrokovú mieru, ktorú v následných obdobiach vykazovania uplatní na amortizovanú hodnotu finančného aktíva.

5.4.2. Účtovná jednotka, ktorá v období vykazovania vypočítava úrokové výnosy tak, že na amortizovanú hodnotu finančného aktíva uplatňuje efektívnu úrokovú mieru v súlade s odsekom 5.4.1 písm. b), v následných obdobiach vykazovania vypočíta úrokové výnosy tak, že efektívnu úrokovú mieru uplatní na hrubú účtovnú hodnotu, ak sa úverové riziko súvisiace s finančným nástrojom zlepší do tej miery, že finančné aktívum už nie je úverovo znehodnotené a toto zlepšenie možno objektívne prisúdiť udalosti, ku ktorej došlo po tom, ako boli uplatnené požiadavky odseku 5.4.1 písm. b) (ako napríklad zlepšenie úverového ratingu dlžníka).

Zmena zmluvných peňažných tokov

5.4.3. Keď dôjde k opätovnému prerokovaniu alebo inej zmene zmluvných peňažných tokov z finančného aktíva a opätovné prerokovanie alebo zmena nevedú k ukončeniu vykazovania uvedeného finančného aktíva v súlade s týmto štandardom, účtovná jednotka prepočíta hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva a vo výsledku hospodárenia vykáže *zisk alebo stratu zo zmeny podmienok*. Hrubá účtovná hodnota finančného aktíva sa prepočítava ako súčasná hodnota opätovne prerokovaných alebo zmenených zmluvných peňažných tokov, ktoré sú

▼M53

diskontované pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného aktíva (alebo úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva) alebo, keď je to vhodné, revidovanou efektívnou úrokovou mierou vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Akékoľvek vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu zmeneného finančného aktíva a amortizujú sa počas zostávajúcej doby zmeneného finančného aktíva.

Odpisovanie

5.4.4. Účtovná jednotka priamo zníži hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva, keď účtovná jednotka primerane neočakáva, že finančné aktívum spätne získa ako celok alebo čiastočne. Odpísanie predstavuje udalosť ukončenia vykazovania [pozri odsek B3.2.16 písm. r)].

5.5 ZNÍŽENIE HODNOTY

Vykazovanie očakávaných úverových strát

Všeobecný prístup

5.5.1. Účtovná jednotka vykazuje *opravnú položku na stratu* pre *očakávané úverové straty* z finančného aktíva, ktoré sa oceňuje v súlade s odsekmi 4.1.2 alebo 4.1.2A, lízingovej pohľadávky, zmluvného aktíva alebo úverového prísľubu a zmluvy o finančnej záruke, na ktoré sa uplatňujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty v súlade s odsekmi 2.1 písm. g), 4.2.1 písm. c) alebo 4.2.1 písm. d).

5.5.2. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty na vykazovanie a oceňovanie opravnej položky na stratu pri finančných aktívach, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A. Opravná položka na stratu sa však vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a neznižuje účtovnú hodnotu finančného aktíva vo výkaze o finančnej situácii.

5.5.3. Pod podmienkou odsekov 5.5.13 až 5.5.16 účtovná jednotka ku každému dátumu vykazovania oceňuje opravnú položku na stratu pri finančnom nástroji v hodnote, ktorá sa rovná *očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti*, ak sa úverové riziko vyplývajúce z daného finančného nástroja od prvotného vykázania výrazne zvýšilo.

5.5.4. Cieľom požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty je vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti pre všetky finančné nástroje, pri ktorých došlo od prvotného vykázania k výraznému zvýšeniu úverového rizika – či už posudzovaného jednotlivo alebo kolektívne – s ohľadom na všetky primerané a preukázateľné informácie vrátane tých, ktoré sú zamerané na budúcnosť.

5.5.5. Pod podmienkou odsekov 5.5.13 až 5.5.16, ak od prvotného vykázania nedošlo k dátumu vykazovania k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja, účtovná jednotka oceňuje opravnú položku na stratu pre uvedený finančný nástroj v hodnote, ktorá sa rovná *12-mesačným očakávaným úverovým stratám*.

5.5.6. Pre úverové prísľuby a zmluvy o finančných zárukách sa za dátum, keď sa účtovná jednotka stane stranou neodvolateľného prísľubu, považuje dátum prvotného vykázania na účely uplatnenia požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty.

5.5.7. Ak účtovná jednotka ocenila opravnú položku na stratu pre finančný nástroj v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti v predchádzajúcom období vykazovania, no k súčasnému dátumu vykazovania určí, že ustanovenie odseku 5.5.3 už nie je splnené, účtovná jednotka oceňuje opravnú položku na stratu v hodnote, ktorá sa rovná 12-mesačným očakávaným úverovým stratám k súčasnému dátumu vykazovania.

▼M53

5.5.8. Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia ako zisk alebo stratu zo zníženia hodnoty hodnotu očakávaných úverových strát (alebo zrušenie takýchto strát), ktorá je nutná na úpravu opravnej položky na stratu k dátumu vykazovania na výšku, ktorej vykázanie je povinné v súlade s týmto štandardom.

Stanovenie výrazných zvýšení úverového rizika

5.5.9. Ku každému dátumu vykazovania účtovná jednotka posudzuje, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja. Pri uskutočňovaní toho posúdenia účtovná jednotka používa namiesto zmeny výšky očakávaných úverových strát zmenu rizika výskytu zlyhania počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Keď účtovná jednotka uskutočňuje toto posúdenie, porovná riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji k dátumu vykazovania s rizikom výskytu zlyhania pri finančnom nástroji k dátumu prvotného vykázania a zohľadní primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré svedčia o výrazných zvýšeniach úverového rizika od prvotného vykázania.

5.5.10. Účtovná jednotka môže predpokladať, že úverové riziko vyplývajúce z finančného nástroja sa od prvotného vykázania výrazne nezvýšilo, ak bolo stanovené, že finančný nástroj má k dátumu vykazovania nízke úverové riziko (pozri odseky B5.5.22 až B5.5.24).

5.5.11. Ak sú bez neprimeraných nákladov alebo úsilia k dispozícii na budúcnosť zamerané primerané a preukázateľné informácie, účtovná jednotka sa pri stanovovaní toho, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, nemôže spoliehať výlučne na informácie o stave po splatnosti. Ak však informácie, ktoré sú viac zamerané na budúcnosť než informácie o stave po splatnosti (buď jednotlivo alebo kolektívne), nie sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, účtovná jednotka môže použiť minulé informácie s cieľom stanoviť, či od prvotného vykázania došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika. Bez ohľadu na spôsob, akým účtovná jednotka posudzuje výrazné zvýšenia úverového rizika, existuje vyvrátiteľná domnienka, že úverové riziko vyplývajúce z finančného aktíva sa od prvotného vykázania výrazne zvýšilo, keď sú zmluvné platby viac než 30 dní po splatnosti. Účtovná jednotka môže túto domnienku vyvrátiť, ak má primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré preukazujú, že úverové riziko sa od prvotného vykázania výrazne nezvýšilo aj napriek tomu, že zmluvné platby sú viac než 30 dní po splatnosti. Keď účtovná jednotka stanoví, že došlo k výrazným zvýšeniam úverového rizika pred tým, ako zmluvné platby prekročili 30 dní po splatnosti, vyvrátiteľná domnienka sa neuplatňuje.

Zmenené finančné aktíva

5.5.12. Ak zmluvné peňažné toky z finančného aktíva boli opätovne prerokované alebo zmenené a vykazovanie finančného aktíva nebolo ukončené, účtovná jednotka posúdi, či došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika vyplývajúceho z finančného nástroja v súlade s odsekom 5.5.3 tak, že porovná:

a) riziko výskytu zlyhania k dátumu vykazovania (na základe zmenených zmluvných podmienok) a

b) riziko výskytu zlyhania k prvotnému vykázaniu (na základe pôvodných, nezmenených zmluvných podmienok).

▼M53

Kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva

5.5.13. Napriek ustanoveniam odsekov 5.5.3 a 5.5.5 účtovná jednotka k dátumu vykazovania vykazuje len kumulované zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti od prvotného vykázania ako opravnú položku na stratu pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva.

5.5.14. Ku každému dátumu vykazovania účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia výšku zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti ako zisk alebo stratu zo zníženia hodnoty. Účtovná jednotka vykazuje priaznivé zmeny očakávaných úverových strát počas celej životnosti ako zisk zo zníženia hodnoty aj vtedy, keď sú očakávané úverové straty počas celej životnosti nižšie než výška očakávaných úverových strát, ktoré boli pri prvotnom vykázaní zahrnuté do odhadovaných peňažných tokov.

Zjednodušený prístup pre obchodné pohľadávky, zmluvné aktíva a lízingové pohľadávky

5.5.15. Napriek ustanoveniam odsekov 5.5.3 a 5.5.5 účtovná jednotka vždy oceňuje opravnú položku na stratu v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti pre:

a) obchodné pohľadávky alebo zmluvné aktíva, ktoré sú výsledkom transakcií, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 15 a ktoré:

i) neobsahujú významnú zložku financovania (alebo keď účtovná jednotka uplatňuje praktickú pomôcku na zmluvy, ktoré sú na jeden rok alebo menej) v súlade s IFRS 15; alebo

ii) obsahujú významnú zložku financovania v súlade s IFRS 15, ak si účtovná jednotka za svoju účtovnú politiku zvolí oceňovanie opravnej položky na stratu v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. Táto účtovná politika sa uplatňuje na všetky takéto obchodné pohľadávky alebo zmluvné aktíva, no možno ju uplatniť oddelene na obchodné pohľadávky a zmluvné aktíva.

b) lízingové pohľadávky, ktoré sú výsledkom transakcií, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IAS 17, ak si účtovná jednotka za svoju účtovnú politiku zvolí oceňovanie opravnej položky na stratu v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. Táto účtovná politika sa uplatňuje na všetky lízingové pohľadávky, no možno ju uplatniť oddelene na pohľadávky z finančného a operatívneho lízingu.

5.5.16. Účtovná jednotka si účtovnú politiku môže zvoliť navzájom nezávisle pre obchodné pohľadávky, lízingové pohľadávky a zmluvné aktíva.

Oceňovanie očakávaných úverových strát

5.5.17. Účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty finančného nástroja spôsobom, v ktorom sa odzrkadľuje:

a) nezaujatá a pravdepodobnosťou vážená výška, ktorá sa stanovuje posúdením viacerých možných výsledkov;

b) časová hodnota peňazí a

▼M53

c) primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dátumu vykazovania k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia o minulých udalostiach, súčasných podmienkach a prognózach budúcich hospodárskych podmienok.

5.5.18. Pri oceňovaní očakávaných úverových strát účtovná jednotka nemusí nevyhnutne identifikovať každý možný scenár. Musí však zohľadniť riziko alebo pravdepodobnosť toho, že dôjde k úverovej strate, a to tak, že zohľadní možnosť, že k úverovej strate dôjde, a možnosť, že k úverovej strate nedôjde, a to aj vtedy, ak je pravdepodobnosť výskytu úverovej straty veľmi nízka.

5.5.19. Maximálnym obdobím, ktoré treba pri oceňovaní očakávaných úverových strát zohľadniť, je maximálne zmluvné obdobie (vrátane možností na jeho predĺženie), počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku, a nie dlhšie obdobie, aj ak by toto dlhšie obdobie bolo v súlade s obchodnou praxou.

5.5.20. Niektoré finančné nástroje však zahŕňajú tak úverovú zložku, ako aj zložku nevyčerpaného prísľubu, pričom zmluvná možnosť účtovnej jednotky požadovať splatenie a zrušiť nevyčerpaný prísľub neobmedzuje expozíciu účtovnej jednotky voči úverovým stratám do zmluvnej výpovednej lehoty. Pri takýchto finančných nástrojoch – a len pri takýchto finančných nástrojoch – účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty počas obdobia, počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku a očakávané úverové straty by sa nezmiernili opatreniami na riadenie úverového rizika ani vtedy, keď toto obdobie presahuje maximálne zmluvné obdobie.

5.6 REKLASIFIKÁCIA FINANČNÝCH AKTÍV

5.6.1. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1, reklasifikáciu uplatňuje prospektívne od *dátumu reklasifikácie*. Účtovná jednotka neprehodnocuje žiadne predtým vykázané zisky, straty (vrátane ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty) ani úroky. V odsekoch 5.6.2 až 5.6.7 sú uvedené požiadavky na reklasifikácie.

5.6.2. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, jeho reálna hodnota sa oceňuje k dátumu reklasifikácie. Akýkoľvek zisk alebo strata vyplývajúca z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a reálnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

5.6.3. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia do kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote, jeho reálna hodnota k dátumu reklasifikácie sa stáva jeho novou hrubou účtovnou hodnotou. (Pozri odsek B5.6.2, kde sa nachádza usmernenie k spôsobu stanovovania efektívnej úrokovej miery a opravnej položky na stratu k dátumu reklasifikácie.)

5.6.4. Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, jeho reálna hodnota sa oceňuje k dátumu reklasifikácie. Akýkoľvek zisk alebo strata vyplývajúca z rozdielu medzi predchádzajúcou amortizovanou hodnotou finančného aktíva a reálnou hodnotou sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Efektívna úroková miera a oceňovanie očakávaných úverových strát sa v dôsledku reklasifikácie neupravujú. (Pozri odsek B5.6.1.)

▼M53

5.6.5. **Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote, finančné aktívum sa reklasifikuje v jeho reálnej hodnote k dátumu reklasifikácie. Kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa však z vlastného imania odstránia a upravia s ohľadom na reálnu hodnotu finančného aktíva k dátumu reklasifikácie. V dôsledku toho sa finančné aktívum k dátumu reklasifikácie oceňuje tak, akoby bolo vždy oceňované v amortizovanej hodnote. Táto úprava má vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku, no nemá vplyv na výsledok hospodárenia, a preto nejde o reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*). Efektívna úroková miera a oceňovanie očakávaných úverových strát sa v dôsledku reklasifikácie neupravujú. (Pozri odsek B5.6.1.)**

5.6.6. **Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, finančné aktívum sa naďalej oceňuje reálnou hodnotou. (Pozri odsek B5.6.2, kde sa nachádza usmernenie k spôsobu stanovovania efektívnej úrokovej miery a opravnej položky na stratu k dátumu reklasifikácie.)**

5.6.7. **Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, finančné aktívum sa naďalej oceňuje reálnou hodnotou. Kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1) k dátumu reklasifikácie.**

5.7 ZISKY A STRATY

5.7.1. **Zisk alebo strata z finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou, sa vykazujú vo výsledku hospodárenia okrem prípadu, keď:**

a) sú súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 vo vzťahu k účtovaniu zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika);

b) sú investíciou do nástroja vlastného imania a účtovná jednotka sa rozhodla prezentovať zisky a straty z tejto investície v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5;

c) sú finančným záväzkom určeným za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a účtovná jednotka musí prezentovať účinky zmien *úverového rizika* záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7; alebo

d) sú finančným aktívom oceňovaným reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A a účtovná jednotka musí vykazovať niektoré zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.10.

▼**M53**

5.7.1A *Dividendy* sa vykazujú vo výsledku hospodárenia iba vtedy, keď:

a) sa stanoví právo účtovnej jednotky prijať platbu dividendy;

b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené s dividendou, a

c) výšku dividendy možno spoľahlivo oceniť.

5.7.2. Zisk alebo strata z finančného aktíva, ktoré sa oceňuje v amortizovanej hodnote a nie je súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 pre účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika), sa vykazuje vo výsledku hospodárenia, keď sa vykazovanie finančného aktíva ukončí, aktívum sa reklasifikuje v súlade s odsekom 5.6.2, počas procesu amortizácie alebo s cieľom vykázať zisky alebo straty zo zníženia hodnoty. Účtovná jednotka uplatňuje odseky 5.6.2 a 5.6.4, ak reklasifikuje finančné aktíva z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote. Zisk alebo strata z finančného záväzku, ktorý sa oceňuje v amortizovanej hodnote a nie je súčasťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odseky 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne odseky 89 až 94 štandardu IAS 39 vo vzťahu k účtovaniu zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika), sa vykazuje vo výsledku hospodárenia, keď sa vykazovanie finančného záväzku ukončí a počas procesu amortizácie. (Pozri odsek B5.7.2, kde sa nachádza usmernenie ku kurzovým ziskom alebo stratám.)

5.7.3. Zisk alebo strata z finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sú zabezpečenými položkami v zabezpečovacom vzťahu, sa vykazujú v súlade s odsekmi 6.5.8 až 6.5.14 a prípadne s odsekmi 89 až 94 štandardu IAS 39 vo vzťahu k účtovaniu zabezpečenia reálnej hodnoty v prípade zabezpečenia portfólia úrokového rizika.

5.7.4. Ak účtovná jednotka vykazuje finančné aktíva používajúc účtovanie k dátumu vysporiadania (pozri odseky 3.1.2, B3.1.3 a B3.1.6), akákoľvek zmena v reálnej hodnote aktíva, ktoré má byť prijaté počas obdobia medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania, sa nevykazuje pre tie aktíva, ktoré sú oceňované v amortizovanej hodnote. Pokiaľ však ide o aktíva oceňované reálnou hodnotou, zmena v reálnej hodnote sa vykazuje vo výsledku hospodárenia alebo prípadne v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.1. Za dátum uskutočnenia obchodu sa považuje dátum prvotného vykázania na účely uplatňovania požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty.

Investície do nástrojov vlastného imania

5.7.5. Pri prvotnom vykázaní sa účtovná jednotka môže neodvolateľne rozhodnúť, že v ostatných súčastiach komplexného výsledku bude prezentovať následné zmeny reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, ktorý nie je ani *držaný na obchodovanie*, ani podmieneným plnením, ktoré nadobúdateľ vykazuje v podnikovej kombinácii, na ktorú sa vzťahuje IFRS 3. (Pozri odsek B5.7.3, kde sa nachádza usmernenie ku kurzovým ziskom alebo stratám.)

5.7.6. Ak účtovná jednotka urobí rozhodnutie podľa odseku 5.7.5, vo výsledku hospodárenia vykazuje dividendy z uvedenej investície v súlade s odsekom 5.7.1A.

▼M53

Záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

5.7.7. **Zisk alebo stratu z finančného záväzku, ktoré je určený za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 alebo odsekom 4.3.5, prezentuje účtovná jednotka takto:**

a) Výška zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, sa prezentuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odseky B5.7.13 až B5.7.20) a

b) zostávajúca výška zmeny reálnej hodnoty záväzku sa prezentuje vo výsledku hospodárenia,

s výnimkou prípadu, keď by zaobchádzanie s účinkami zmien úverového rizika daného záväzku opísanými v písmene a) viedlo k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu vo výsledku hospodárenia (pričom v takomto prípade sa uplatňuje odsek 57.8). Odseky B5.7.5 až B5.7.7 a B5.7.10 až B5.7.12 poskytujú usmernenie k stanovovaniu toho, či by došlo k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu.

5.7.8. **Ak by na základe požiadaviek odseku 5.7.7 došlo vo výsledku hospodárenia k vytvoreniu alebo zväčšeniu účtovného nesúladu, účtovná jednotka prezentuje všetky zisky alebo straty z daného záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika daného záväzku) vo výsledku hospodárenia.**

5.7.9. Napriek požiadavkám odsekov 5.7.7 a 5.7.8 účtovná jednotka prezentuje vo výsledku hospodárenia všetky zisky a straty z úverových prísľubov a zmlúv o finančných zárukách, ktoré sú určené za oceňované cez výsledok hospodárenia.

Aktíva oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku

5.7.10. **Zisk alebo strata z finančného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku, s výnimkou ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty (pozri oddiel 5.5) a kurzových ziskov a strát (pozri odseky B5.7.2 až B5.7.2A), a to až dovtedy, keď sa vykazovanie finančného aktíva neukončí alebo sa finančné aktívum nereklasifikuje. Keď dôjde k ukončeniu vykazovania finančného aktíva, kumulovaný zisk alebo strata, predtým vykazované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1). Ak sa finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, účtovná jednotka účtuje kumulovaný zisk alebo stratu, ktoré sa predtým vykazovali v ostatných súčastiach komplexného výsledku, v súlade s odsekmi 5.6.5 a 5.6.7. Úrok vypočítaný metódou efektívnej úrokovej miery sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**

5.7.11. **Ako je opísané v odseku 5.7.10, ak sa finančné aktívum oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, sumy, ktoré sú vykázané vo výsledku hospodárenia, sú tie isté ako sumy, ktoré by sa boli vykázali vo výsledku hospodárenia, ak by sa finančné aktívum bolo ocenilo v amortizovanej hodnote.**

▼M53

KAPITOLA 6 Účtovanie zabezpečenia

6.1 CIEĽ A ROZSAH PÔSOBNOSTI ÚČTOVANIA ZABEZPEČENIA

6.1.1. Cieľom účtovania zabezpečenia je uviesť v účtovnej závierke účinok tých činností riadenia rizík účtovnej jednotky, pri ktorých sa využívajú finančné nástroje na riadenie expozícií vyplývajúcich z osobitných rizík, ktoré by mohli mať vplyv na výsledok hospodárenia (alebo ostatné súčasti komplexného výsledku v prípade investícií do nástrojov vlastného imania, pri ktorých sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5). Tento prístup má za cieľ predstaviť kontext zabezpečovacích nástrojov, pri ktorých sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia, s cieľom poskytnúť informácie o ich účele a účinku.

6.1.2. Účtovná jednotka sa môže rozhodnúť, že určí zabezpečovací vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou v súlade s odsekmi 6.2.1 až 6.3.7 a B6.2.1 až B6.3.25. Pri zabezpečovacích vzťahoch, ktoré spĺňajú kvalifikačné kritériá, účtovná jednotka účtuje zisk alebo stratu zo zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky v súlade s odsekmi 6.5.1 až 6.5.14 a B6.5.1 až B6.5.28. Keď je zabezpečená položka skupinou položiek, účtovná jednotka musí splniť dodatočné kritériá podľa odsekov 6.6.1 až 6.6.6 a B6.6.1 až B6.6.16.

6.1.3. Pri zabezpečení reálnej hodnoty úrokovej expozície portfólia finančných aktív alebo finančných záväzkov (a len pri takomto zabezpečení) môže účtovná jednotka namiesto požiadaviek tohto štandardu uplatniť požiadavky na účtovanie zabezpečenia štandardu IAS 39. V takom prípade musí účtovná jednotka zároveň uplatňovať osobitné požiadavky pre účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty pri zabezpečení portfólia úrokového rizika a za zabezpečenú položku určiť tú časť, ktorá je menovou sumou (pozri odseky 81A, 89A a AG114 až AG132 štandardu IAS 39).

6.2 ZABEZPEČOVACIE NÁSTROJE

Nástroje spĺňajúce kritériá

6.2.1. Derivát oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia možno určiť za zabezpečovací nástroj s výnimkou určitých vypísaných opcií (pozri odsek B6.2.4).

6.2.2. Nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia možno určiť za zabezpečovací nástroj vtedy, keď nejde o finančný záväzok určený za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ktorého výška zmeny reálnej hodnoty, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, je prezentovaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7. Pri zabezpečení kurzového rizika možno zložku kurzového rizika nederivátového finančného aktíva alebo nederivátového finančného záväzku určiť za zabezpečovací nástroj za predpokladu, že nejde o investíciu do nástroja vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla, že bude zmeny reálnej hodnoty prezentovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5.

6.2.3. Na účely účtovania zabezpečenia sa za zabezpečovacie nástroje môžu určovať len zmluvy so stranou, ktorá je externá vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke (t. j. externá vo vzťahu k skupine alebo individuálnej účtovnej jednotke, na ktoré sa vykazovanie vzťahuje).

▼**M53**

Určovanie zabezpečovacích nástrojov

6.2.4. Nástroj spĺňajúci kritériá sa za zabezpečovací nástroj musí určiť ako celok. Jediné povolené výnimky sú:

a) oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy, pričom za zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena vnútornej hodnoty opcie a nie zmena jej časovej hodnoty (pozri odseky 6.5.15 a B6.5.29 až B6.5.33);

b) oddelenie forwardového prvku a spotového prvku forwardovej zmluvy, pričom za zabezpečovací nástroj sa určí iba zmena hodnoty spotového prvku forwardovej zmluvy a nie forwardového prvku; podobne možno oddeliť a vylúčiť z určenia finančného nástroja za zabezpečovací nástroj kurzové bázické rozpätie (pozri odseky 6.5.16 a B6.5.34 až B6.5.39); a

c) časť celého zabezpečovacieho nástroja, ako napríklad 50 % nominálnej sumy, možno v rámci zabezpečovacieho vzťahu určiť za zabezpečovací nástroj. Za zabezpečovací nástroj však nemožno určiť časť jeho zmeny reálnej hodnoty, ktorá vyplýva iba z časti časového obdobia, počas ktorého nie je zabezpečovací nástroj nesplatený.

6.2.5. Účtovná jednotka môže spoločne posudzovať a spoločne určiť za zabezpečovací nástroj akúkoľvek kombináciu nasledovného (vrátane takých okolností, za ktorých sa riziko alebo riziká vyplývajúce z niektorých zabezpečovacích nástrojov kompenzujú rizikami vyplývajúcimi z iných):

a) deriváty alebo ich časť a

b) nederiváty alebo ich časť.

6.2.6. Derivátový nástroj, ktorý v sebe kombinuje vypísanú opciu a nakúpenú opciu (napríklad úrokový collar), však nespĺňa kritérium zabezpečovacieho nástroja, ak je k dátumu určenia v skutočnosti čistou vypísanou opciou (okrem prípadu, keď spĺňa kritérium v súlade s odsekom B6.2.4). Podobne dva alebo viaceré nástroje (alebo ich časti) možno spoločne určiť za zabezpečovací nástroj výlučne vtedy, keď v kombinácii v skutočnosti nie sú k dátumu určenia čistou vypísanou opciou (okrem prípadu, keď spĺňa kritérium v súlade s odsekom B6.2.4).

6.3 ZABEZPEČENÉ POLOŽKY

Položky spĺňajúce kritériá

6.3.1. Zabezpečenou položkou môže byť vykázané aktívum alebo záväzok, nevykázaná *záväzná povinnosť*, *očakávaná transakcia* alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Zabezpečenou položkou môže byť:

a) jediná položka alebo

b) skupina položiek (s výhradu odsekov 6.6.1 až 6.6.6 a B6.6.1 až B6.6.16).

Zabezpečenou položkou môže byť aj zložka takejto položky alebo skupiny položiek (pozri odseky 6.3.7 a B6.3.7 až B6.3.25).

▼M53

6.3.2. Zabezpečená položka musí byť spoľahlivo oceniteľná.

6.3.3. Ak je zabezpečenou položkou očakávaná transakcia (alebo jej zložka), uvedená transakcia musí byť vysoko pravdepodobná.

6.3.4. Agregovanú expozíciu, ktorá je kombináciou expozície, ktorá by mohla spĺňať kritériá zabezpečenej položky v súlade s odsekom 6.3.1, a derivátu, možno určiť za zabezpečenú položku (pozri odseky B6.3.3 až B6.3.4). Patrí sem očakávaná transakcia v rámci agregovanej expozície (t. j. nezáväzné, no očakávané budúce transakcie, ktoré by viedli k expozícii a derivátu), ak je uvedená agregovaná expozícia vysoko pravdepodobná a po jej výskyte, keď už teda nejde o očakávanú transakciu, je prípustná ako zabezpečená položka.

6.3.5. Na účely účtovania zabezpečenia možno za zabezpečené položky určiť len aktíva, záväzky, záväzné povinnosti alebo vysoko pravdepodobné očakávané transakcie s externou stranou vo vzťahu k vykazujúcej účtovnej jednotke. Účtovanie zabezpečenia možno uplatňovať na transakcie medzi účtovnými jednotkami v tej istej skupine len v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok týchto účtovných jednotiek, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny s výnimkou konsolidovanej účtovnej závierky investičnej spoločnosti v zmysle vymedzenia v IFRS 10, v prípade ktorej transakcie medzi investičnou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia nebudú eliminované v konsolidovanej účtovnej závierke.

6.3.6. Výnimkou z odseku 6.3.5 je však kurzové riziko z vnútroskupinovej peňažnej položky (napríklad záväzok/pohľadávka medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami), ktoré môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke v prípade, ak je jeho výsledkom expozícia voči kurzovým ziskom alebo stratám, ktoré nie sú v rámci konsolidácie plne eliminované v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*. Podľa IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty z vnútroskupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie plne eliminované, ak vnútroskupinová peňažná položka vzniká medzi dvoma účtovnými jednotkami skupiny, ktoré majú rozdielne funkčné meny. Navyše kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať kritériá zabezpečenej položky v konsolidovanej účtovnej závierke za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do tejto transakcie, a kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia.

Určenie zabezpečených položiek

6.3.7. Účtovná jednotka môže v rámci zabezpečovacieho vzťahu za zabezpečenú položku určiť položku ako celok alebo jej zložku. Celá položka zahŕňa všetky zmeny v peňažných tokoch alebo reálnej hodnote položky. Zložka zahŕňa menej než celú zmenu reálnej hodnoty alebo menej než celú premenlivosť peňažných tokov položky. V tomto prípade môže účtovná jednotka za zabezpečené položky určiť iba tieto typy zložiek (vrátane ich kombinácií):

a) iba zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty položky, ktoré pripadajú na osobitné riziko alebo riziká (zložka rizika), a to za predpokladu, že na základe posúdenia v kontexte príslušnej trhovej štruktúry je zložka rizika samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná (pozri odseky B6.3.8 až B6.3.15). Medzi zložky rizika patrí určenie iba zmien peňažných tokov alebo reálnej hodnoty zabezpečenej položky nad alebo pod stanovenou cenou alebo inou premennou (jednostranné riziko).

▼M53

b) jedna alebo viac vybratých zmluvných peňažných tokov.

c) zložky nominálnej hodnoty, t. j. stanovená časť hodnoty položky (pozri odseky B6.3.16 až B6.3.20).

6.4 KVALIFIKAČNÉ KRITÉRIÁ PRE ÚČTOVANIE ZABEZPEČENIA

6.4.1. Zabezpečovací vzťah spĺňa kritériá na účtovanie zabezpečenia výlučne vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

a) zabezpečovací vzťah pozostáva len z prípustných zabezpečovacích nástrojov a prípustných zabezpečených položiek.

b) na začiatku zabezpečovacieho vzťahu dôjde k formálnemu určeniu a zdokumentovaniu zabezpečovacieho vzťahu a cieľa a stratégie účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizika na uskutočňovanie zabezpečenia. Uvedená dokumentácia musí obsahovať identifikáciu zabezpečovacieho nástroja, zabezpečenej položky, povahy zabezpečovaného rizika a spôsob, akým bude účtovná jednotka posudzovať to, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia (vrátane jej analýzy zdrojov neefektívnosti zabezpečenia a spôsobu, akým stanovuje *zabezpečovací pomer*).

c) zabezpečovací vzťah spĺňa všetky tieto požiadavky efektívnosti zabezpečenia:

i) medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 až B6.4.6);

ii) účinok úverového rizika neprevláda nad zmenami hodnôt, ktoré sú výsledkom uvedeného ekonomického vzťahu (pozri odseky B6.4.7 až B6.4.8) a

iii) zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu je rovnaký ako pomer vyplývajúci z množstva zabezpečenej položky, ktorú účtovná jednotka v skutočnosti zabezpečuje, a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktorý účtovná jednotka v skutočnosti používa na zabezpečenie uvedeného množstva zabezpečenej položky. V uvedenom určení sa však nesmie odzrkadľovať nerovnováha medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, na základe ktorej by došlo k neefektívnosti zabezpečenia (bez ohľadu na to, či sa vykazuje alebo nie), ktorá by mohla viesť k účtovnému výsledku, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia (pozri odseky B6.4.9 až B6.4.11).

6.5 ÚČTOVANIE KVALIFIKOVANÝCH ZABEZPEČOVACÍCH VZŤAHOV

6.5.1. Účtovná jednotka uplatňuje účtovanie zabezpečenia na zabezpečovacie vzťahy, ktoré spĺňajú kvalifikačné kritériá podľa odseku 6.4.1 (medzi ktoré patrí rozhodnutie účtovnej jednotky určiť zabezpečovací vzťah).

6.5.2. Existujú tri druhy zabezpečovacieho vzťahu:

a) zabezpečenie reálnej hodnoty: zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty vykazovaného aktíva alebo záväzku alebo nevykazovanej záväznej povinnosti alebo zložky akejkoľvek takejto položky, ktoré pripadajú na konkrétne riziko a mohli by mať vplyv na výsledok hospodárenia.

▼M53

b) zabezpečenie peňažných tokov: zabezpečenie expozície voči premenlivosti peňažných tokov, ktorá pripadá na konkrétne riziko spojené s celým vykazovaným aktívom alebo záväzkom alebo jeho zložkou (napríklad všetky alebo niektoré budúce platby úrokov z úveru s premenlivou úrokovou mierou) alebo s vysoko pravdepodobnou očakávanou transakciou a ktorá by mohla mať vplyv na výsledok hospodárenia.

c) zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky v zmysle vymedzenia v IAS 21.

6.5.3. Ak je zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, zabezpečená expozícia uvedená v odseku 6.5.2 písm. a) musí byť taká, ktorá by mohla mať vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku. V takom prípade – a len v takom prípade – sa vykázaná neefektívnosť zabezpečenia prezentuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

6.5.4. Zabezpečenie kurzového rizika záväznej povinnosti sa môže účtovať ako zabezpečenie reálnej hodnoty alebo zabezpečenie peňažných tokov.

6.5.5. Ak zabezpečovací vplyv už nespĺňa požiadavku efektívnosti zabezpečenia v súvislosti so zabezpečovacím pomerom [pozri odsek 64.1 písm. c) bod iii)], no cieľ riadenia rizík pre daný určený zabezpečovací vzťah ostáva rovnaký, účtovná jednotka upraví zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu tak, aby opäť spĺňal kvalifikačné kritériá (v tomto štandarde sa to označuje ako „opätovné vyváženie“ – pozri odseky B6.5.7 až B6.5.21).

6.5.6. Účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie prospektívne len vtedy, keď zabezpečovací vzťah (alebo časť zabezpečovacieho vzťahu) prestane spĺňať kvalifikačné kritériá (po tom, ako zohľadní prípadné opätovné vyváženie zabezpečovacieho vzťahu, ak je to vhodné). Sem patria prípady, keď uplynie platnosť zabezpečovacieho nástroja alebo sa nástroj predá, ukončí alebo realizuje. Na tento účel sa výmena alebo obnovenie zabezpečovacieho nástroja prostredníctvom iného zabezpečovacieho nástroja nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie, ak je takáto výmena alebo obnovenie súčasťou zdokumentovaného cieľa účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizík a v súlade s týmto cieľom. Na tento účel sa okrem toho nepovažuje za uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:

a) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán. Na tento účel je zúčtovacia protistrana centrálnou protistranou (niekedy nazývanou „zúčtovacia organizácia“ alebo „zúčtovacia agentúra“) alebo účtovnou jednotkou či účtovnými jednotkami, napríklad zúčtovacím členom zúčtovacej organizácie alebo klientom zúčtovacieho člena zúčtovacej organizácie, ktorí pôsobia ako protistrana s cieľom vykonať zúčtovanie centrálnou protistranou. Keď však strany zabezpečovacieho nástroja nahradia svoje pôvodné protistrany inými protistranami, požiadavka tohto pododseku je splnená iba vtedy, ak každá z uvedených strán vykonáva zúčtovanie s rovnakou centrálnou protistranou.

▼M53

b) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak sú nejaké, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany. Takéto zmeny sú obmedzené na tie, ktoré sú v súlade s podmienkami, ktoré by sa očakávali, keby bol zabezpečovací nástroj pôvodne zúčtovaný zúčtovacou protistranou. Tieto zmeny zahŕňajú zmeny požiadaviek na kolaterál, právo kompenzovať zostatky pohľadávok a záväzkov a účtované poplatky.

Ak účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie, môže to mať vplyv buď na zabezpečovací vzťah ako celok alebo na jeho časť (pričom v takomto prípade sa pokračuje v účtovaní zabezpečenia pri zvyšku zabezpečovacieho vzťahu).

6.5.7. Účtovná jednotka uplatňuje:

a) odsek 65.10 vtedy, keď prestane účtovať zabezpečenie reálnej hodnoty, v rámci ktorého je zabezpečenou položkou (alebo jej zložkou) finančný nástroj oceňovaný v amortizovanej hodnote a

b) odsek 65.12 vtedy, keď prestane účtovať zabezpečenie peňažných tokov.

Zabezpečenia reálnej hodnoty

6.5.8. Kým zabezpečenie reálnej hodnoty spĺňa kvalifikačné kritériá odseku 6.4.1, zabezpečovací vzťah sa účtuje takto:

a) zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja sa vykazujú vo výsledku hospodárenia (alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ak sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5).

b) prostredníctvom zisku alebo straty zo zabezpečenia zabezpečenej položky sa upraví účtovná hodnota zabezpečenej položky (ak je to uplatniteľné) a tieto sa vykážu vo výsledku hospodárenia. Ak je zabezpečenou položkou finančné aktívum (alebo jeho zložka), ktoré sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, zisk alebo strata zo zabezpečenia zabezpečenej položky sa vykazujú vo výsledku hospodárenia. Ak je však zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, tieto sumy ostávajú v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Keď je zabezpečenou položkou nevykázaná záväzná povinnosť (alebo jej zložka), kumulovaná zmena reálnej hodnoty zabezpečenej položky sa po jej určení vykazuje ako aktívum alebo záväzok, pričom príslušný zisk alebo strata sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

6.5.9. Keď je pri zabezpečení reálnej hodnoty zabezpečenou položkou záväzná povinnosť (alebo jej zložka) nadobudnúť aktívum alebo prebrať záväzok, počiatočná účtovná hodnota aktíva alebo záväzku vyplývajúca zo splnenia záväznej povinnosti účtovnou jednotkou sa upravuje tak, aby zahŕňala kumulovanú zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ktorá bola vykázaná vo výkaze o finančnej situácii.

▼M53

6.5.10. Akákoľvek úprava vyplývajúca z odseku 6.5.8 písm. b) sa amortizuje vo výsledku hospodárenia, ak je zabezpečenou položkou finančný nástroj (alebo jeho zložka) oceňovaný v amortizovanej hodnote. Amortizácia môže začať ihneď po vzniku úpravy a nesmie začať neskôr, ako zabezpečená položka prestane byť upravovaná o zisky a straty zo zabezpečenia. Amortizácia vychádza z prepočítanej efektívnej úrokovej miery k dátumu začatia amortizácie. V prípade finančného aktíva (alebo jeho zložky), ktoré je zabezpečenou položkou a ktoré sa oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, sa amortizácia uplatňuje rovnakým spôsobom, no do výšky, ktorá predstavuje kumulovaný zisk alebo stratu predtým vykázanú v súlade s odsekom 6.5.8 písm. b), a nie úpravou účtovnej hodnoty.

Zabezpečenia peňažných tokov

6.5.11. Kým zabezpečenie peňažných tokov spĺňa kvalifikačné kritériá odseku 6.4.1, zabezpečovací vzťah sa účtuje takto:

a) samostatná zložka vlastného imania súvisiaca so zabezpečenou položkou (rezerva na zabezpečenie peňažných tokov) sa upravuje na nižšiu z týchto hodnôt (v absolútnych hodnotách):

i) kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja od začiatku zabezpečenia a

ii) kumulovaná zmena reálnej hodnoty (súčasnej hodnoty) zabezpečenej položky (t. j. súčasnej hodnoty kumulovanej zmeny zabezpečených očakávaných budúcich peňažných tokov) od začiatku zabezpečenia.

b) tá časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá sa stanoví ako efektívne zabezpečenie [t. j. tá časť, ktorá je kompenzovaná zmenou rezervy na zabezpečenie peňažných tokov vypočítanou v súlade s písmenom a)], sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

c) akýkoľvek zostávajúci zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja [alebo akýkoľvek zisk alebo strata potrebné na vyrovnanie zmeny v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov vypočítanej v súlade s písmenom a)] predstavuje neefektívnosť zabezpečenia, ktorá sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

d) suma, ktorá sa naakumulovala v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s písmenom a), sa účtuje takto:

i) ak zabezpečená očakávaná transakcia následne vedie k vykázaniu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku alebo ak sa zo zabezpečenej očakávanej transakcie s nefinančným aktívom alebo nefinančným záväzkom stane záväzná povinnosť, na ktorú sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka odstráni uvedenú sumu z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov a zahrnie ju priamo do prvotných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Nepredstavuje to reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1), a teda to nemá vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku.

▼M53

ii) pri zabezpečeniach peňažných tokov iných než tých, na ktoré sa vzťahuje bod i), sa uvedená suma reklasifikuje z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1) v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých majú zabezpečené očakávané budúce peňažné toky vplyv na výsledok hospodárenia (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad, alebo keď dôjde k očakávanému predaju).

iii) ak však uvedená suma predstavuje stratu a účtovná jednotka očakáva, že k spätnému získaniu celej tejto straty alebo jej časti nedôjde v jednom alebo viacerých budúcich obdobiach, sumu, ktorej spätné získanie sa neočakáva, okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1).

6.5.12. Keď účtovná jednotka prestane účtovať zabezpečenie peňažných tokov [pozri odseky 6.5.6 a 6.5.7 písm. b)], sumu, ktorá sa naakumulovala v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekom 6.5.11 písm. a), účtuje takto:

a) ak sa očakáva, že k zabezpečeným budúcim peňažným tokom stále dôjde, uvedená suma ostáva v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov dovtedy, kým k budúcim peňažným tokom nedôjde alebo kým sa neuplatní odsek 65.11 písm. d) bod iii). Keď k budúcim peňažným tokom dôjde, uplatňuje sa odsek 65.11 písm. d).

b) ak sa už neočakáva, že k zabezpečeným budúcim peňažným tokom dôjde, uvedená suma sa okamžite reklasifikuje z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1). Pri zabezpečenom budúcom peňažnom toku, ktorého výskyt už nie je vysoko pravdepodobný, sa stále môže očakávať, že k nemu dôjde.

Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky

6.5.13. Zabezpečenia čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane zabezpečenia peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako súčasť čistej investície (pozri IAS 21), sa účtujú podobne ako pri zabezpečení peňažných tokov:

a) časť zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá je stanovená ako efektívne zabezpečenie, sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku (pozri odsek 65.11) a

b) neefektívna časť sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

6.5.14. Kumulovaný zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja týkajúce sa efektívnej časti zabezpečenia, ktoré sa naakumulovali v rezerve z prepočtu cudzej meny, sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1) v súlade s odsekmi 48 až 49 štandardu IAS 21 pri vyradení alebo čiastočnom vyradení zahraničnej prevádzky.

Účtovanie časovej hodnoty opcií

6.5.15. Keď účtovná jednotka oddelí vnútornú hodnotu a časovú hodnotu opčnej zmluvy a za zabezpečovací nástroj určí len zmenu vnútornej hodnoty opcie [pozri odsek 62.4 písm. a)], časovú hodnotu opcie účtuje takto (pozri odseky B6.5.29 až B6.5.33):

▼M53

a) účtovná jednotka rozlišuje časovú hodnotu opcií podľa druhu zabezpečenej položky, ktorú opcia zabezpečuje (pozri odsek B6.5.29):

   i) zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu; alebo

   ii) zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie.

b) zmena reálnej hodnoty časovej hodnoty opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu, sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, a akumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania. Kumulovaná zmena reálnej hodnoty vyplývajúca z časovej hodnoty opcie, ktorá sa naakumulovala v samostatnej zložke vlastného imania („suma“), sa účtuje takto:

   i) ak zabezpečená položka následne vedie k vykázaniu nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku alebo k záväznej povinnosti týkajúcej sa nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, na ktoré sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka odstráni uvedenú sumu zo samostatnej zložky vlastného imania a zahrnie ju priamo do prvotných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty aktíva alebo záväzku. Nepredstavuje to reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1), a teda to nemá vplyv na ostatné súčasti komplexného výsledku.

   ii) pri zabezpečovacích vzťahoch iných než tých, na ktoré sa vzťahuje bod i), sa uvedená suma reklasifikuje zo samostatnej zložky vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1) v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých majú zabezpečené očakávané budúce peňažné toky vplyv na výsledok hospodárenia (napríklad vtedy, keď dôjde k očakávanému predaju).

   iii) ak sa však neočakáva, že celá uvedená suma alebo jej časť bude získaná späť v jednom alebo viacerých budúcich obdobiach, suma, ktorej spätné získanie sa neočakáva, sa okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1).

c) zmena reálnej hodnoty časovej hodnoty opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, a akumuluje sa v samostatnej zložke vlastného imania. Časová hodnota k dátumu určenia opcie za zabezpečovací nástroj v rozsahu, v akom sa týka zabezpečenej položky, sa amortizuje na systematickom a racionálnom základe v priebehu obdobia, počas ktorého by úprava zabezpečenia o vnútornú hodnotu opcie mohla mať vplyv na výsledok hospodárenia (alebo ostatné súčasti komplexného výsledku, ak je zabezpečenou položkou nástroj vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5). Takže v každom období vykazovania sa výška amortizácie reklasifikuje zo samostatnej zložky vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1). Ak sa však pri zabezpečovacom vzťahu, ktorý zahŕňa zmenu vnútornej hodnoty opcie ako zabezpečovacieho nástroja, prestane vykazovať zabezpečenie, čistá suma (t. j. vrátane kumulovanej amortizácie), ktorá sa naakumulovala v samostatnej zložke vlastného imania, sa okamžite reklasifikuje do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1).

▼M53

Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv a kurzového bázického rozpätia finančných nástrojov

6.5.16. Keď účtovná jednotka oddelí forwardový prvok a spotový prvok forwardovej zmluvy a za zabezpečovací nástroj určí len zmenu hodnoty spotového prvku forwardovej zmluvy, alebo keď účtovná jednotka oddelí kurzové bázické rozpätie od finančného nástroja a vylúči ho z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj [pozri odsek 62.4 písm. b)], účtovná jednotka môže uplatniť odsek 65.15 na forwardový prvok forwardovej zmluvy alebo na kurzové bázické rozpätie rovnakým spôsobom, ako sa uplatňuje na časovú hodnotu opcie. V takom prípade účtovná jednotka použije návod na uplatňovanie podľa odsekov B6.5.34 až B6.5.39.

6.6 ZABEZPEČENIA SKUPÍN POLOŽIEK

Prípustnosť skupiny položiek ako zabezpečenej položky

6.6.1. Skupina položiek (vrátane skupiny položiek, ktoré predstavujú čistú pozíciu; pozri odseky B6.6.1 až B6.6.8) je oprávnenou zabezpečenou položkou výlučne vtedy, keď:

a) pozostáva z položiek (vrátane zložiek položiek), ktoré sú jednotlivo prípustnými zabezpečenými položkami;

b) položky v skupine sú na účely riadenia rizík spravované spoločne na skupinovom základe a

c) v prípade zabezpečenia peňažných tokov skupiny položiek, pri ktorých sa neočakáva, že ich premenlivosť peňažných tokov bude približne zodpovedať celkovej premenlivosti peňažných tokov skupiny, takže dôjde k vzájomne kompenzovaným rizikovým pozíciám:

i) ide o zabezpečenie kurzového rizika a

ii) určenie uvedenej čistej pozície obsahuje informáciu o období vykazovania, v ktorom sa očakáva, že očakávané transakcie budú mať vplyv na výsledok hospodárenia, ako aj stanovenie ich povahy a objemu (pozri odseky B6.6.7 až B6.6.8).

Určenie zložky nominálnej hodnoty

6.6.2. Zložka, ktorá je časťou prípustnej skupiny položiek, je prípustnou zabezpečenou položkou za predpokladu, že takéto určenie je v súlade s cieľom účtovnej jednotky v oblasti riadenia rizika.

6.6.3. Vrstvová zložka celkovej skupiny položiek (napríklad spodná vrstva) je prípustná na účtovanie zabezpečenia výlučne vtedy, keď:

a) je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná;

b) cieľom riadenia rizík je zabezpečiť vrstvovú zložku;

c) položky v celkovej skupine, v ktorej bola vrstva identifikovaná, sú vystavené rovnakému zabezpečenému riziku (aby oceňovanie zabezpečenej vrstvy nebolo výrazne ovplyvnené tým, ktoré konkrétne položky z celkovej skupiny tvoria časť zabezpečenej vrstvy);

▼M53

d) pri zabezpečení existujúcich položiek (napríklad nevykázaná záväzná povinnosť alebo vykázané aktívum) môže účtovná jednotka identifikovať a sledovať celkovú skupinu položiek, z ktorej bola vymedzená zabezpečená vrstva (aby účtovná jednotka dokázala splniť požiadavky pre účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov), a

e) akékoľvek položky v skupine, ktoré obsahujú opcie na predčasné splatenie, spĺňajú požiadavky na zložky nominálnej hodnoty (pozri odsek B6.3.20).

Prezentácia

6.6.4. Pri zabezpečení skupiny položiek so vzájomne kompenzovanými rizikovými pozíciami (t. j. pri zabezpečení čistej pozície), ktorej zabezpečené riziko má vplyv na rozličné riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa akékoľvek zisky alebo straty zo zabezpečenia v uvedenom výkaze prezentujú v samostatnom riadku a nie v riadku ovplyvnenom zabezpečenými položkami. Takže v uvedenom výkaze suma v danej riadkovej položke, ktorá sa týka samotnej zabezpečenej položky (napríklad výnosy alebo náklady na predaj), zostáva neovplyvnená.

6.6.5. Pri aktívach a záväzkoch, ktoré sa zabezpečujú spoločne ako skupina v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, sa zisk alebo strata vo výkaze o finančnej situácii pri jednotlivých aktívach a záväzkoch vykazuje ako úprava účtovnej hodnoty príslušných jednotlivých položiek tvoriacich skupinu v súlade s odsekom 6.5.8 písm. b).

Nulové čisté pozície

6.6.6. Keď je zabezpečenou položkou skupina, ktorá je nulovou čistou pozíciou (t. j. zabezpečené položky medzi sebou plne kompenzujú riziko, ktoré sa riadi na skupinovom základe), účtovná jednotka ju smie určiť v rámci zabezpečovacieho vzťahu, ktorý neobsahuje zabezpečovací nástroj, za predpokladu, že:

a) zabezpečenie je súčasťou obnoviteľnej stratégie zabezpečenia čistých rizík, v rámci ktorej účtovná jednotka bežne zabezpečuje nové pozície rovnakého druhu v priebehu času (napríklad keď transakcie vstúpia do časového horizontu, na ktorý účtovná jednotka zabezpečuje);

b) veľkosť zabezpečenej čistej pozície sa počas životnosti obnoviteľnej stratégie zabezpečenia čistých rizík zmení a účtovná jednotka používa prípustné zabezpečovacie nástroje na zabezpečenie čistého rizika (t. j. keď čistá pozícia nie je nulová);

c) účtovanie zabezpečenia sa obvykle používa na takéto čisté pozície, keď čistá pozícia nie je nulová a je zabezpečená prípustnými zabezpečovacími nástrojmi a

d) ak by sa neuplatnilo účtovanie zabezpečenia na nulovú čistú pozíciu, znamenalo by to nekonzistentné účtovné výsledky, pretože by sa v účtovníctve nevykázali vzájomne kompenzované rizikové pozície, ktoré by sa inak vykázali pri zabezpečení čistej pozície.

▼**M53**

6.7 MOŽNOSŤ URČIŤ ÚVEROVÚ EXPOZÍCIU ZA OCEŇOVANÚ REÁLNOU HODNOTOU CEZ VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA

Prípustnosť úverových expozícií na určenie za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

6.7.1. Ak účtovná jednotka používa úverový derivát, ktorý je oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, na riadenie úverového rizika celého finančného nástroja alebo jeho časti (úverová expozícia), môže uvedený finančný nástroj určiť v rozsahu, v akom je takto riadený (t. j. celý alebo jeho časť), za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak:

a) názov úverovej expozície (napríklad veriteľ alebo držiteľ úverového prísľubu) sa zhoduje s referenčnou účtovnou jednotkou úverového derivátu („zhoda mien“) a

b) nadriadenosť finančného nástroja sa zhoduje s nadriadenosťou nástrojov, ktoré môžu byť podľa úverového derivátu dodané.

Účtovná jednotka môže dospieť k takémuto určeniu bez ohľadu na to, či finančný nástroj, ktorého úverové riziko sa riadi, je v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (napríklad účtovná jednotka môže určiť úverové prísľuby, ktoré nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu). Účtovná jednotka môže daný finančný nástroj určiť pri jeho prvotnom vykázaní, po ňom alebo v dobe, keď sa nevykazuje. Účtovná jednotka toto určenie súčasne zdokumentuje.

Účtovanie úverových expozícií určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

6.7.2. Ak je finančný nástroj určený podľa odseku 6.7.1 za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia po jeho prvotnom vykázaní, alebo ak predtým nebol vykazovaný, rozdiel v čase určenia medzi účtovnou hodnotou, ak existuje, a reálnou hodnotou sa okamžite vykáže vo výsledku hospodárenia. Pri finančných aktívach oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A sa kumulovaný zisk alebo strata, ktoré boli predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, okamžite reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava (pozri IAS 1).

6.7.3. Účtovná jednotka prestane oceňovať finančný nástroj, ktorý spôsobil úverové riziko, alebo časť uvedeného finančného nástroja reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak:

a) už nie sú splnené kvalifikačné kritériá podľa odseku 6.7.1, napríklad:

i) platnosť úverového derivátu alebo súvisiaceho finančného nástroja, ktorý spôsobuje úverové riziko, sa skončí alebo tento úverový derivát či finančný nástroj sa predá, ukončí alebo vysporiada; alebo

ii) úverové riziko finančného nástroja sa už neriadi pomocou úverových derivátov. K tejto situácii by mohlo napríklad dôjsť v dôsledku zlepšení úverovej kvality veriteľa alebo držiteľa úverového prísľubu alebo v dôsledku zmien kapitálových požiadaviek, ktoré sú uložené účtovnej jednotke a

▼M53

b) inak sa nevyžaduje, aby finančný nástroj, ktorý spôsobuje úverové riziko, bol oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (t. j. obchodný model účtovnej jednotky sa medzitým nezmenil, takže bola nutná reklasifikácia v súlade s odsekom 4.4.1).

6.7.4. Keď účtovná jednotka prestane oceňovať finančný nástroj, ktorý spôsobuje úverové riziko, alebo časť uvedeného finančného nástroja, reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, reálna hodnota uvedeného finančného nástroja k dátumu prestania takéhoto oceňovania sa stáva jeho novou účtovnou hodnotou. Následne sa uplatní to isté ocenenie, ktoré sa použilo pred určením finančného nástroja za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (vrátane amortizácie, ktorá vyplynie z novej účtovnej hodnoty). Napríklad finančné aktívum, ktoré bolo pôvodne klasifikované ako oceňované v amortizovanej hodnote, by sa vrátilo k tomuto oceneniu a jeho efektívna úroková miera by sa prepočítala na základe jeho novej hrubej účtovnej hodnoty k dátumu prestania oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

KAPITOLA 7 Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia

7.1 DÁTUM ÚČINNOSTI

7.1.1. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať tento štandard skôr, musí túto skutočnosť zverejniť a uplatňovať všetky požiadavky tohto štandardu súčasne (pozri však aj odseky 7.1.2, 7.2.21 a 7.3.2). Súčasne uplatňuje aj zmeny v dodatku C.

7.1.2. Napriek požiadavkám uvedeným v odseku 7.1.1 platí, že pre ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2018 sa môže účtovná jednotka rozhodnúť, že predčasne uplatní iba požiadavky týkajúce sa prezentácie ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia podľa odsekov 5.7.1 písm. c), 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 bez toho, aby uplatňovala ostatné požiadavky tohto štandardu. Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať iba uvedené odseky, túto skutočnosť zverejní a priebežne poskytuje súvisiace zverejnenia uvedené v odsekoch 10 až 11 štandardu IFRS 7 [v znení zmien štandardu IFRS 9 (z roku 2010)]. (Pozri aj odseky 7.2.2 a 7.2.15.)

7.1.3. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení IFRS 2010 – 2012* z decembra 2013 sa zmenili odseky 4.2.1 a 5.7.5, pričom táto zmena sa uskutočnila ako následná zmena vyplývajúca zo zmeny IFRS 3. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na podnikové kombinácie, na ktoré sa vzťahuje zmena IFRS 3.

7.1.4. Štandardom IFRS 15, vydaným v máji 2014, sa zmenili odseky 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 a C42 a vypustil odsek C16 a jeho príslušný nadpis. Doplnili sa odseky 5.1.3 a 5.7.1A a definícia v dodatku A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

7.2 PRECHODNÉ USTANOVENIA

7.2.1. Účtovná jednotka uplatní tento štandard retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* okrem prípadov uvedených v odsekoch 7.2.4 až 7.2.26 a 7.2.28. Tento štandard sa neuplatňuje na položky, ktorých vykazovanie sa k dátumu prvotného uplatnenia už ukončilo.

▼M53

7.2.2. Na účely prechodných ustanovení podľa odsekov 7.2.1, 7.2.3 až 7.2.28 a 7.3.2 je dátumom prvotného uplatnenia dátum, keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatní uvedené požiadavky tohto štandardu a musí ním byť začiatok obdobia vykazovania po vydaní tohto štandardu. V závislosti prístupu, ktorý si na uplatňovanie IFRS 9 zvolí účtovná jednotka, môže prechodné obdobie zahŕňať jeden alebo viac než jeden dátum prvotného uplatnenia rozličných požiadaviek.

Prechodné ustanovenia pri klasifikácii a oceňovaní (kapitoly 4 a 5)

7.2.3. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka posúdi, či finančné aktívum spĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. a), resp. odseku 4.1.2A písm. a), a to na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k danému dátumu. Výsledná klasifikácia sa uplatní retrospektívne bez ohľadu na obchodný model účtovnej jednotky v predchádzajúcich obdobiach vykazovania.

7.2.4. Ak je k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle IAS 8) posúdiť zmenenú časovú hodnotu peňažného prvku v súlade s odsekmi B4.1.9B až B4.1.9D na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, účtovná jednotka posúdi charakteristiky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva bez toho, aby zohľadnila požiadavky súvisiace so zmenou časovej hodnoty peňažného prvku podľa odsekov B4.1.9B až B4.1.9D. (Pozri aj odsek 42R štandardu IFRS 7.)

7.2.5. Ak je k dátumu prvotného uplatnenia pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle IAS 8) posúdiť, či reálna hodnota prvku predčasného splatenia bola nevýznamná v súlade s odsekom B4.1.12 písm. c) na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva, účtovná jednotka posúdi charakteristiky zmluvných peňažných tokov uvedeného finančného aktíva na základe skutočností a okolností, ktoré existovali pri prvotnom vykázaní finančného aktíva bez toho, aby zohľadnila výnimku týkajúcu sa prvkov predčasného splatenia podľa odseku B4.1.12. (Pozri aj odsek 42S štandardu IFRS 7.)

7.2.6. Ak účtovná jednotka oceňuje hybridnú zmluvu reálnou hodnotou v súlade s odsekmi 4.1.2A, 4.1.4 alebo 4.1.5, ale reálna hodnota hybridnej zmluvy nebola oceňovaná v porovnávacích obdobiach vykazovania, reálna hodnota hybridnej zmluvy v porovnávacích obdobiach vykazovania je súčtom reálnych hodnôt zložiek (t. j. nederivátovej hostiteľskej zmluvy a vloženého derivátu) ku koncu každého porovnávacieho obdobia vykazovania, ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje (pozri odsek 72.15).

7.2.7. Ak účtovná jednotka uplatnila odsek 72.6, tak k dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou celej hybridnej zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia a súčtom reálnych hodnôt zložiek hybridnej zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.

7.2.8. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka môže určiť:

a) finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.1.5; alebo

▼M53

b) investíciu do nástroja vlastného imania za oceňovanú reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5.

Takéto určenie sa uskutočňuje na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.9. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka:

a) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak uvedené finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.5.

b) môže zrušiť svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak uvedené finančné aktívum spĺňa podmienku podľa odseku 4.1.5.

Takéto zrušenie sa uskutočňuje na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.10. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka:

a) môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 písm. a).

b) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie uskutočnené pri prvotnom vykázaní v súlade s podmienkou, ktorá sa teraz nachádza v odseku 4.2.2 písm. a), a takéto určenie k dátumu prvotného uplatnenia uvedenú podmienku nespĺňa.

c) môže zrušiť svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie uskutočnené pri prvotnom vykázaní v súlade s podmienkou, ktorá sa teraz nachádza v odseku 4.2.2 písm. a), a takéto určenie k dátumu prvotného uplatnenia uvedenú podmienku spĺňa.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.2.11. Ak je pre účtovnú jednotku nevykonateľné (v zmysle IAS 8) retrospektívne uplatniť metódu efektívnej úrokovej miery, účtovná jednotka považuje:

a) reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku ku koncu každého prezentovaného porovnávacieho obdobia za hrubú účtovnú hodnotu daného finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu daného finančného záväzku, ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje a

▼M53

b) reálnu hodnotu finančného aktíva alebo finančného záväzku k dátumu prvotného uplatnenia za novú hrubú účtovnú hodnotu daného finančného aktíva alebo novú amortizovanú hodnotu daného finančného záväzku k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu.

7.2.12. Ak účtovná jednotka predtým v obstarávacej hodnote (v súlade s IAS 39) účtovala investíciu do nástroja vlastného imania, ktorý nemá kótovanú cenu na aktívnom trhu pre identický nástroj (t. j. vstup úrovne 1) (alebo derivátové aktívum, ktoré je naviazané na takýto nástroj vlastného imania a ktoré sa musí vysporiadať dodaním takéhoto nástroja vlastného imania), uvedený nástroj oceňuje reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia. Akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.

7.2.13. Ak účtovná jednotka predtým v obstarávacej cene v súlade so štandardom IAS 39 účtovala derivátový záväzok, ktorý je naviazaný na nástroj vlastného imania a ktorý sa musí vysporiadať dodaním takéhoto nástroja vlastného imania, ktorý nemá kótovanú cenu na aktívnom trhu pre identický nástroj (t. j. vstup úrovne 1), uvedený derivátový záväzok oceňuje reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia. Akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa vykazuje v počiatočných nerozdelených ziskoch toho obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia.

7.2.14. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia, stanoví, či by sa postupom podľa odseku 5.7.7 vytvoril alebo zväčšil účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia. Tento štandard sa uplatňuje retrospektívne na základe uvedeného stanovenia.

7.2.15. Napriek požiadavke odseku 7.2.1 účtovná jednotka, ktorá prijme požiadavky na klasifikáciu a oceňovanie tohto štandardu (medzi ktoré patria požiadavky súvisiace s oceňovaním v amortizovanej hodnote pri finančných aktívach a znížení hodnoty v oddieloch 5.4 a 5.5), poskytuje zverejnenia uvedené v odsekoch 42L až 42O štandardu IFRS 7, no nemusí prehodnocovať predchádzajúce obdobia. Účtovná jednotka môže prehodnotiť predchádzajúce obdobia výlučne v prípade, ak je to možné bez využitia spätného pohľadu. Ak účtovná jednotka predchádzajúce obdobia neprehodnocuje, vykazuje akýkoľvek rozdiel medzi predchádzajúcou účtovnou hodnotou a účtovnou hodnotou k začiatku toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia, v počiatočných nerozdelených ziskoch (alebo inej zložke vlastného imania, podľa prípadu) toho ročného obdobia vykazovania, do ktorého spadá dátum prvotného uplatnenia. Ak však účtovná jednotka predchádzajúce obdobia prehodnocuje, prehodnotená účtovná závierka musí odzrkadľovať všetky požiadavky tohto štandardu. Ak prístup, ktorý si na uplatňovanie IFRS 9 zvolí účtovná jednotka, vedie pri rozličných požiadavkách k viac než jednému dátumu prvotného uplatnenia, tento odsek sa uplatňuje pri každom dátume prvotného uplatnenia (pozri odsek 72.2). K tejto situácii by došlo napríklad vtedy, keď sa účtovná jednotka rozhodne predčasne uplatniť len požiadavky týkajúce sa prezentácie ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 7.1.2 pred tým, než uplatní ostatné požiadavky tohto štandardu.

7.2.16. Ak účtovná jednotka zostavuje finančné výkazy v priebehu účtovného roka v súlade s IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*, účtovná jednotka nemusí uplatňovať požiadavky tohto štandardu na časové intervaly v priebehu účtovného roka pred dátumom prvotného uplatnenia, ak je to nevykonateľné (v zmysle IAS 8).

▼**M53**

Zníženie hodnoty (oddiel 5.5)

7.2.17. Účtovná jednotka uplatňuje požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty podľa oddielu 5.5 retrospektívne v súlade s IAS 8 s výhradou odsekov 7.2.15 a 7.2.18 až 7.2.20.

7.2.18. K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka používa primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, na stanovenie úverového rizika k dátumu, keď bol finančný nástroj prvotne vykázaný (alebo pri úverových prísľuboch a zmluvách o finančnej záruke k dátumu, keď sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou neodvolateľného prísľubu v súlade s odsekom 5.5.6), a porovnáva ho s úverovým rizikom k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu.

7.2.19. Pri stanovaní toho, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka môže uplatniť:

a) požiadavky odsekov 5.5.10 a B5.5.22 až B5.5.24 a

b) vyvrátiteľnú domnienku podľa odseku 5.5.11 pri zmluvných platbách, ktoré sú viac než 30 dní po splatnosti, ak účtovná jednotka bude uplatňovať požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty tak, že pri uvedených finančných nástrojoch identifikuje výrazné zvýšenia úverového rizika od prvotného vykázania na základe informácií o ich stave po splatnosti.

7.2.20. Ak by si k dátumu prvotného uplatnenia stanovenie, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, vyžadovalo neprimerané náklady alebo úsilie, účtovná jednotka vykáže opravnú položku na stratu vo výške, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti ku každému dátumu vykazovania až dovtedy, kým nedôjde k ukončeniu vykazovania uvedeného finančného nástroja [pokiaľ uvedený finančný nástroj nie je k dátumu vykazovania nástrojom s nízkym úverovým rizikom, pričom v takom prípade sa použije odsek 72.19 písm. a)].

Prechodné ustanovenia pre účtovanie zabezpečenia (kapitola 6)

7.2.21. Keď účtovná jednotka po prvýkrát uplatní tento štandard, môže si ako svoju účtovnú politiku namiesto požiadaviek kapitoly 6 tohto štandardu zvoliť to, že bude pokračovať v uplatňovaní požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa IAS 39. Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú politiku na všetky svoje zabezpečovacie vzťahy. Účtovná jednotka, ktorá si zvolí uvedenú politiku, zároveň uplatňuje IFRIC 16 *Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky* bezo zmien, ktorými sa uvedená interpretácia dostáva do súladu s požiadavkami kapitoly 6 tohto štandardu.

7.2.22. S výnimkou ustanovení odseku 7.2.26 uplatňuje účtovná jednotka požiadavky účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu prospektívne.

7.2.23. Aby sa mohlo od dátumu prvotného uplatnenia požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu uplatňovať účtovanie zabezpečenia, musia k uvedenému dátumu byť splnené všetky kvalifikačné kritériá.

▼**M53**

7.2.24. Zabezpečovacie vzťahy, ktoré splnili kvalifikačné kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade s IAS 39 a ktoré takisto spĺňajú kvalifikačné kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade s kritériami tohto štandardu (pozri odsek 64.1), po zohľadnení akéhokoľvek opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu počas prechodného obdobia [pozri odsek 72.25 písm. b)], sa považujú za pokračujúce zabezpečovacie vzťahy.

7.2.25. Pri prvotnom uplatnení požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu účtovná jednotka:

a) môže začať uplatňovať uvedené požiadavky od rovnakého momentu v čase, ako prestane uplatňovať požiadavky účtovania zabezpečenia štandardu IAS 39 a

b) za východiskový bod pre opätovné vyváženie zabezpečovacieho pomeru pokračujúceho zabezpečovacieho vzťahu, ak je to vhodné, považuje zabezpečovací pomer podľa IAS 39. Akýkoľvek zisk alebo strata z takéhoto opätovného vyváženia sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

7.2.26. Platí výnimka z prospektívneho uplatňovania požiadaviek účtovania zabezpečenia podľa tohto štandardu, keď účtovná jednotka:

a) uplatňuje účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 retrospektívne, ak v súlade s IAS 39 bola za zabezpečovací nástroja v rámci zabezpečovacieho vzťahu určená len zmena vnútornej hodnoty opcie. Toto retrospektívne uplatňovanie sa vzťahuje len na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr.

b) môže uplatniť účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv v súlade s odsekom 6.5.16 retrospektívne, ak v súlade s IAS 39 bola za zabezpečovací nástroja v rámci zabezpečovacieho vzťahu určená len zmena spotového prvku forwardovej zmluvy. Toto retrospektívne uplatňovanie sa vzťahuje len na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr. Ak sa okrem toho účtovná jednotka rozhodne pre retrospektívne uplatňovanie tohto účtovania, takéto účtovanie sa uplatňuje na všetky zabezpečovacie vzťahy, ktoré spĺňajú kritériá tejto voľby (t. j. v prechodnom období túto voľbu nie je možné uplatňovať pre individuálne zvolené zabezpečovacie vzťahy). Účtovanie kurzových bázických rozpätí (pozri odsek 65.16) sa môže uplatňovať retrospektívne na tie zabezpečovacie vzťahy, ktoré existovali na začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia alebo boli určené neskôr.

c) uplatňuje retrospektívne požiadavku odseku 6.5.6, aby neexistovalo uplynutie platnosti alebo ukončenie zabezpečovacieho nástroja, ak:

i) v dôsledku právnych predpisov alebo nariadení alebo zavedenia právnych predpisov alebo nariadení strany zabezpečovacieho nástroja súhlasia s tým, aby ich pôvodnú protistranu nahradila jedna alebo viac zúčtovacích protistrán, ktoré sa stanú novou protistranou každej zo strán, a

ii) ostatné zmeny zabezpečovacieho nástroja, ak sú nejaké, sa obmedzujú na tie, ktoré sú potrebné na uskutočnenie takéhoto nahradenia protistrany.

▼M53

Účtovné jednotky, ktoré uplatnili IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) alebo IFRS 9 (z roku 2013) predčasne

7.2.27. Účtovná jednotka uplatňuje prechodné požiadavky podľa odsekov 7.2.1 až 7.2.26 k relevantnému dátumu prvotného uplatnenia. Účtovná jednotka uplatňuje každé z prechodných ustanovení odsekov 7.2.3 až 7.2.14 a 7.2.17 až 7.2.26 len raz (t. j. ak si účtovná jednotka zvolí prístup, v rámci ktorého uplatňuje IFRS 9 a ktorý zahŕňa viac než jeden dátum prvotného uplatnenia, nemôže uplatniť žiadne z uvedených ustanovení opätovne, ak už boli uplatnené k skoršiemu dátumu). (Pozri odseky 7.2.2 a 7.3.2.)

7.2.28. Účtovná jednotka, ktorá uplatnila IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) alebo IFRS 9 (z roku 2013) a následne uplatňuje tento štandard:

a) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného aktíva za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania tohto štandardu nie je splnená;

b) môže určiť finančné aktívum za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.1.5, ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania tohto štandardu už splnená je;

c) zruší svoje predchádzajúce určenie finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak bolo takéto určenie predtým uskutočnené v súlade s podmienkou odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka už v dôsledku uplatňovania tohto štandardu nie je splnená, a

d) môže určiť finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by takéto určenie predtým nespĺňalo podmienku odseku 4.2.2 písm. a), ale uvedená podmienka v dôsledku uplatňovania tohto štandardu už splnená je.

Takéto určenie a zrušenie sa uskutočňujú na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu. Uvedená klasifikácia sa uplatňuje retrospektívne.

7.3 ZRUŠENIE IFRIC 9, IFRS 9 (Z ROKU 2009), IFRS 9 (Z ROKU 2010) A IFRS 9 (Z ROKU 2013)

7.3.1. Týmto štandardom sa nahrádza IFRIC 9 *Prehodnocovanie vložených derivátov*. Požiadavky doplnené do IFRS 9 v októbri 2010 zahŕňali požiadavky predtým uvedené v odsekoch 5 a 7 interpretácie IFRIC 9. Ako následnú zmenu zahŕňal štandard IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* požiadavky predtým uvedené v odseku 8 interpretácie IFRIC 9.

7.3.2. Týmto štandardom sa nahrádza IFRS 9 (z roku 2009), IFRS 9 (z roku 2010) a IFRS 9 (z roku 2013). Pri ročných obdobiach začínajúcich sa pred 1. januárom 2018 sa však účtovná jednotka môže rozhodnúť, že namiesto uplatňovania tohto štandardu bude uplatňovať uvedené skoršie verzie štandardu IFRS 9, a to výlučne v prípade, keď relevantný dátum prvotného uplatnenia účtovnej jednotky je pred 1. februárom 2015.

▼**M53**

Dodatok A

Definícia pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

12-mesačné očakávané úverové straty	Tá časť **očakávaných úverových strát počas celej životnosti**, ktorá predstavuje **očakávané úverové straty** vyplývajúce z prípadov zlyhania finančného nástroja, ku ktorým môže potenciálne dôjsť v období 12 mesiacov po dátume vykazovania.
amortizovaná hodnota finančného aktíva alebo finančného záväzku	Hodnota, ktorou sa finančné aktívum alebo finančný záväzok oceňuje pri prvotnom vykázaní, znížená o platby istiny a zvýšená alebo znížená o kumulovanú amortizáciu akéhokoľvek rozdielu medzi touto prvotnou hodnotou a hodnotou pri splatnosti za použitia **metódy efektívnej úrokovej miery**, a pri finančných aktívach upravená o prípadnú **opravnú položku na stratu**.
zmluvné aktíva	Tie práva, ktoré sa podľa IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* účtujú v súlade s týmto štandardom na účely vykazovania a oceňovania ziskov alebo strát zo zníženia hodnoty.
úverovo znehodnotené finančné aktívum	Finančné aktívum je úverovo znehodnotené, keď došlo k jednej alebo viacerým udalostiam, ktoré majú škodlivý vplyv na odhadované budúce peňažné toky tohto finančného aktíva. Medzi dôkazy toho, že finančné aktívum je úverovo znehodnotené, patria pozorovateľné údaje o týchto udalostiach: a) výrazné finančné ťažkosti emitenta alebo dlžníka; b) porušenie zmluvy, ako napríklad zlyhanie alebo nedodržanie splatnosti; c) veriteľ (veritelia) dlžníka poskytol (poskytli) dlžníkovi z ekonomických alebo zmluvných dôvodov, ktoré súvisia s finančnými ťažkosťami dlžníka, úľavy, o ktorých by veriteľ (veritelia) za iných okolností neuvažoval (neuvažovali); d) začína byť pravdepodobné, že dlžník vyhlási bankrot alebo inú formu finančnej reorganizácie; e) zánik aktívneho trhu pre dané finančné aktívum v dôsledku finančných ťažkostí alebo f) nákup alebo vznik finančného aktíva s veľkou zľavou, v ktorej sa odzrkadľujú vzniknuté **úverové straty**. Individuálnu diskrétnu udalosť nemusí byť možné identifikovať – namiesto toho to mohol byť kombinovaný účinok niekoľkých udalostí, ktorý spôsobil úverové znehodnotenie finančných aktív.

▼M53

úverová strata — Rozdiel medzi všetkými zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné, a všetkými peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane (t. j. všetky nedostatky hotovosti), diskontované pôvodnou **efektívnou úrokovou mierou** (alebo **úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou** pri **kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktívach**). Účtovná jednotka odhaduje peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie) počas očakávanej životnosti daného finančného nástroja. Peňažné toky, ktoré sa zohľadňujú, zahŕňajú peňažné toky z predaja držaného kolaterálu alebo iných prostriedkov zvýšenia kreditnej kvality, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou zmluvných podmienok. Existuje predpoklad, že očakávanú životnosť finančného nástroja možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť očakávanú životnosť finančného nástroja, však účtovná jednotka použije zostávajúce zmluvné trvanie finančného nástroja.

úverovo upravená efektívna úroková miera — Miera, ktorou sa presne diskontujú odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy počas očakávanej životnosti finančného aktíva na **amortizovanú hodnotu finančného aktíva**, ktoré je **kúpeným alebo vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom**. Pri výpočte úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka odhaduje očakávané peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného aktíva (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie) a **očakávané úverové straty**. Tento výpočet zahŕňa všetky poplatky a body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery (pozri odseky B5.4.1 až B5.4.3), **transakčné náklady** a všetky ostatné prémie alebo zľavy. Existuje predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť peňažné toky alebo zostávajúcu životnosť finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov), však účtovná jednotka použije zmluvné peňažné toky počas celého zmluvného trvania finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).

ukončenie vykazovania — Vyradenie predtým vykazovaného finančného aktíva alebo finančného záväzku z výkazu o finančnej situácii účtovnej jednotky.

derivát — Finančný nástroj alebo iná zmluva v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, ktoré spĺňajú všetky tri tieto charakteristiky:

a) ich hodnota sa mení v závislosti od zmeny určenej úrokovej miery, ceny finančného nástroja, ceny komodity, kurzu cudzej meny, indexu cien alebo sadzieb, úverového ratingu alebo úverového indexu alebo inej premennej, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premennej – že daná premenná nie je špecifická pre zmluvnú stranu (niekedy sa označuje ako „podkladová premenná“);

▼M53

b) nevyžadujú počiatočnú čistú investíciu alebo vyžadujú počiatočnú čistú investíciu, ktorá je nižšia, než by sa vyžadovalo pri iných druhoch zmlúv, od ktorých by sa očakávala podobná reakcia na zmeny trhových faktorov;

c) ich vysporiadanie nastane k budúcemu dátumu.

dividendy — Rozdelenia ziskov držiteľom nástrojov vlastného imania v pomere, v akom sa podieľajú na vlastníctve určitej triedy kapitálu.

metóda efektívnej úrokovej miery — Metóda, ktorá sa používa pri výpočte **amortizovanej hodnoty finančného aktíva alebo finančného záväzku** a pri alokovaní a vykazovaní úrokových výnosov alebo úrokových nákladov vo výsledku hospodárenia počas príslušného obdobia.

efektívna úroková miera — Miera, ktorou sa presne diskontujú odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy počas očakávanej životnosti finančného aktíva alebo finančného záväzku na **hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva** alebo na **amortizovanú hodnotu finančného záväzku**. Pri výpočte efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka odhaduje očakávané peňažné toky tak, že zohľadní všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad predčasné splatenie, rozšírenie, kúpne a podobné opcie), no nezohľadní **očakávané úverové straty**. Tento výpočet zahŕňa všetky poplatky a body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery (pozri odseky B5.4.1 až B5.4.3), **transakčné náklady** a všetky ostatné prémie alebo zľavy. Existuje predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. V tých ojedinelých prípadoch, keď nie je možné spoľahlivo odhadnúť peňažné toky alebo očakávanú životnosť finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov), však účtovná jednotka použije zmluvné peňažné toky počas celého zmluvného trvania finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).

očakávané úverové straty — Vážený priemer **úverových strát**, pričom váhami sú príslušné riziká výskytu zlyhania.

zmluva o finančnej záruke — Zmluva, na základe ktorej sa od emitenta vyžaduje, aby vykonal konkrétne platby na splatenie straty, ktorá vznikne držiteľovi z dôvodu, že konkrétny dlžník nevykonal platbu v čase splatnosti v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja.

▼**M53**

finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

Finančný záväzok, ktorý spĺňa jednu z týchto podmienok:

a) spĺňa vymedzenie pojmu **držaný na obchodovanie**;

b) pri prvotnom vykázaní ho účtovná jednotka určí za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 4.2.2 alebo 4.3.5;

c) buď pri prvotnom vykázaní alebo následne po ňom sa určí za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v súlade s odsekom 6.7.1.

záväzná povinnosť

Záväzná dohoda o výmene stanoveného množstva zdrojov v stanovenej cene k stanovenému budúcemu dátumu alebo dátumom.

očakávaná transakcia

Nezáväzná, no očakávaná budúca transakcia.

hrubá účtovná hodnota finančného aktíva

Amortizovaná hodnota finančného aktíva pred úpravou o prípadnú **opravnú položku na stratu**.

zabezpečovací pomer

Vzťah medzi kvantitou zabezpečovacieho nástroja a kvantitou zabezpečenej položky, pokiaľ ide o ich relatívnu váhu.

držaný na obchodovanie

Finančný nástroj alebo finančný záväzok, ktorý:

a) bol nadobudnutý alebo vznikol najmä za účelom jeho predaja alebo spätného odkúpenia v krátkom čase;

b) pri prvotnom vykázaní tvorí súčasť portfólia identifikovaných finančných nástrojov riadených spolu, pre ktoré v poslednom čase existujú dôkazy o krátkodobej tvorbe zisku; alebo

c) je **derivátom** (s výnimkou derivátu, ktorý predstavuje zmluvu o finančnej záruke alebo ktorý je určený a efektívny zabezpečovací nástroj).

zisk alebo strata zo zníženia hodnoty

Zisky alebo straty, ktoré sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 5.5.8 a ktoré vyplývajú z uplatňovania požiadaviek oddielu 5.5 týkajúcich sa zníženia hodnoty.

▼M53

očakávané úverové straty počas celej životnosti	**Očakávané úverové straty**, ktoré sú výsledkom všetkých možných prípadov zlyhania počas očakávanej životnosti finančného nástroja.
opravná položka na stratu	Opravná položka na **očakávané úverové straty** z finančných aktív oceňovaných v súlade s odsekom 4.1.2, lízingových pohľadávok a **zmluvných aktív**, akumulovaná výška zníženia hodnoty finančných aktív oceňovaných v súlade s odsekom 4.1.2A a rezerva na očakávané úverové straty z úverových prísľubov a **zmlúv o finančných zárukách**.
zisk alebo strata zo zmeny podmienok	Hodnota vyplývajúca z úpravy **hrubej účtovnej hodnoty finančného aktíva** s cieľom zachytiť opätovne prerokované alebo zmenené zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka prepočíta hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva ako súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných platieb alebo príjmov počas očakávanej životnosti opätovne prerokovaného alebo zmeneného finančného aktíva, ktoré sú diskontované pôvodnou **efektívnou úrokovou mierou** finančného aktíva (alebo pôvodnou **úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou** pri **kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktívach**) alebo, keď je to vhodné, revidovanou **efektívnou úrokovou mierou** vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Pri odhadovaní očakávaných peňažných tokov finančného aktíva účtovná jednotka zohľadňuje všetky zmluvné podmienky finančného aktíva (napríklad predčasné splatenie, kúpne a podobné opcie), no nezohľadňuje **očakávané úverové straty**, pokiaľ finančné aktívum nie je **kúpeným alebo vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom**, pričom v takomto prípade účtovná jednotka zohľadňuje aj prvotné očakávané úverové straty, ktoré boli zohľadnené pri výpočte pôvodnej **úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery**.
po splatnosti	Finančné aktívum je po splatnosti vtedy, keď protistrana neuskutočnila platbu v zmluvne dohodnutom čase.
kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktívum	Kúpené alebo vzniknuté finančné aktívum (aktíva), ktoré sú **úverovo znehodnotené** pri prvotnom vykázaní.
dátum reklasifikácie	Prvý deň prvého obdobia vykazovania nasledujúceho po zmene obchodného modelu, ktorá vedie k tomu, že účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva.

▼M53

bežný nákup alebo predaj	Nákup alebo predaj finančného aktíva podľa zmluvy, ktorej podmienky vyžadujú dodanie aktíva v rámci časového obdobia stanoveného spravidla predpisom alebo konvenciami daného trhu.
transakčné náklady	Prírastkové náklady, ktoré priamo pripadajú na nadobudnutie, emisiu alebo vyradenie finančného aktíva alebo finančného záväzku (pozri odsek B5.4.8). Prírastkový náklad je náklad, ktorý by nebol vznikol v prípade, ak by účtovná jednotka nenadobudla, neemitovala alebo nevyradila finančný nástroj.

Nasledujúce pojmy sú vymedzené v odseku 11 štandardu IAS 32, v dodatku A k štandardu IFRS 7, v dodatku A k štandardu IFRS 13 alebo v dodatku A k štandardu IFRS 15 a v tomto štandarde sa používajú v zmysle, ktorý je uvedený v IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 alebo IFRS 15:

a) úverové riziko ([1]);

b) nástroj vlastného imania;

c) reálna hodnota;

d) finančné aktívum;

e) finančný nástroj;

f) finančný záväzok;

g) transakčná cena.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto štandardu.

ROZSAH PÔSOBNOSTI (KAPITOLA 2)

B2.1 Niektoré zmluvy vyžadujú platbu, ktorá je založená na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenných. (Platby založené na klimatických premenných sa niekedy označujú ako „deriváty na počasie“.) Ak uvedené zmluvy nepatria do rozsahu pôsobnosti IFRS 4, patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

B2.2 Týmto štandardom sa nemenia požiadavky týkajúce sa programov zamestnaneckých požitkov, ktoré spĺňajú ustanovenia IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov*, a ani zmlúv o poplatkoch za autorské práva vychádzajúcich z objemu výnosov predaja alebo služieb, ktoré sa účtujú v súlade s IFRS 15 *Výnosy so zmlúv zo zákazníkmi*.

([1]) Tento pojem (v zmysle vymedzenia v IFRS 7) sa používa v požiadavkách na prezentáciu účinkov zmien úverového rizika zo záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (pozri odsek 57.7).

▼**M53**

B2.3 Niekedy účtovná jednotka investuje do nástrojov vlastného imania vydaných inou účtovnou jednotkou, ktoré vníma ako „strategickú investíciu“, so zámerom vybudovať alebo udržiavať si dlhodobý prevádzkový vzťah s účtovnou jednotkou, do ktorej investuje. Na zistenie toho, či sa na takúto investíciu uplatní účtovanie metódou vlastného imania, použije investor alebo spoločník štandard IAS 28.

B2.4 Tento štandard sa vzťahuje na finančné aktíva a finančné záväzky poisťovateľov iné než práva a povinnosti, ktoré vylučuje odsek 21 písm. e) z dôvodu, že vznikajú v rámci zmlúv patriacich do rozsahu pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

B2.5 Zmluvy o finančnej záruke môžu mať rôzne právne formy, ako napríklad záruka, niektoré druhy akreditívu, zmluva viazaná na zlyhanie dlžníka alebo poistná zmluva. Ich spôsob účtovania nezávisí od ich právnej formy. Ďalej sú uvedené príklady vhodného spôsobu účtovania [pozri odsek 21 písm. e)]:

a) Hoci zmluva o finančnej záruke spĺňa definíciu poistnej zmluvy podľa IFRS 4, ak je prevádzané riziko významné, potom subjekt poskytujúci finančnú záruku uplatňuje tento štandard. Ak však subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, predtým vyslovene určil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovanie uplatniteľné na poistné zmluvy, môže si vybrať, či bude pri takýchto zmluvách o finančnej záruke uplatňovať tento štandard alebo IFRS 4. Ak sa uplatňuje tento štandard, v odseku 5.1.1 sa od subjektu poskytujúceho finančnú záruku požaduje, aby zmluvu o finančnej záruke prvotne vykázal v reálnej hodnote. Ak bola zmluva o finančnej záruke uzavretá s nespriaznenou osobou v samostatnej nezávislej transakcii, tak jej reálna hodnota na začiatku sa pravdepodobne rovná prijatému poplatku, ak neexistuje dôkaz o opaku. Následne, ak nie je zmluva o finančnej záruke určená na začiatku za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia alebo ak sa na ňu nevzťahujú odseky 3.2.15 až 3.2.23 a B3.2.12 až B3.2.17 (keď prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania alebo sa uplatňuje princíp pokračujúcej zainteresovanosti), ocení subjekt, ktorý poskytuje finančnú záruku, takúto zmluvu vyššou z týchto súm:

   i) sumou stanovenou v súlade s oddielom 5.5 a

   ii) prvotne vykázanou sumou, prípadne zníženou o kumulovanú sumu príjmov vykázaných v súlade so zásadami IFRS 15 [pozri odsek 42.1 písm. c)].

b) Niektoré záruky vzťahujúce sa na úverové riziko ako podmienku platby nepožadujú, aby bol držiteľ záruky vystavený (a vznikla mu z toho strata) zlyhaniu dlžníka realizovať platby za zaručené aktívum v čase splatnosti. Príkladom takejto záruky je záruka, ktorá požaduje platby ako reakciu na zmeny v konkrétnom úverovom ratingu alebo úverovom indexe. Takéto záruky nie sú zmluvami o finančnej záruke v zmysle vymedzenia tohto štandardu a nie sú poistnými zmluvami v zmysle vymedzenia v IFRS 4. Takéto záruky sú deriváty a subjekt, ktorý poskytuje záruku, na ne uplatňuje tento štandard.

▼M53

c) Ak bola zmluva o finančnej záruke uzatvorená v súvislosti s predajom tovaru, subjekt, ktorý poskytuje záruku, uplatňuje IFRS 15 na stanovenie toho, kedy sa vykazujú výnosy zo záruky a z predaja tovaru.

B2.6 Tvrdenia, že subjekt, ktorý poskytuje záruku, považuje zmluvy za poistné zmluvy, sa spravidla nachádzajú na mnohých miestach komunikácie tohto subjektu so zákazníkmi a regulačnými orgánmi, v zmluvách, obchodnej dokumentácii a účtovných závierkach. Poistné zmluvy navyše často podliehajú požiadavkám účtovania, ktoré sa odlišujú od požiadaviek platiacich pre iné druhy transakcií, akými sú napríklad zmluvy vystavené bankami alebo obchodnými spoločnosťami. V takýchto prípadoch účtovná závierka subjektu, ktorý poskytuje záruku, spravidla obsahuje vyhlásenie, že subjekt poskytujúci záruku použil uvedené požiadavky účtovania.

VYKAZOVANIE A UKONČENIE VYKAZOVANIA (KAPITOLA 3)

Prvotné vykázanie (oddiel 3.1)

B3.1.1 V dôsledku zásady uvedenej v odseku 3.1.1 vykazuje účtovná jednotka všetky svoje zmluvné práva a povinnosti z derivátov vo svojom výkaze o finančnej situácii ako aktíva, resp. záväzky, s výnimkou derivátov, ktoré zabraňujú, aby sa prevod finančných aktív účtoval ako predaj (pozri odsek B3.2.14). Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum (pozri odsek B3.2.15).

B3.1.2 Ďalej sú uvedené príklady uplatňovania zásady z odseku 3.1.1:

a) Nepodmienené pohľadávky a záväzky sa vykazujú ako aktíva alebo záväzky vtedy, keď sa účtovná jednotka stáva zmluvnou stranou zmluvy a následkom toho má zákonné právo prijímať alebo zákonnú povinnosť platiť peňažné prostriedky.

b) Aktíva, ktoré sa majú nadobudnúť, a záväzky, ktoré majú vzniknúť, v dôsledku záväznej povinnosti kúpiť alebo predať tovar alebo služby sa vo všeobecnosti nevykazujú dovtedy, kým aspoň jedna zo strán neuskutočnila plnenie v rámci zmluvy. Napríklad účtovná jednotka, ktorá prijíma záväznú objednávku, vo všeobecnosti nevykazuje aktívum (a účtovná jednotka, ktorá zadáva objednávku, nevykazuje záväzok) v čase vzniku záväzku, ale namiesto toho odkladá vykázanie dovtedy, kým objednaný tovar alebo služby nie sú zaslané, dodané alebo poskytnuté. Ak záväzná povinnosť na nákup alebo predaj nefinančných položiek patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu v súlade s odsekmi 2.4 až 2.7, vykáže sa jeho čistá reálna hodnota ako aktívum alebo záväzok k dátumu vzniku povinnosti [pozri odsek B4.1.30 písm. c)]. Ak sa okrem toho predtým nevykázaná záväzná povinnosť určí za zabezpečenú položku pri zabezpečení reálnej hodnoty, vykáže sa akákoľvek zmena čistej reálnej hodnoty, ktorá pripadá na zabezpečené riziko, ako aktívum alebo záväzok po začiatku zabezpečenia [pozri odseky 6.5.8 písm. b) a 6.5.9].

c) Forwardová zmluva, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 21), sa k dátumu vzniku povinnosti, a nie k dátumu vysporiadania, vykáže ako aktívum alebo záväzok. Keď sa účtovná jednotka stane zmluvnou stranou forwardovej zmluvy, sú reálne hodnoty práva a povinnosti často rovnaké, a teda čistá reálna hodnota forwardu je nulová. Ak čistá reálna hodnota práva a povinnosti nie je nulová, zmluva sa vykáže ako aktívum alebo záväzok.

▼M53

d) Opčné zmluvy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odsek 21), sa vykážu ako aktíva alebo záväzky vtedy, keď sa držiteľ alebo vypisovateľ stane zmluvnou stranou.

e) Plánované budúce transakcie, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nepovažujú za aktíva a záväzky, pretože sa účtovná jednotka nestala zmluvnou stranou.

Bežný nákup alebo predaj finančných aktív

B3.1.3 Bežný nákup alebo predaj finančných aktív sa vykazuje buď použitím účtovania k dátumu uskutočnenia obchodu, alebo účtovania k dátumu vysporiadania v súlade s ustanoveniami odsekov B3.1.5 a B3.1.6. Účtovná jednotka uplatňuje rovnakú metódu konzistentne na všetky nákupy a predaje finančných aktív, ktoré sa klasifikujú rovnakým spôsobom v súlade s týmto štandardom. Na tento účel aktíva, ktoré sa povinne oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, tvoria samostatnú klasifikáciu odlišnú od aktív určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Samostatnú klasifikáciu okrem toho tvoria aj investície do nástrojov vlastného imania, ktoré sa účtujú pomocou možnosti uvedenej v odseku 5.7.5.

B3.1.4 Zmluva, ktorá požaduje alebo povoľuje čisté vysporiadanie zmeny hodnoty zmluvy, sa nepovažuje za bežnú zmluvu. Namiesto toho sa takáto zmluva účtuje ako derivát v období medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania.

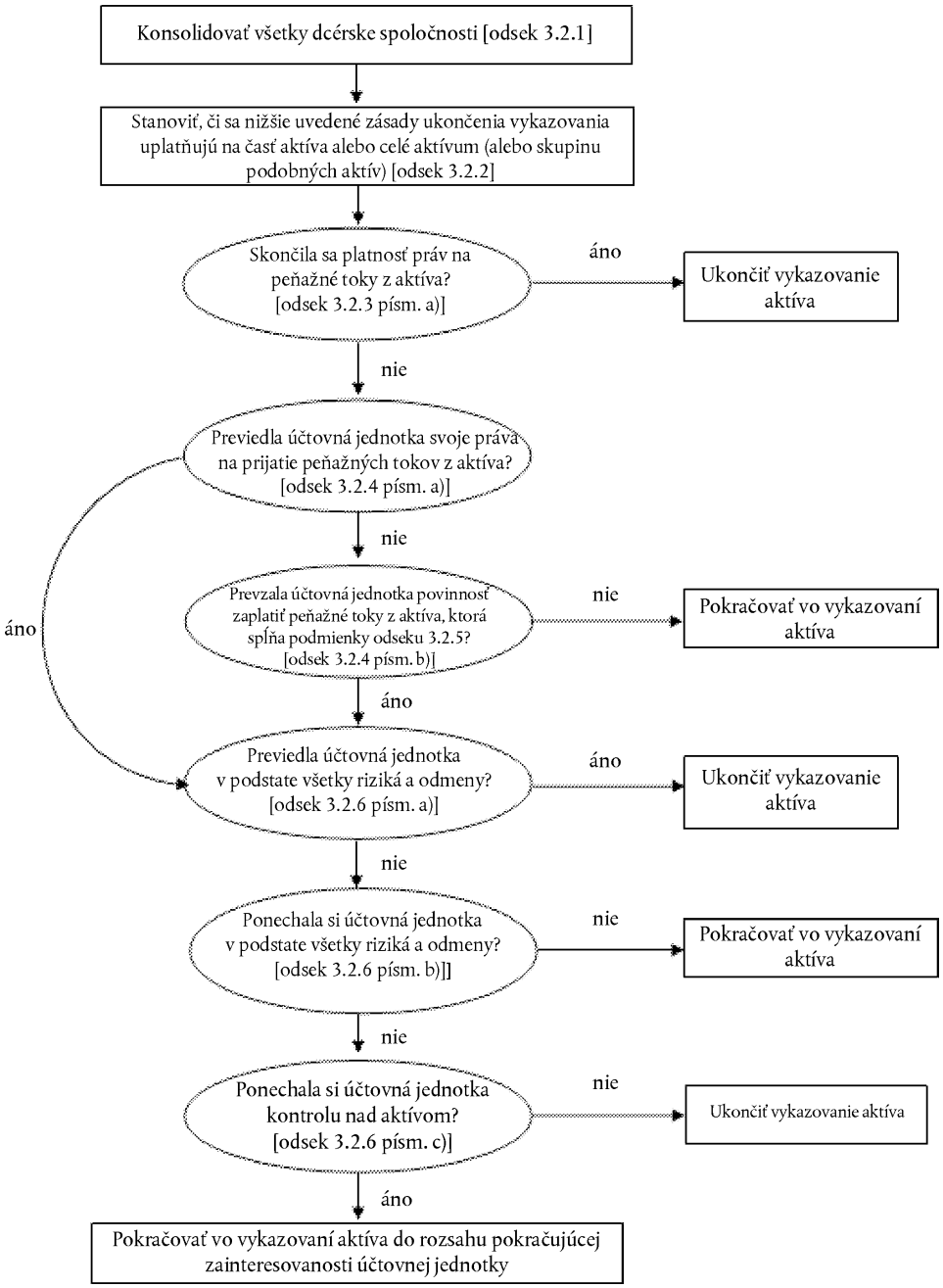
B3.1.5 Dátumom uskutočnenia obchodu je dátum, ku ktorému sa účtovná jednotka zaväzuje kúpiť alebo predať aktívum. Účtovanie k dátumu uskutočnenia obchodu znamená a) vykázanie aktíva, ktoré sa má prijať, a záväzku, ktorým sa má zaň zaplatiť, k dátumu uskutočnenia obchodu a b) ukončenie vykazovania aktíva, ktoré bolo predané, vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia a vykázanie pohľadávky voči kupujúcemu za platbu k dátumu uskutočnenia obchodu. Úrok z aktíva a zodpovedajúceho záväzku vo všeobecnosti nezačína narastať až do dátumu vysporiadania, keď dôjde k zmene vlastníctva.

B3.1.6 Dátumom vysporiadania je dátum, ku ktorému sa aktívum dodá účtovnej jednotke, alebo ku ktorému je aktívum dodané účtovnou jednotkou. Účtovanie k dátumu vysporiadania znamená a) vykázanie aktíva k dátumu jeho prijatia účtovnou jednotkou a b) ukončenie vykazovania aktíva a vykázanie akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia ku dňu, keď došlo k jeho dodaniu účtovnou jednotkou. Ak sa používa účtovanie k dátumu vysporiadania, účtovná jednotka účtuje akúkoľvek zmenu reálnej hodnoty aktíva, ktoré sa má prijať, v období od dátumu uskutočnenia obchodu do dátumu vysporiadania rovnakým spôsobom, ako sa účtuje pri nadobudnutom aktíve. Inými slovami, zmena hodnoty sa nevykazuje pri aktívach oceňovaných v amortizovanej hodnote; pri aktívach klasifikovaných ako finančné aktíva oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia sa zmena hodnoty vykazuje vo výsledku hospodárenia; pri finančných aktívach oceňovaných reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A a pri investíciách do nástrojov vlastného imania sa účtuje v súlade s odsekom 5.7.5.

▼M53

Ukončenie vykazovania finančných aktív (oddiel 3.2)

B3.2.1 Ďalej uvedený diagram zobrazuje, ako sa postupuje pri posudzovaní toho, či a do akej miery sa ukončí vykazovanie finančného aktíva.



Zmluvy, v rámci ktorých si účtovná jednotka ponecháva zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no preberá zmluvnú povinnosť zaplatiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov [odsek 32.4 písm. b)]

B3.2.2 K situácii opísanej v odseku 3.2.4 písm. b) (keď si účtovná jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného aktíva, no prevezme zmluvnú povinnosť zaplatiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov) dochádza napríklad vtedy, ak účtovná jednotka je trust a vydáva investorom podiely na úžitkoch z podkladových finančných aktív, ktoré vlastní, a poskytuje obsluhu pre uvedené finančné aktíva. V takom prípade, ak sú splnené podmienky uvedené v odsekoch 3.2.5 a 3.2.6, spĺňajú finančné aktíva podmienky na ukončenie vykazovania.

▼**M53**

B3.2.3 V rámci uplatňovania odseku 3.2.5 by účtovná jednotka mohla napríklad byť pôvodcom vzniku finančného aktíva alebo by mohla byť skupinou, ktorá zahŕňa dcérsku spoločnosť, ktorá nadobudla finančné aktívum a prevádza peňažné toky na nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou.

Posúdenie prevodu rizík a odmien z vlastníctva (odsek 32.6)

B3.2.4 Príkladmi toho, keď účtovná jednotka previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

a) nepodmienený predaj finančného aktíva;

b) predaj finančného aktíva spolu s opciou na spätný nákup finančného aktíva za jeho reálnu hodnotu v čase spätného nákupu a

c) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnou opciou, ktorá je hlboko mimo peňazí (*deeply out of money*) [t. j. opcia, ktorá je do takej miery mimo peňazí, že je vysoko nepravdepodobné, že pred skončením jej platnosti bude v peniazoch (*in the money*)].

B3.2.5 Príkladmi toho, keď si účtovná jednotka ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, sú:

a) transakcia predaja a spätného nákupu, kde cena za spätný nákup je pevne stanovená cena alebo predajná cena plus výnos veriteľa;

b) zmluva o požičiavaní cenných papierov;

c) predaj finančného aktíva spolu so swapom celkových výnosov, ktorým sa presúva expozícia voči trhovému riziku späť na účtovnú jednotku;

d) predaj finančného aktíva spolu s predajnou alebo kúpnou opciou, ktoré sú hlboko v peniazoch (*deep in the money*) [t. j. opcia, ktorá je do takej miery v peniazoch (*in the money*), že je vysoko nepravdepodobné, že pred skončením jej platnosti bude mimo peňazí (*out of the money*)] a

e) predaj krátkodobých pohľadávok, ktorými účtovná jednotka ručí nadobúdateľovi, že mu vykompenzuje úverové straty, ktoré sa pravdepodobne vyskytnú.

B3.2.6 Ak účtovná jednotka stanoví, že v dôsledku prevodu previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, nevykazuje opäť prevedené aktívum v budúcom období s výnimkou situácie, ak takéto prevedené aktívum znovu nadobudne v rámci novej transakcie.

Hodnotenie prevodu kontroly

B3.2.7 Účtovná jednotka si neponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak má nadobúdateľ reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad prevedeným aktívom, ak nadobúdateľ nemá reálnu schopnosť predať prevedené aktívum. Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum v prípade, ak sa s takýmto aktívom obchoduje na aktívnom trhu, pretože nadobúdateľ by v prípade, že by musel aktívum účtovnej jednotke vrátiť, mohol prevedené aktívum znovu kúpiť na trhu.

▼M53

Napríklad nadobúdateľ môže mať reálnu schopnosť predať prevedené aktívum, ak sa na prevedené aktívum vzťahuje opcia, ktorá umožňuje účtovnej jednotke jeho spätný nákup, ale nadobúdateľ môže v prípade uplatnenia opcie ľahko získať prevedené aktívum na trhu. Nadobúdateľ nemá reálnu schopnosťou predať prevedené aktívum v prípade, ak si účtovná jednotka takúto opciu ponechá a nadobúdateľ nemôže ľahko získať prevedené aktívum na trhu v prípade, ak si účtovná jednotka opciu uplatní.

B3.2.8 Nadobúdateľ má reálnu schopnosť predať prevedené aktívum len vtedy, ak môže prevedené aktívum predať ako celok nespriaznenej tretej osobe a je schopný zrealizovať túto možnosť jednostranne a bez uvalenia ďalších obmedzení na prevod. Zásadnou otázkou ostáva, čo je nadobúdateľ schopný urobiť v skutočnosti, nie aké zmluvné práva má vo vzťahu k tomu, čo môže vykonať s prevedeným aktívom, alebo aké zmluvné obmedzenia existujú. Konkrétne:

a) zmluvné právo disponovať s prevedeným aktívom má len malý praktický význam, ak pre prevedené aktívum neexistuje žiadny trh, a

b) schopnosť disponovať s prevedeným aktívom má len malý praktický význam, ak sa takéto disponovanie nemôže uskutočniť bez obmedzení. Z tohto dôvodu:

   i) schopnosť nadobúdateľa disponovať s prevedeným aktívom nesmie závisieť od činností iných (t. j. musí ísť o jednostrannú schopnosť) a

   ii) nadobúdateľ musí byť schopný disponovať s prevedeným aktívom bez potreby pridať k prevodu akékoľvek reštriktívne podmienky alebo obmedzenia (napríklad podmienky o tom, ako sa má úverové aktívum obsluhovať alebo opcia, ktorá dáva nadobúdateľovi právo na spätné odkúpenie aktíva).

B3.2.9 To, že je nepravdepodobné, že by nadobúdateľ prevedené aktívum predal, samo osebe neznamená, že si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak sa však predajnou opciou alebo zárukou obmedzuje možnosť nadobúdateľa predať prevedené aktívum, potom si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom. Ak je napríklad predajná opcia alebo záruka dostatočne hodnotná, obmedzuje sa ňou možnosť nadobúdateľa predať prevedené aktívum, pretože v praxi by nadobúdateľ nepredal tretej strane prevedené aktívum bez pridania podobnej opcie alebo iných obmedzujúcich podmienok. Namiesto toho by si nadobúdateľ prevedené aktívum v držbe ponechal, aby získal platby v rámci záruky alebo predajnej opcie. Za týchto okolností si prevodca ponechal kontrolu nad prevedeným aktívom.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

B3.2.10 Účtovná jednotka si môže ponechať právo na časť úrokových platieb z prevedeného aktíva ako kompenzáciu za obsluhu uvedených aktív. Časť úrokových platieb, ktorých by sa účtovná jednotka pri ukončení alebo prevode zmluvy na obsluhu vzdala, sa priradí aktívu z obsluhy alebo záväzku z obsluhy. Časť úrokových platieb, ktorých by sa účtovná jednotka nevzdala, predstavuje pohľadávku zo série úrokových platieb (*interest-only strip*). Ak by sa účtovná jednotka napríklad nevzdala žiadneho úroku pri ukončení alebo prevode zmluvy na obsluhu, potom celé úrokové rozpätie je pohľadávkou zo série úrokových platieb. Na účely uplatňovania odseku 3.2.13 sa reálne hodnoty aktíva z obsluhy a pohľadávky zo série úrokových platieb používajú pri rozvrhnutí účtovnej hodnoty pohľadávky medzi časť aktíva, ktorej vykazovanie sa ukončilo, a časť, ktorej vykazovanie naďalej pokračuje. Ak poplatok z obsluhy nie je stanovený alebo sa očakáva, že poplatok, ktorý sa prijme, nebude pre účtovnú jednotkou primeranou kompenzáciou za poskytovanie obsluhy, záväzok z povinnosti obsluhy sa vykáže v reálnej hodnote.

▼M53

B3.2.11 Pri oceňovaní reálnych hodnôt časti, ktorá sa naďalej vykazuje, a časti, ktorej vykazovanie sa ukončilo na účely uplatňovania odseku 3.2.13, uplatní účtovná jednotka popri odseku 3.2.14 aj požiadavky oceňovania reálnou hodnotou uvedené v IFRS 13.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania

B3.2.12 Ďalej uvedené riadky sa týkajú uplatňovania zásady uvedenej v odseku 3.2.15. Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou na straty zo zlyhania prevedeného aktíva bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva, pretože účtovná jednotka si ponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, prevedené aktívum sa naďalej vykazuje ako celok a prijaté plnenie sa vykáže ako záväzok.

Pokračujúca zainteresovanosť na prevedených aktívach

B3.2.13 Ďalej sú uvedené príklady toho, ako účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum a súvisiaci záväzok podľa odseku 3.2.16.

Všetky aktíva

a) Ak záruka poskytnutá účtovnou jednotkou zaplatiť za straty zo zlyhania prevedeného aktíva bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti, prevedené aktívum sa k dátumu prevodu ocení nižšou z týchto súm: i) účtovnou hodnotou aktíva, alebo ii) maximálnou hodnotou plnenia prijatého v rámci prevodu, ktorej platba by sa od účtovnej jednotky mohla požadovať („záručná hodnota“). Súvisiaci záväzok sa prvotne ocení záručnou hodnotou zvýšenou o reálnu hodnotu záruky (ktorá obvykle predstavuje plnenie prijaté za záruku). Následne sa prvotná reálna hodnota záruky vykáže vo výsledku hospodárenia po tom, ako sa splní (alebo v priebehu toho, ako sa plní) povinnosť (v súlade so zásadami IFRS 15) a účtovná hodnota aktíva sa zníži o prípadnú opravnú položku na stratu.

Aktíva oceňované v amortizovanej hodnote

b) Ak záväzok z predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou alebo právo z kúpnej opcie držanej účtovnou jednotkou bránia ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum v amortizovanej hodnote, súvisiaci záväzok sa oceňuje v jeho obstarávacej hodnote (t. j. vo výške prijatého plnenia) upravenej o amortizáciu prípadného rozdielu medzi obstarávacou hodnotou a hrubou účtovnou hodnotou prevedeného aktíva k dátumu skončenia platnosti opcie. Predpokladajme napríklad, že hrubá účtovná hodnota aktíva k dátumu prevodu je 98 CU a výška prijatého plnenia je 95 CU. Hrubá účtovná hodnota aktíva k dátumu uplatnenia opcie bude 100 CU. Prvotná účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 95 CU a rozdiel medzi 95 CU a 100 CU sa vykazuje vo výsledku hospodárenia použitím metódy efektívnej úrokovej miery. Ak dôjde k uplatneniu opcie, rozdiel medzi účtovnou hodnotou súvisiaceho záväzku a realizačnou cenou sa vykáže vo výsledku hospodárenia.

▼M53

Aktíva oceňované reálnou hodnotou

c) Ak právo z kúpnej opcie, ktoré si účtovná jednotka ponechala, bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum reálnou hodnotou, aktívum sa naďalej oceňuje jeho reálnou hodnotou. Súvisiaci záväzok sa oceňuje i) realizačnou cenou opcie zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia v peniazoch (*in the money*) alebo na peniazoch (*at the money*), alebo ii) reálnou hodnotou prevedeného aktíva zníženou o časovú hodnotu opcie v prípade, ak je opcia mimo peňazí (*out of the money*). Úpravou ocenenia súvisiaceho záväzku sa zabezpečí, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu práva z kúpnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 80 CU, realizačná cena opcie je 95 CU a časová hodnota opcie je 5 CU, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 75 CU (80 CU – 5 CU) a účtovná hodnota prevedeného aktíva je 80 CU (t. j. jeho reálna hodnota).

d) Ak predajná opcia vypísaná účtovnou jednotkou bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje prevedené aktívum jeho reálnou hodnotou, súvisiaci záväzok sa oceňuje realizačnou cenou opcie zvýšenou o časovú hodnotu opcie. Ocenenie aktíva reálnou hodnotou sa obmedzuje na nižšiu hodnotu spomedzi jeho reálnej hodnoty a realizačnej ceny opcie, pretože účtovná jednotka nemá nárok na nárast reálnej hodnoty prevedeného aktíva nad realizačnú cenu opcie. Týmto sa zabezpečí, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu záväzku z predajnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota podkladového aktíva 120 CU, realizačná cena opcie je 100 CU a časová hodnota opcie je 5 CU, účtovná hodnota súvisiaceho záväzku je 105 CU (100 CU + 5 CU) a účtovná hodnota aktíva je 100 CU (v tomto prípade realizačná cena opcie).

e) Ak collar vo forme kúpenej kúpnej opcie a vypísanej predajnej opcie bráni ukončiť vykazovanie prevedeného aktíva a účtovná jednotka oceňuje aktívum reálnou hodnotou, potom aj naďalej oceňuje toto aktívum reálnou hodnotou. Súvisiaci záväzok sa oceňuje i) sčítaním realizačnej ceny kúpnej opcie a reálnej hodnoty predajnej opcie a odpočítaním časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia v peniazoch alebo na peniazoch, alebo ii) sčítaním reálnej hodnoty aktíva a reálnej hodnoty predajnej opcie a odpočítaním časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia mimo peňazí. Úpravou súvisiaceho záväzku sa zabezpečí, aby čistá účtovná hodnota aktíva a súvisiaceho záväzku predstavovala reálnu hodnotu opcií držaných a vypísaných účtovnou jednotkou. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka prevedie finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou a súčasne kúpi kúpnu

▼M53

opciu s realizačnou cenou 120 CU a vypíše predajnú opciu s realizačnou cenou 80 CU. Takisto predpokladajme, že reálna hodnota aktíva k dátumu prevodu je 100 CU. Časová hodnota predajnej opcie je 1 CU a kúpnej opcie 5 CU. V takomto prípade účtovná jednotka vykáže aktívum v hodnote 100 CU (reálna hodnota aktíva) a záväzok v hodnote 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Týmto výpočtom sa dosiahne čistá hodnota aktíva vo výške 4 CU, ktorá predstavuje reálnu hodnotu účtovnou jednotkou držaných a vypísaných opcií.

Všetky prevody

B3.2.14 Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, sa zmluvné práva alebo povinnosti prevodcu týkajúce sa prevodu neúčtujú oddelene ako deriváty v prípade, ak by vykazovanie derivátu a buď prevedeného aktíva alebo záväzku vyplývajúceho z prevodu vyústilo do dvojnásobného vykázania tých istých práv alebo povinností. Napríklad kúpna opcia, ktorú si prevodca ponechal, môže zabrániť účtovaniu prevodu finančných aktív ako predaja. V takom prípade sa kúpna opcia nevykazuje samostatne ako derivátové aktívum.

B3.2.15 Ak prevod finančného aktíva nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nadobúdateľ nevykazuje prevedené aktívum ako svoje aktívum. Nadobúdateľ ukončí vykazovanie peňažných prostriedkov alebo iných zaplatených plnení a vykáže pohľadávku voči prevodcovi. Ak má prevodca aj právo aj povinnosť opätovne získať kontrolu nad celým prevedeným aktívom za pevne stanovenú sumu (ako napríklad v rámci zmluvy o spätnom odkúpení), môže nadobúdateľ svoju pohľadávku oceňovať v amortizovanej hodnote, ak spĺňa kritériá uvedené v odseku 4.1.2.

Príklady

B3.2.16 Ďalej uvedené príklady sú ilustráciou uplatňovania zásad ukončenia vykazovania uvedených v tomto štandarde.

a) *Zmluvy o spätnom odkúpení a požičiavanie cenných papierov*. Ak dôjde k predaju finančného aktíva na základe zmluvy o spätnom odkúpení za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k jeho požičaniu v rámci zmluvy o jeho navrátení prevodcovi, vykazovanie aktíva sa neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Ak nadobúdateľ získa právo aktívum predať alebo ho založiť, prevodca reklasifikuje aktívum vo svojom výkaze o finančnej situácii, napríklad ako požičané aktívum alebo pohľadávku zo spätného odkúpenia.

b) *Zmluvy o spätnom odkúpení a požičiavanie cenných papierov – aktíva, ktoré sú v podstate rovnaké*. Ak dôjde k predaju finančného aktíva na základe zmluvy o spätnom odkúpení rovnakého alebo v podstate rovnakého aktíva za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, alebo ak dôjde k požičaniu alebo zapožičaniu finančného aktíva na základe zmluvy o navrátení rovnakého alebo v podstate rovnakého aktíva prevodcovi, vykazovanie aktíva sa neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

c) *Zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov – právo substitúcie*. Ak zmluva o spätnom nákupe za pevne stanovenú cenu spätného nákupu alebo za cenu rovnajúcu sa predajnej cene plus výnos veriteľa alebo podobná transakcia týkajúca sa zapožičania cenných papierov dáva nadobúdateľovi právo nahradiť aktíva, ktoré sú podobné a majú k dátumu spätného odkúpenia rovnakú reálnu hodnotu ako prevedené aktívum, potom sa vykazovanie aktíva predaného alebo požičaného v rámci spätného odkúpenia alebo transakcie o požičaní cenných papierov neukončí, pretože prevodca si ponecháva v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

▼**M53**

d) *Právo prvého odmietnutia pri spätnom odkúpení za reálnu hodnotu*. Ak účtovná jednotka predá finančné aktívum a ponechá si len právo prvého odmietnutia spätného odkúpenia prevedeného aktíva za reálnu hodnotu, ak ho nadobúdateľ následne predá, účtovná jednotka ukončí vykazovanie aktíva, pretože previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

e) *Transakcia fingovaného predaja*. Spätný nákup finančného aktíva krátko po jeho predaji sa niekedy označuje ako fingovaný predaj (*wash sale*). Takýto spätný nákup nevylučuje ukončenie vykazovania za predpokladu, že pôvodná transakcia splnila požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania. Ak je však zmluva o predaji finančného aktíva uzatvorená súčasne so zmluvou o spätnom nákupe toho istého aktíva za pevne stanovenú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa, potom sa vykazovanie aktíva neukončuje.

f) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko v peniazoch (deeply in the money)*. Ak prevodca môže spätne odkúpiť prevedené finančné aktívum a kúpna opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože prevodca si ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Podobne, ak nadobúdateľ môže spätne predať finančné aktívum a predajná opcia je hlboko v peniazoch, prevod nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, pretože prevodca si ponechal v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

g) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú hlboko mimo peňazí (deeply out of the money)*. Vykazovanie finančného aktíva, ktoré sa prevádza a na prevod sa vzťahuje iba predajná opcia hlboko mimo peňazí držaná nadobúdateľom alebo kúpna opcia hlboko mimo peňazí držaná prevodcom, sa ukončí. Je to tak preto, lebo prevodca previedol v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva.

h) *Aktíva ľahko dostupné, ktoré sú predmetom kúpnej opcie, ktorá nie je ani hlboko v peniazoch a ani hlboko mimo peňazí*. Ak má účtovná jednotka v držbe kúpnu opciu na aktívum, ktoré je na trhu ľahko dostupné a opcia nie je ani hlboko v peniazoch a ani hlboko mimo peňazí, vykazovanie aktíva sa ukončí. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka i) si neponechala a ani neprevie dla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ii) neponechala si kontrolu. Ak však nie je aktívum na trhu ľahko dostupné, ukončenie vykazovania je vylúčené v rozsahu hodnoty aktíva, ktorá je predmetom kúpnej opcie, pretože účtovná jednotka si ponechala kontrolu nad aktívom.

i) *Aktívum, ktoré nie je na trhu ľahko dostupné a je predmetom predajnej opcie vypísanej účtovnou jednotkou, ktorá nie je ani hlboko v peniazoch a ani hlboko mimo peňazí*. Ak účtovná jednotka prevedie finančné aktívum, ktoré nie je na trhu ľahko dostupné a vypíše predajnú opciu, ktorá nie je hlboko mimo peňazí, znamená to, že účtovná jednotka si v dôsledku vypísanej predajnej opcie ani neponechá a ani neprevedie v podstate všetky

▼M53

riziká a odmeny z vlastníctva. Účtovná jednotka si ponechá kontrolu nad aktívom v prípade, ak je predajná opcia dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predať aktívum, pričom v takomto prípade sa vo vykazovaní aktíva pokračuje v rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti prevodcu (pozri odsek B3.2.9). Účtovná jednotka prevedie kontrolu nad aktívom v prípade, ak predajná opcia nie je dostatočne hodnotná na to, aby zabránila nadobúdateľovi predať aktívum, pričom v takomto prípade sa vykazovanie aktíva ukončí.

j) *Aktíva, ktoré sú predmetom predajnej alebo kúpnej opcie v reálnej hodnote alebo forwardovej zmluvy o spätnom nákupe*. Prevod finančného aktíva, na ktorý sa vzťahuje len predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe, pričom realizačná cena alebo cena spätného odkúpenia sa rovná reálnej hodnote finančného aktíva v čase spätného odkúpenia, má za následok ukončenie vykazovania, pretože došlo k prevodu v podstate všetkých rizík a odmien z vlastníctva.

k) *Kúpne alebo predajné opcie s peňažným vysporiadaním*. Účtovná jednotka posúdi prevod finančného aktíva, na ktorý sa vzťahuje predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe, ktoré budú vysporiadané v čistom peňažnými prostriedkami, aby stanovila, či si ponechala alebo previedla v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva. Ak si účtovná jednotka neponechala v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, stanoví, či si ponechala kontrolu nad prevedeným aktívom. To, že k vysporiadaniu predajnej alebo kúpnej opcie alebo forwardovej zmluvy o spätnom nákupe dôjde v čistom peňažnými prostriedkami automaticky neznamená, že účtovná jednotka previedla kontrolu [pozri vyššie uvedený odsek B3.2.9 a písmená g), h) a i)].

l) *Právo spätnej kúpy (removal of accounts provisions)*. Právo spätnej kúpy predstavuje opciu na nepodmienené spätné odkúpenie (kúpna opcia), ktorá dáva účtovnej jednotke právo požadovať vrátenie prevedeného aktíva, na ktoré sa vzťahujú určité obmedzenia. Za predpokladu, že takáto opcia vyúsťuje do situácie, keď si účtovná jednotka ani neponechá a ani neprevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva, vylučuje ukončenie vykazovania len do výšky hodnoty, ktorá je predmetom spätného odkúpenia (za predpokladu, že nadobúdateľ nemôže aktíva predať). Ak je napríklad účtovná hodnota a príjmy z prevodu úverových aktív 100 000 CU a ktorýkoľvek individuálny úver by mohol byť spätne odkúpený, avšak celková suma úverov, ktoré by mohli byť spätne odkúpené, by nemohla presiahnuť 10 000 CU, potom objem úverov vo výške 90 000 CU by spĺňal požiadavky na ukončenie vykazovania.

m) *Clean-up kúpne opcie (clean-up calls)*. Účtovná jednotka, ktorá môže byť prevodcom, ktorá poskytuje obsluhu prevedených aktív, môže mať v držbe clean-up kúpnu opciu na nákup zvyšných prevedených aktív v prípade, ak suma nesplatených aktív klesne na určitú úroveň, pri ktorej sú náklady na obsluhu uvedených aktív vyššie v porovnaní s úžitkami plynúcimi z obsluhy. Za predpokladu, že takáto clean-up kúpna opcia spôsobí, že účtovná jednotka si neponechá a ani neprevedie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a nadobúdateľ nemôže aktíva predať, zabraňuje táto opcia ukončeniu vykazovania len do tej výšky hodnoty aktív, na ktorú sa vzťahuje táto kúpna opcia.

n) *Podriadené ponechané podiely a úverové záruky*. Účtovná jednotka môže nadobúdateľovi poskytnúť zvýšenie kreditnej kvality (*credit enhancement*) prostredníctvom podriadenia časti alebo celého podielu, ktorý si ponechala na prevedenom aktíve. Alternatívne môže účtovná jednotka poskytnúť nadobúdateľovi zvýšenie kreditnej kvality formou úverovej záruky, ktorá môže

▼**M53**

byť neobmedzená alebo obmedzená na určitú hodnotu. Ak si účtovná jednotka ponechá v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva, pokračuje vo vykazovaní aktíva ako celku. Ak si účtovná jednotka ponechá niektoré, ale nie v podstate všetky riziká a odmeny z vlastníctva a ponechá si kontrolu, ukončenie vykazovania je vylúčené vo výške sumy peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorých platba by sa od účtovnej jednotky mohla vyžadovať.

o) *Swapy celkových výnosov*. Účtovná jednotka môže predať finančné aktívum nadobúdateľovi a uzatvoriť s ním swap celkových výnosov, prostredníctvom čoho sa všetky peňažné toky platieb úrokov z podkladového aktíva postupujú účtovnej jednotke výmenou za pevne stanovenú platbu alebo platbu s premenlivou sadzbou a účtovná jednotka znáša všetky zvýšenia alebo zníženia reálnej hodnoty podkladového aktíva. V takomto prípade je ukončenie vykazovania všetkých aktív zakázané.

p) *Úrokové swapy*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou a uzatvoriť s ním úrokový swap na účely prijatia pevne stanovenej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby vychádzajúcej z pomyselnej hodnoty, ktorá sa rovná sume istiny prevedeného finančného aktíva. Úrokový swap nebráni ukončeniu vykazovania prevedeného aktíva pod podmienkou, že platby v rámci swapu nie sú podmienené uskutočnením platieb v súvislosti s prevedeným aktívom.

q) *Amortizované úrokové swapy*. Účtovná jednotka môže previesť na nadobúdateľa finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou, ktoré sa spláca v priebehu času, a uzatvoriť s ním amortizovaný úrokový swap s cieľom prijať pevne stanovenú úrokovú sadzbu a platiť premenlivú úrokovú sadzbu na základe pomyselnej hodnoty. Ak sa pomyselná hodnota swapu amortizuje tak, že sa v akomkoľvek časovom okamihu rovná sume istiny nesplateného prevedeného finančného aktíva, takýto swap by obvykle vyústil do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva podstatné riziko predčasného splatenia, pričom v takomto prípade účtovná jednotka buď pokračuje vo vykazovaní celého prevedeného aktíva, alebo pokračuje vo vykazovaní prevedeného aktíva v rozsahu jej pokračujúcej zainteresovanosti. Naopak, ak amortizácia pomyselnej hodnoty swapu nesúvisí s nesplatenou sumou istiny prevedeného aktíva, takýto swap by nevyústil do situácie, keď si účtovná jednotka ponechá riziko predčasného splatenia aktíva. Takáto situácia by teda nevylučovala ukončenie vykazovania prevedeného aktíva za predpokladu, že platby zo swapu nie sú podmienené úrokovými platbami z prevedeného aktíva a že swap nevyúsťuje do situácie, keď si účtovná jednotka ponecháva akékoľvek iné významné riziká a odmeny z vlastníctva prevedeného aktíva.

r) *Odpisovanie*. Účtovná jednotka primerane neočakáva, že späť získa zmluvné peňažné toky z finančného aktíva ako celok alebo ich časť.

▼**M53**

B3.2.17 Tento odsek ilustruje uplatňovanie prístupu pokračujúcej zainteresovanosti v prípade, ak má účtovná jednotka pokračujúcu zainteresovanosť v časti finančného aktíva.

Predpokladajme, že účtovná jednotka má portfólio úverov, ktoré možno predčasne splatiť, ktorých kupón a efektívna úroková miera je 10 percent a ktorých suma istiny a amortizovaná hodnota je 10 000 CU. Účtovná jednotka uzavrie transakciu, v rámci ktorej nadobúdateľ získa výmenou za platbu vo výške 9 115 CU právo na 9 000 CU zo všetkých inkás istiny plus úroky vo výške 9,5 percenta. Účtovná jednotka si ponechá práva na 1 000 CU všetkých inkás istiny plus na súvisiaci úrok vo výške 10 percent, ako aj na zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta zo zvyšnej istiny v hodnote 9 000 CU. Inkasá z predčasných platieb sa proporcionálne rozdeľujú medzi účtovnú jednotku a nadobúdateľa v pomere 1:9, avšak všetky nezaplatené platby sa odpočítavajú z podielu účtovnej jednotky vo výške 1 000 CU až dovtedy, kým sa tento podiel nevyčerpá. Reálna hodnota úverov k dátumu transakcie je 10 100 CU a reálna hodnota zostávajúceho rozpätia 0,5 percenta je 40 CU.

Účtovná jednotka stanoví, že previedla niektoré významné riziká a odmeny z vlastníctva (napríklad významné riziko predčasného splatenia), avšak takisto si ponechala niektoré významné riziká a odmeny z vlastníctva (z dôvodu podriadeného ponechaného podielu) a ponechala si aj kontrolu. Preto účtovná jednotka uplatňuje prístup pokračujúcej zainteresovanosti.

Na účely uplatnenia tohto štandardu účtovná jednotka analyzuje transakciu ako a) ponechanie si plne pomerného ponechaného podielu vo výške 1 000 CU, plus b) podriadenie takéhoto ponechaného podielu s cieľom poskytovať zvýšenie kreditnej kvality nadobúdateľovi za úverové straty.

Účtovná jednotka vypočíta, že suma 9 090 CU (90 % × 10 100 CU) z prijatého plnenia vo výške 9 115 CU predstavuje plnenie za plne pomerný 90-percentný podiel. Zvyšok prijatého plnenia (25 CU) predstavuje prijaté plnenie za podriadenie jej ponechaného podielu poskytnutím zvýšenia kreditnej kvality nadobúdateľovi za úverové straty. Okrem toho zostávajúce rozpätie vo výške 0,5 percenta predstavuje prijaté plnenie za zvýšenie kreditnej kvality. Na základe vyššie uvedeného predstavuje celková suma prijatého plnenia za zvýšenie kreditnej kvality hodnotu 65 CU (25 CU + 40 CU).

Účtovná jednotka vypočíta zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov. Ak predpokladáme, že k dátumu prevodu nie sú k dispozícii samostatné reálne hodnoty prevedenej 90-percentnej časti a ponechanej 10-percentnej časti, účtovná jednotka pridelí účtovnú hodnotu aktíva v súlade s odsekom 3.2.14 štandardu IFRS 9 takto:

	Reálna hodnota	*Percentuálny podiel*	*Pridelená účtovná hodnota*
Prevedená časť	9 090	90 %	9 000
Ponechaná časť	1 010	10 %	1 000
Spolu	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Účtovná jednotka vypočíta svoj zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu peňažných tokov odpočítaním pridelenej účtovnej hodnoty prevedenej časti od prijatého plnenia, t. j. 90 CU (9 090 CU – 9 000 CU). Účtovná hodnota časti, ktorú si účtovná jednotka ponechala, predstavuje 1 000 CU.

Navyše účtovná jednotka vykazuje pokračujúcu zainteresovanosť, ktorá vyplýva z podriadenia jej ponechaného podielu na úverových stratách. Takže účtovná jednotka vykazuje aktívum v hodnote 1 000 CU (maximálna suma peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka v rámci podriadenosti nezískala) a súvisiaci záväzok v hodnote 1 065 CU (ktorý predstavuje maximálnu hodnotu peňažných tokov, ktorú by účtovná jednotka nezískala v rámci podriadenosti, t. j. 1 000 CU plus reálna hodnota podriadenia 65 CU).

Všetky uvedené informácie použije účtovná jednotka na účtovanie transakcie takto:

	Debet	*Kredit*
Pôvodné aktívum	—	9 000
Aktívum vykázané z titulu podriadenia zostatkového podielu	1 000	—
Aktívum za prijaté plnenie vo forme zostávajúceho rozpätia	40	—
Zisk alebo strata (zisk z prevodu)	—	90
Záväzok	—	1 065
Prijaté peňažné prostriedky	9 115	—
Spolu	**10 155**	**10 155**

Ihneď po uskutočnení transakcie predstavuje účtovná hodnota aktíva sumu 2 040 CU, pozostávajúc z 1 000 CU, čo predstavuje alokovanú obstarávaciu hodnotu ponechaného podielu, a 1 040 CU, čo predstavuje dodatočnú pokračujúcu zainteresovanosť účtovnej jednotky vyplývajúcu z podriadenia ponechaného podielu na úverových stratách (čo zahŕňa zostávajúce rozpätie vo výške 40 CU).

V nasledujúcich obdobiach účtovná jednotka vykazuje prijaté plnenie za zvýšenie kreditnej kvality (65 CU) postupne počas obdobia, časovo rozlišuje úrok z vykázaného aktíva pomocou metódy efektívnej úrokovej miery a vykazuje akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykazovaných aktív. Ako príklad straty zo zníženia hodnoty predpokladajme, že v priebehu budúceho roka dôjde k strate zo zníženia hodnoty podkladových úverov vo výške 300 CU. Účtovná jednotka zníži sumu vykazovaného aktíva o 600 CU (300 CU sa týka ponechaného podielu a 300 CU sa týka dodatočnej pokračujúcej zainteresovanosti, ktorá vyplýva z podriadenia ponechaného podielu vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty) a zníži svoj vykazovaný záväzok o 300 CU. Čistým výsledkom je účtovanie strát zo zníženia hodnoty vo výške 300 CU vo výsledku hospodárenia.

▼M53

Ukončenie vykazovania finančných záväzkov (oddiel 3.3)

B3.3.1 Finančný záväzok (alebo jeho časť) zaniká, ak dlžník buď:

a) vyrovná záväzok (alebo jeho časť) zaplatením veriteľovi, obvykle peňažnými prostriedkami, inými finančnými aktívami, tovarom alebo službami, alebo

b) sa právne zbaví primárnej zodpovednosti za záväzok (alebo jeho časť), a to buď súdnym postupom alebo veriteľom. (Táto podmienka môže byť splnená aj vtedy, keď dlžník vystavil záruku.)

B3.3.2 Ak emitent dlhového nástroja spätne odkúpi tento nástroj, dlh zaniká, aj keď je emitent tvorcom trhu (*market maker*) pre daný nástroj alebo ho mieni v krátkom čase opätovne predať.

B3.3.3 V prípade, že dlžník nebol právne zbavený svojho záväzku, platba tretej strane vrátane trustu (niekedy nazývaná „in-substance defeasance“) sama osebe nezbavuje dlžníka jeho primárnej povinnosti voči veriteľovi.

B3.3.4 Ak dlžník zaplatí tretej strane, aby prevzala záväzok, a oznámi svojmu veriteľovi, že jeho dlhový záväzok prevzala tretia strana, dlžník neukončí vykazovanie dlhového záväzku dovtedy, kým nie je splnená podmienka uvedená v odseku B3.3.1 písm. b). Ak dlžník zaplatí tretej strane, aby prevzala záväzok, a je veriteľom právne zbavený svojho záväzku, potom mu tento dlh zanikol. Ak však dlžník súhlasí s tým, že bude splácať dlh tretej strane alebo priamo pôvodnému veriteľovi, vykazuje dlžník nový dlhový záväzok voči tretej strane.

B3.3.5 Hoci právne zbavenie záväzku, či už súdom alebo veriteľom, vedie k ukončeniu vykazovania záväzku, účtovná jednotka môže vykázať nový záväzok, ak nie sú splnené podmienky podľa odsekov 3.2.1 až 3.2.23 na ukončenie vykazovania prevedených finančných aktív. Ak tieto kritériá splnené nie sú, vykazovanie prevedených aktív sa neukončí a účtovná jednotka vykazuje nový záväzok súvisiaci s prevedenými aktívami.

B3.3.6 Na účely odseku 3.3.2 sú podmienky podstatne odlišné, ak je diskontovaná súčasná hodnota peňažných tokov podľa nových podmienok vrátane všetkých platených poplatkov po odpočítaní akýchkoľvek prijatých poplatkov diskontovaná pomocou pôvodnej efektívnej úrokovej miery, minimálne o 10 % odlišná od diskontovanej súčasnej hodnoty zostávajúcich peňažných tokov pôvodného finančného záväzku. Ak sa výmena dlhových nástrojov alebo zmena podmienok účtuje ako zánik záväzku, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky sa vykazujú ako súčasť zisku alebo straty súvisiacej so zánikom. Ak sa takáto výmena alebo zmena neúčtuje ako zánik záväzku, potom všetky vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu záväzku a amortizujú sa počas zostávajúceho obdobia zmeneného záväzku.

▼M53

B3.3.7 V niektorých prípadoch veriteľ zbaví dlžníka jeho súčasného záväzku realizovať platby, no dlžník na seba preberá ručiteľskú povinnosť zaplatiť v prípade, ak dôjde k zlyhaniu strany, ktorá na seba prevzala primárnu zodpovednosť. Za takýchto okolností dlžník:

a) vykazuje nový finančný záväzok na základe reálnej hodnoty jeho záväzku zo záruky a

b) vykazuje zisk alebo stratu na základe rozdielu medzi i) všetkými zaplatenými príjmami a ii) účtovnou hodnotou pôvodného finančného záväzku zníženou o reálnu hodnotu nového finančného záväzku.

KLASIFIKÁCIA (KAPITOLA 4)

Klasifikácia finančných aktív (oddiel 4.1)

Obchodný model účtovnej jednotky na riadenie finančných aktív

B4.1.1 Odsek 4.1.1 písm. a) od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktíva klasifikovala na základe obchodného modelu účtovnej jednotky na správu finančných aktív s výnimkou prípadu, keď sa uplatňuje odsek 41.5. Účtovná jednotka posudzuje, či jej finančné aktíva spĺňajú podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku podľa odseku 4.1.2A písm. a) na základe obchodného modelu, ktorý stanovuje kľúčový riadiaci personál účtovnej jednotky (v zmysle vymedzenia v IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*).

B4.1.2 Obchodný model účtovnej jednotky sa stanovuje na úrovni, ktorá odzrkadľuje spôsob, akým sa skupiny finančných aktív spoločne spravujú s cieľom dosiahnuť konkrétny obchodný cieľ. Obchodný model účtovnej jednotky nezávisí od zámerov manažmentu týkajúcich sa individuálneho nástroja. Preto táto podmienka nepredstavuje prístup ku klasifikácii, ktorý by sa uskutočňoval podľa jednotlivých nástrojov, a mala by sa stanoviť na vyššej úrovni agregácie. Jediná účtovná jednotka však môže mať na spravovanie svojich finančných nástrojov viac než jeden obchodný model. Klasifikácia následne nemusí byť stanovená na úrovni vykazujúcej účtovnej jednotky. Účtovná jednotka môže mať napríklad v držbe portfólio investícií, ktoré spravuje s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, a iné portfólio investícií, ktoré spravuje s cieľom obchodovať s ním, aby realizovala zmeny reálnej hodnoty. Podobne môže byť za určitých okolností vhodné rozdeliť portfólio finančných aktív do subportfólií s cieľom zohľadniť úroveň, na ktorej účtovná jednotka spravuje uvedené finančné aktíva. Môže to tak byť napríklad v prípade, keď účtovná jednotka vytvorí alebo kúpi portfólio hypotekárnych úverov a spravuje niektoré z úverov s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, pričom ostatné úvery spravuje s cieľom predať ich.

B4.1.2A Obchodný model účtovnej jednotky znamená spôsob, akým účtovná jednotka spravuje svoje finančné aktíva s cieľom vygenerovať peňažné toky. To znamená, že obchodný model účtovnej jednotky stanovuje, či budú peňažné toky výsledkom inkasa zmluvných peňažných tokov, predaja finančných aktív alebo oboch. Následne platí, že toto posúdenie sa nevykonáva na základe scenárov, ktorých výskyt účtovná jednotka primerane neočakáva, ako napríklad takzvané „najhoršie“ alebo „stresové“ scenáre. Ak napríklad účtovná jednotka očakáva, že určité portfólio finančných aktív predá iba v prípade stresového scenára, uvedený scenár by nemalo vplyv na posúdenie

▼**M53**

obchodného modelu účtovnej jednotky pre uvedené aktíva, ak účtovná jednotka primerane očakáva, že k takémuto scenáru nedôjde. Ak sa peňažné toky realizujú spôsobom, ktorý je odlišný od očakávaní účtovnej jednotky k dátumu, kedy účtovná jednotka posudzovala obchodný model (napríklad ak účtovná jednotka predá viac alebo menej finančných aktív, než očakávala, keď aktíva klasifikovala), nespôsobuje to v účtovnej závierke účtovnej jednotky chybu za prechádzajúce obdobie (pozri IAS 8) a ani to nemení klasifikáciu ostávajúcich finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu (t. j. tie aktíva, ktoré účtovná jednotka vykázala v predchádzajúcich obdobiach a stále ich má v držbe) za predpokladu, že účtovná jednotka zohľadnila všetky relevantné informácie, ktoré boli k dispozícii v čase, keď uskutočňovala posúdenie obchodného modelu. Keď však účtovná jednotka posudzuje obchodný model pri novo vytvorených alebo novo kúpených finančných aktívach, musí zohľadniť informácie o tom, ako boli peňažné toky realizované v minulosti, ako aj všetky ostatné relevantné informácie.

B4.1.2B Obchodný model účtovnej jednotky na spravovanie finančných aktív je skutočnosťou, a nie len tvrdením. Obvykle sa dá pozorovať prostredníctvom činností, ktoré účtovná jednotka podniká na dosiahnutie cieľa obchodného modelu. Účtovná jednotka bude musieť pri posudzovaní svojho obchodného modelu pre správu finančných aktív uplatniť úsudok a toto posúdenie nezávisí len od jedného faktora alebo činnosti. Namiesto toho musí účtovná jednotka zohľadniť všetky relevantné dôkazy, ktoré sú k dispozícii k dátumu posúdenia. Medzi takéto relevantné dôkazy okrem iného patrí:

a) ako je hodnotená výkonnosť obchodného modelu a finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu a ako sú vykazované kľúčovému riadiacemu personálu účtovnej jednotky;

b) riziká, ktoré majú vplyv na výkonnosť obchodného modelu (a finančných aktív v držbe v rámci daného obchodného modelu), a najmä spôsob, akým sa uvedené riziká riadia a

c) ako sú odmeňovaní manažéri podniku (napríklad či je odmeňovanie založené na reálnej hodnote spravovaných aktív alebo na inkasovaných zmluvných peňažných tokoch).

▼**M53**

Obchodný model, ktorého zámerom je držať aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky

B4.1.2C Finančné aktíva, ktoré sú v držbe v rámci určitého obchodného modelu a ktorých cieľom je držať aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky, sú spravované s cieľom realizovať peňažné toky inkasovaním zmluvných platieb počas životnosti nástroja. To znamená, že účtovná jednotka spravuje aktíva v držbe v rámci portfólia s cieľom inkasovať uvedené konkrétne zmluvné peňažné toky (namiesto toho, aby celkové výnosy portfólia spravovala tak, že by aktíva aj držala aj predávala). Pri stanovovaní, či sa peňažné toky budú realizovať inkasom zmluvných peňažných tokov z finančných aktív, je nevyhnutné zohľadniť frekvenciu, hodnotu a načasovanie predajov v predchádzajúcich obdobiach, dôvody týchto predajov a očakávania týkajúce sa budúcej predajnej činnosti. Obchodný model sa však nestanovuje len na základe samotných predajov, a predaje sa preto nemôžu posudzovať izolovane. Namiesto toho sa zohľadňujú informácie o minulých predajoch a očakávania týkajúce sa budúcich predajov, ktoré poskytujú dôkazy o tom, ako sa dosiahne deklarovaný cieľ účtovnej jednotky v oblasti spravovania finančných aktív a, konkrétnejšie, ako sa realizujú peňažné toky. Účtovná jednotka musí v kontexte dôvodov týchto predajov zohľadniť informácie o minulých predajoch a podmienky, ktoré existovali v tom čase, a porovnať ich so súčasnými podmienkami.

B4.1.3 Hoci cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív s cieľom inkasovania zmluvných peňažných tokov, účtovná jednotka nemusí držať všetky uvedené nástroje až do ich splatnosti. Takže obchodným modelom účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj vtedy, keď ku predajom finančných aktív dochádza alebo podľa očakávaní dôjde v budúcnosti.

B4.1.3A Obchodným modelom môže byť držba aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj vtedy, keď účtovná jednotka finančné aktíva predá v situácii, keď došlo k zvýšeniu úverového rizika aktív. Pri stanovovaní toho, či došlo k zvýšeniu úverového rizika aktív, účtovná jednotka posudzuje primerané a preukázateľné informácie vrátane informácií orientovaných na budúcnosť. Bez ohľadu na ich frekvenciu a hodnotu predaje z dôvodu zvýšenia úverového rizika aktív nie sú nekonzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držba finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, pretože úverová kvalita finančných aktív je relevantná pre schopnosť účtovnej jednotky inkasovať zmluvné peňažné toky. Činnosti riadenia úverových rizík, ktoré sú zamerané na minimalizáciu potenciálnych úverových strát z dôvodu zhoršenia úverovej kvality, sú neoddeliteľnou súčasťou takéhoto obchodného modelu. Predaj finančného aktíva z dôvodu, že už nespĺňa úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky, je príkladom predaja, ku ktorému došlo v dôsledku zvýšenia úverového rizika. Pri neexistencii takejto politiky však účtovná jednotka môže inými spôsobmi preukázať, že k predaju došlo z dôvodu zvýšenia úverového rizika.

▼**M53**

B4.1.3B Predaje, ku ktorým dôjde z iných dôvodov, ako napríklad predaj uskutočnený s cieľom riadiť riziko koncentrácie úverov (bez nárastu úverového rizika aktív), môžu byť takisto konzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Takéto predaje môžu byť najmä konzistentné s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, ak k uvedeným predajom nedochádza často (aj keď ide o významné hodnoty) alebo ak ide o nevýznamné hodnoty tak individuálne, ako aj v súhrne (aj keď k nim dochádza často). Ak v rámci portfólia dôjde k takýmto predajom častejšie než len sporadicky a v rámci uvedených predajov ide o viac než nevýznamné hodnoty (buď individuálne alebo v súhrne), účtovná jednotka musí posúdiť, či a ako takéto predaje sú konzistentné s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Či už požiadavku predať finančné aktíva uložila tretia strana, alebo je táto činnosť na vlastnom uvážení účtovnej jednotky, nie je pri tomto posudzovaní relevantné. Zvýšenie frekvencie alebo hodnoty predajov v príslušnom období nemusí byť nevyhnutne nekonzistentné s cieľom držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, ak účtovná jednotka dokáže vysvetliť dôvody uvedených predajov a dokáže preukázať, prečo uvedené predaje nie sú prejavom zmeny obchodného modelu účtovnej jednotky. Predaje môžu byť okrem toho konzistentné s cieľom držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky vtedy, ak k daným predajom dôjde v časovej blízkosti k termínu splatnosti finančných aktív a výnosy z predajov sú približne rovnakej výšky ako inkasované ostávajúce zmluvné peňažné toky.

B4.1.4 Ďalej sú uvedené príklady toho, keď cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky môže byť držba finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Tento zoznam príkladov nie je úplný. Zároveň treba pripomenúť, že príklady nemajú za cieľ uviesť všetky faktory, ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní obchodného modelu účtovnej jednotky, ani špecifikovať relatívnu dôležitosť týchto faktorov.

Príklad	Analýza
Príklad 1 Účtovná jednotka má v držbe investície s cieľom inkasovať ich zmluvné peňažné toky. Potreby účtovnej jednotky v oblasti financovania sú predvídateľné a splatnosť jej finančných aktív je spárovaná s odhadovanými potrebami financovania účtovnej jednotky. Účtovná jednotka vykonáva činnosti riadenia úverových rizík s cieľom minimalizovať úverové straty. V minulosti k predajom obvykle dochádzalo vtedy, keď úverové riziko finančných aktív vzrástlo takým spôsobom, že dané aktíva už nespĺňali úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky. V dôsledku neočakávaných potrieb financovania okrem toho dochádzalo k občasnému predaju.	Hoci účtovná jednotka popri iných informáciách zohľadňuje aj reálne hodnoty finančných aktív z pohľadu likvidity (t. j. peňažná suma, ktorá by bola realizovaná, ak by účtovná jednotka potrebovala aktíva predať), cieľom účtovnej jednotky je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Predaje by tento cieľ neporušovali vtedy, keby k nim dochádzalo v reakcii na zvýšenie úverového rizika aktív, napríklad ak by aktíva už nespĺňali úverové kritériá uvedené v zdokumentovanej investičnej politike účtovnej jednotky. Ani občasné predaje vyplývajúce z neočakávaných potrieb financovania (napríklad v rámci stresového scenára) by neboli v rozpore s uvedeným cieľom, a to ani v prípade, keby takéto predaje boli svojou hodnotou významné.

▼M53

Príklad	Analýza
Vykazovanie kľúčovému riadiacemu personálu sa zameriava na úverovú kvalitu finančných aktív a zmluvné výnosy. Účtovná jednotka zároveň popri iných informáciách monitoruje aj reálne hodnoty daných finančných aktív.	
Príklad 2 Obchodným modelom účtovnej jednotky je kupovať portfóliá finančných aktív, ako napríklad úverov. Uvedené portfóliá môžu, ale nemusia obsahovať finančné aktíva, ktorých úverová kvalita je znehodnotená. Ak k platbe v rámci úverov nedochádza včas, účtovná jednotka sa pokúsi zmluvné peňažné toky realizovať rozličnými spôsobmi – napríklad tak, že dlžníka kontaktuje poštou, telefonicky alebo inými spôsobmi. Cieľom účtovnej jednotky je inkasovať zmluvné peňažné toky a účtovná jednotka nespravuje žiadny z úverov v tomto portfóliu s cieľom realizovať peňažné toky ich predajom. V niektorých prípadoch účtovná jednotka uzatvorí úrokové swapy s cieľom zmeniť úrokovú sadzbu príslušných finančných aktív v portfóliu z pohyblivej úrokovej sadzby na pevne stanovenú úrokovú sadzbu.	Cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Rovnaká analýza by sa uplatňovala aj vtedy, ak účtovná jednotka neočakáva, že dostane všetky zmluvné peňažné toky (napríklad niektoré z finančných aktív sú pri prvotnom vykázaní znehodnotenej úverovej kvality). Navyše skutočnosť, že účtovná jednotka uzavrie derivátové zmluvy s cieľom upraviť peňažné toky v rámci portfólia, sama osebe nemení obchodný model účtovnej jednotky.
Príklad 3 Účtovná jednotka má obchodný model s cieľom vytvárať úvery pre zákazníkov a následne ich predávať sekuritizačnému subjektu. Sekuritizačný subjekt emituje pre investorov nástroje. Vytvárajúca účtovná jednotka kontroluje sekuritizačný subjekt, a teda ho aj konsoliduje. Sekuritizačný subjekt inkasuje zmluvné peňažné toky z úverov a posúva ich ďalej svojim investorom. Na účely tohto príkladu sa predpokladá, že úvery sa naďalej vykazujú v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii, pretože sekuritizačný subjekt ich vykazovanie neukončil.	Konsolidovaná skupina vytvorila úvery s cieľom držať ich a inkasovať zmluvné peňažné toky. Vytvárajúca účtovná jednotka však má za cieľ realizovať peňažné toky z portfólia úverov tak, že úvery predá sekuritizačnému subjektu, takže na účely jej samostatnej účtovnej závierky by sa nepovažovala za jednotku, ktorá spravuje toto portfólio s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.
Príklad 4 Finančná inštitúcia má v držbe finančné aktíva s cieľom splniť potreby likvidity v prípade „stresového“ scenára (napríklad hromadné vyberanie bankových vkladov). S výnimkou takýchto scenárov účtovná jednotka neočakáva, že by tieto aktíva predala. Účtovná jednotka monitoruje úverovú kvalitu daných finančných aktív a jej cieľom pri správe finančných aktív je inkasovať zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka vyhodnocuje výkonnosť daných aktív na základe vygenerovaných úrokových výnosov a realizovaných úverových strát.	Cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Táto analýza by sa nemenila ani v prípade, keby počas predchádzajúceho stresového scenára účtovná jednotka uskutočňovala predaje, ktoré boli svojou hodnotou významné, s cieľom splniť si likviditné potreby. Podobne opakovaná predajná činnosť, ktorá je svojou hodnotou nevýznamná, nie je nekonzistentná s držbou finančných aktív s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.

▼M53

Príklad	Analýza
Účtovná jednotka však zároveň monitoruje reálnu hodnotu daných finančných aktív z pohľadu likvidity, aby zabezpečila, že peňažná suma, ktorá by sa realizovala, ak by účtovná jednotka potrebovala v prípade stresového scenára aktíva predať, by postačovala na splnenie likviditných potrieb účtovnej jednotky. Účtovná jednotka pravidelne uskutočňuje predaje, ktoré sú svojou hodnotou nevýznamné na preukázanie likvidity.	Ak má však na druhej strane účtovná jednotka v držbe finančné aktíva s cieľom splniť si každodenné likviditné potreby a plnenie uvedeného cieľa zahŕňa časté predaje, ktoré sú svojou hodnotou významné, cieľom obchodného modelu účtovnej jednotky nie je držať finančné aktíva v snahe inkasovať zmluvné peňažné toky. Podobne platí, že ak od účtovnej jednotky jej regulačný orgán vyžaduje, aby pravidelne predávala finančné aktíva, aby preukázala, že dané aktíva sú likvidné, a hodnota predávaných aktív je významná, obchodným modelom účtovnej jednotky nie je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Či už požiadavku predať finančné aktíva uložila tretia strana, alebo je táto činnosť na vlastnom uvážení účtovnej jednotky, nie je pri tejto analýze relevantné.

Obchodný model, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív

B4.1.4A Účtovná jednotka môže mať v držbe finančné aktíva v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív Pri tomto druhu obchodného modelu kľúčový riadiaci personál účtovnej jednotky prijal rozhodnutie, že neoddeliteľnou súčasťou dosahovania cieľa obchodného modelu je tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív. Existujú rozličné ciele, ktoré môžu byť v súlade s týmto druhom obchodného modelu. Cieľom obchodného modelu môže byť napríklad spravovanie každodenných likviditných potrieb, zachovávanie určitého profilu úrokových výnosov alebo párovanie durácie finančných aktív s duráciou záväzkov, ktoré sa prostredníctvom uvedených aktív financujú. V snahe dosiahnuť takýto cieľ bude účtovná jednotka inkasovať zmluvné peňažné toky i predávať finančné aktíva.

B4.1.4B V porovnaní s obchodným modelom, ktorého cieľom je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, bude v rámci tohto obchodného modelu obvykle dochádzať k častejším predajom a vo vyššej hodnote. Je to tak preto, lebo predaj finančných aktív je neoddeliteľným prvkom dosahovania cieľa tohto obchodného modelu a nie len prvkom vyplývajúcim z neho. Pre frekvenciu alebo hodnotu predajov však neexistuje prahová hodnota, ktorá by musela byť v rámci tohto obchodného modelu dosiahnutá, pretože pre dosiahnutie daného cieľa je nevyhnutné tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív.

B4.1.4C Ďalej sú uvedené príklady toho, keď cieľ obchodného modelu účtovnej jednotky možno dosiahnuť tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Tento zoznam príkladov nie je úplný. Zároveň treba pripomenúť, že príklady nemajú za cieľ opísať všetky faktory, ktoré môžu byť relevantné pri posudzovaní obchodného modelu účtovnej jednotky, ani špecifikovať relatívnu dôležitosť týchto faktorov.

▼M53

Príklad	Analýza
Príklad 5 Účtovná jednotka očakáva o niekoľko rokov kapitálové výdavky. Účtovná jednotka investuje svoje prebytočné peňažné prostriedky do krátkodobých a dlhodobých finančných aktív, aby mohla financovať výdavky, keď to bude potrebné. Mnohé z finančných aktív majú zmluvnú životnosť, ktorá presahuje očakávané investičné obdobie účtovnej jednotky. Účtovná jednotka bude držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky a keď sa vyskytne príležitosť, finančné aktíva predá, aby mohla peňažné prostriedky reinvestovať do finančných aktív s vyššou výnosnosťou. Manažéri zodpovední za dané portfólio sú odmeňovaní na základe celkovej výnosnosti, ktorú generuje portfólio.	Cieľ obchodného modelu sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Rozhodnutia o tom, či sa maximalizácia výnosov z portfólia dosiahne inkasom zmluvných peňažných tokov alebo predajom finančných aktív, bude účtovná jednotka prijímať priebežne až dovtedy, kým investované peňažné prostriedky nebudú potrebné. Na druhej strane sa však zamyslime nad účtovnou jednotkou, ktorá o päť rokov očakáva odliv peňažných prostriedkov na financovanie kapitálových výdavkov a investuje prebytočné peňažné prostriedky do krátkodobých finančných aktív. Keď investície dosiahnu splatnosť, účtovná jednotka reinvestuje peňažné prostriedky do nových krátkodobých finančných aktív. Účtovná jednotka zachováva túto stratégiu až dovtedy, kým nedôjde k potrebe financovania, kedy účtovná jednotka použije výnosy zo splatných finančných aktív na financovanie kapitálových výdavkov. Pred splatnosťou dôjde iba k predajom, ktorých hodnota je nevýznamná (s výnimkou prípadu, keď došlo k zvýšeniu úverového rizika). Cieľom tohto odlišného obchodného modelu je držať finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.
Príklad 6 Finančná inštitúcia má v držbe finančné aktíva s cieľom plniť si každodenné likviditné potreby. Účtovná jednotka sa snaží minimalizovať náklady na správu uvedených likviditných potrieb, a preto aktívne spravuje výnosy z portfólia. Tieto výnosy pozostávajú z inkasa zmluvných platieb, ako aj zo ziskov a strát z predaja finančných aktív. V dôsledku toho účtovná jednotka drží finančné aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky a predá finančné aktíva, aby ich reinvestovala do finančných aktív s vyššou výnosnosťou alebo aby lepšie spárovala duráciu svojich záväzkov. V minulosti táto stratégia vyústila do častej predajnej činnosti a hodnota takýchto predajov bola významná. Táto činnosť bude podľa očakávaní v budúcnosti pokračovať.	Cieľom obchodného modelu je maximalizovať výnosy z portfólia, aby sa splnili každodenné likviditné potreby a účtovná jednotka tento cieľ dosahuje tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Inými slovami tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív sú pre dosiahnutie cieľa obchodného modelu nevyhnutné.
Príklad 7 Poisťovateľ má v držbe finančné aktíva s cieľom financovať záväzky vyplývajúce z poistných zmlúv. Poisťovateľ používa výnosy zo zmluvných peňažných tokov z finančných aktív na vysporiadanie záväzkov vyplývajúcich z poistných zmlúv priebežne, ako dosahujú splatnosť. S cieľom zabezpečiť, aby zmluvné peňažné toky z finančných aktív postačovali na vysporiadanie uvedených záväzkov, poisťovateľ pravidelne uskutočňuje významnú kúpnu a predajnú činnosť s cieľom opätovne vyvážiť svoje portfólio aktív a splniť si potreby peňažných tokov priebežne, ako k nim dochádza.	Cieľom tohto obchodného modelu je financovať záväzky vyplývajúce z poistných zmlúv. Ak sa má tento cieľ dosiahnuť, účtovná jednotka inkasuje zmluvné peňažné toky priebežne, ako dosahujú splatnosť, a predáva finančné aktíva s cieľom zachovať požadovaný profil portfólia aktív. Preto platí, že tak inkaso zmluvných peňažných tokov, ako aj predaj finančných aktív sú pre dosiahnutie cieľa obchodného modelu nevyhnutné.

▼**M53**

Iné obchodné modely

B4.1.5 Finančné aktíva sa oceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak nie sú v držbe v rámci obchodného modelu, ktorého cieľom je držať aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, alebo v rámci obchodného modelu, ktorého cieľ sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív (pozri však aj odsek 57.5). Jedným z obchodných modelov, ktorého výsledkom je oceňovanie reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, je model, pri ktorom účtovná jednotka spravuje finančné aktíva s cieľom realizovať peňažné toky predajom aktív. Účtovná jednotka prijíma rozhodnutia na základe reálnych hodnôt aktív a spravuje aktíva s cieľom realizovať uvedené reálne hodnoty. V tomto prípade cieľ účtovnej jednotky obvykle povedie k aktívnemu kupovaniu a predávaniu. Hoci bude účtovná jednotka počas držby finančných aktív inkasovať zmluvné peňažné toky, cieľ takéhoto obchodného modelu sa nedosahuje aj inkasom zmluvných peňažných tokov aj predajom finančných aktív. Je to tak preto, lebo inkaso zmluvných peňažných tokov nie je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa obchodného modelu; namiesto toho ide o prvok vyplývajúci z modelu.

B4.1.6 Portfólio finančných aktív, ktoré je spravované a ktorého výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty [ako je opísané v odseku 4.2.2 písm. b)], nie je ani v držbe s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, ani v držbe s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky aj predať finančné aktíva. Účtovná jednotka sa primárne zameriava na informácie o reálnej hodnote a používa tieto informácie na posudzovanie výkonnosti daných aktív a prijímanie rozhodnutí. Okrem toho portfólio finančných aktív, ktoré spĺňa definíciu „držaného na obchodovanie“, nie je držané na inkasovanie zmluvných peňažných tokov alebo držané aj na inkasovanie zmluvných peňažných tokov aj na predaj finančných aktív. Pri takýchto portfóliách inkaso zmluvných peňažných tokov len vyplýva z dosahovania cieľa obchodného modelu. Takéto portfóliá finančných aktív sa následne musia oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

Zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny

B4.1.7 V odseku 4.1.1 písm. b) sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktívum klasifikovala na základe jeho zmluvných charakteristík peňažných tokov, ak je finančné aktívum držané v rámci obchodného modelu, ktorého cieľom je držať aktíva s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky, alebo v rámci obchodného modelu, ktorého cieľ sa dosahuje tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív, pokiaľ sa neuplatňuje odsek 41.5. Aby tak účtovná jednotka mohla urobiť, na základe podmienky v odseku 4.1.2 písm. b) a v odseku 4.1.2A písm. b) sa od nej vyžaduje, aby stanovila, či sú zmluvné peňažné toky z aktíva výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.

▼**M53**

B4.1.7A Zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. V rámci základnej dohody o poskytovaní úverov sú plnenie za časovú hodnotu peňazí (pozri odseky B4.1.9A až B4.1.9E) a úverové riziko obvykle najvýznamnejšími prvkami úroku. V takejto dohode však úrok môže zahŕňať aj plnenie za iné základné riziká požičiavania (napríklad riziko likvidity) a náklady (napríklad administratívne náklady) súvisiace s držbou finančného nástroja počas určitého časového obdobia. Úrok môže okrem toho zahŕňať aj ziskové rozpätie, ktoré je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. Za krajných hospodárskych okolností môže byť úrok záporný, ak napríklad držiteľ finančného aktíva buď explicitne alebo implicitne platí za vklad svojich peňazí na určité časové obdobie (a uvedený poplatok presahuje plnenie, ktorú držiteľ dostane za časovú hodnotu peňazí, úverové riziko a iné základné riziká a náklady požičiavania). Zmluvné podmienky, ktoré zavádzajú do zmluvných peňažných tokov expozíciu voči rizikám alebo volatilite, ktoré nesúvisia so základnou dohodou o poskytovaní úverov, ako napríklad expozíciu voči zmenám cien vlastného imania alebo cien komodít, však nevedú k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Vytvorené alebo kúpené finančné aktívum môže byť základnou dohodou o poskytovaní úverov bez ohľadu na to, či je svojou právnou formou úverom.

B4.1.7B V súlade s odsekom 4.1.3 písm. a) je istina reálnou hodnotou finančného aktíva pri prvotnom vykázaní. Uvedená suma istiny sa však môže počas životnosti finančného aktíva meniť (napríklad ak dôjde k platbám istiny).

B4.1.8 Účtovná jednotka posudzuje, či sú zmluvné peňažné toky výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pre tú menu, v ktorej je dané finančné aktívum denominované.

B4.1.9 Pákový efekt je charakteristická vlastnosť zmluvných peňažných tokov niektorých finančných aktív. Pákový efekt zvyšuje premenlivosť zmluvných peňažných tokov s tým výsledkom, že nedisponujú ekonomickými charakteristikami úroku. Samostatné opčné, forwardové a swapové zmluvy sú príkladmi finančných aktív, ktoré zahŕňajú takýto pákový efekt. Takéto zmluvy preto nespĺňajú podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), a následne ich nemožno oceňovať v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku.

Plnenie za časovú hodnotu peňazí

B4.1.9A Časová hodnota peňazí je ten prvok úroku, ktorý poskytuje plnenie len za plynutie času. Znamená to, že prvok časovej hodnoty peňazí neposkytuje plnenie za ostatné riziká alebo náklady súvisiace s držbou finančného aktíva. Aby účtovná jednotka mohla posúdiť, či tento prvok poskytuje plnenie iba za plynutie času, uplatňuje úsudok a zvažuje relevantné faktory, ako napríklad mena, v ktorej je finančné aktívum denominované, a obdobie, na ktoré bola úroková sadzba stanovená.

▼**M53**

B4.1.9B V určitých prípadoch však prvok časovej hodnoty peňazí môže byť zmenený (t. j. nedokonalý). Bolo by to tak napríklad vtedy, keď sa úroková sadzba finančného aktíva pravidelne prestavuje, no frekvencia takýchto prestavení nekorešponduje so splatnosťou úrokovej sadzby (napríklad k prestaveniu úrokovej sadzby dochádza každý mesiac na jednoročnú sadzbu), alebo keď sa úroková sadzba finančného aktíva pravidelne prestavuje na priemer konkrétnych krátkodobých a dlhodobých úrokových sadzieb. V takýchto prípadoch účtovná jednotka musí zmenu posúdiť s cieľom stanoviť, či zmluvné peňažné toky predstavujú výhradne platby istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Za určitých okolností môže byť pre účtovnú jednotku možné uskutočniť toto stanovenie tak, že vykoná kvalitatívne posúdenie prvku časovej hodnoty peňazí, pričom za iných okolností môže byť nevyhnutné vykonať kvantitatívne posúdenie.

B4.1.9C Pri posudzovaní upraveného prvku časovej hodnoty peňazí je cieľom stanoviť, ako by sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky mohli odlišovať od (nediskontovaných) peňažných tokov, ku ktorým by došlo, ak by prvok časovej hodnoty peňazí nebol upravený (referenčné peňažné toky). Ak napríklad posudzované finančné aktívum obsahuje premenlivú úrokovú sadzbu, ktorá sa prestavuje každý mesiac na jednoročnú úrokovú sadzbu, účtovná jednotka by uvedené finančné aktívum porovnala s finančným nástrojom s identickými zmluvnými podmienkami a identickým úverovým rizikom s výnimkou premenlivej úrokovej sadzby, ktorá by sa každý mesiac prestavila na jednomesačnú úrokovú sadzbu. Ak by upravený prvok časovej hodnoty peňazí mohol viesť k zmluvným (nediskontovaným) peňažným tokom, ktoré sú výrazne odlišné od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto stanoveniu, musí zvážiť účinok upraveného prvku časovej hodnoty peňazí v každom období vykazovania a kumulovane počas celej životnosti finančného nástroja. Dôvod, prečo sa úroková sadzba stanovuje týmto spôsobom, nie je pre túto analýzu relevantný. Ak je pri minimálnej analýze alebo bez nej jasné, či by sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky z posudzovaného finančného aktíva mohli (alebo nemohli) výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, účtovná jednotka nemusí vykonávať podrobné posúdenie.

B4.1.9D Pri posudzovaní upraveného prvku časovej hodnoty peňazí musí účtovná jednotka zvažovať faktory, ktoré by mohli mať vplyv na budúce zmluvné peňažné toky. Ak účtovná jednotka napríklad posudzuje dlhopis s päťročným trvaním a premenlivá úroková sadzba sa každých šesť mesiacov prestavuje na päťročnú sadzbu, účtovná jednotka nemôže konštatovať, že zmluvné peňažné toky sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, jednoducho preto, že úroková krivka v čase posudzovania je taká, že rozdiel medzi päťročnou úrokovou sadzbou a šesťmesačnou úrokovou sadzbou nie je významný. Namiesto toho účtovná jednotka musí takisto zvážiť, či by sa vzťah medzi päťročnou úrokovou sadzbou a šesťmesačnou úrokovou sadzbou mohol počas životnosti nástroja zmeniť tak, aby

▼M53

sa zmluvné (nediskontované) peňažné toky počas životnosti nástroja mohli výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov. Účtovná jednotka však musí zvažovať iba primerane možné scenáre a nie všetky možné scenáre. Ak účtovná jednotka konštatuje, že zmluvné (nediskontované) peňažné toky by sa mohli výrazne líšiť od (nediskontovaných) referenčných peňažných tokov, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), a preto sa nemôže oceňovať v amortizovanej hodnote alebo reálnou cenou cez ostatné súčasti komplexného výsledku.

B4.1.9E V niektorých jurisdikciách stanovuje úrokové sadzby vláda alebo regulačný orgán. Takáto vládna regulácia úrokových sadzieb môže byť napríklad súčasťou rozsiahlej makroekonomickej politiky alebo môže byť zavedená s cieľom povzbudiť účtovné jednotky, aby investovali do určitého odvetvia hospodárstva. V niektorých z týchto prípadov cieľom prvku časovej hodnoty peňazí nie je poskytovať plnenie iba za plynutie času. Napriek ustanoveniam odsekov B4.1.9A až B4.1.9D sa však regulované úrokové sadzby považujú za proxy za prvok časovej hodnoty peňazí na účely uplatňovania podmienky odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), ak uvedená regulovaná úroková sadzba poskytuje plnenie, ktoré je vo všeobecnosti v súlade s plynutím času a nespôsobuje expozíciu voči rizikám alebo volatilite zmluvných peňažných tokov, ktoré by neboli v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov.

Zmluvné podmienky, ktoré menia načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov

B4.1.10 Ak finančné aktívum obsahuje zmluvnú podmienku, ktorá by mohla zmeniť načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov (napríklad ak aktívum môže byť predčasne splatené pred dosiahnutím splatnosti alebo ak jeho trvanie môže byť predĺžené), účtovná jednotka musí stanoviť, či zmluvné peňažné toky, ku ktorým by mohlo dôjsť počas životnosti nástroja v dôsledku uvedenej zmluvnej podmienky, sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto stanoveniu, musí posúdiť zmluvné peňažné toky, ku ktorým by mohlo dôjsť tak pred zmenou zmluvných peňažných tokov, ako aj po nej. Účtovná jednotka možno bude musieť posúdiť aj povahu prípadnej podmienenej udalosti (t. j. spúšťacej udalosti), ktorá by zmenila načasovanie alebo výšku zmluvných peňažných tokov. Hoci povaha podmienenej udalosti sama osebe nepredstavuje rozhodujúci faktor pri posudzovaní toho, či sú zmluvné peňažné toky výhradne platbami istiny a úroku, môže byť určitým ukazovateľom. Porovnajme napríklad finančný nástroj s úrokovou sadzbou, ktorá sa prestaví na vyššiu sadzbu, ak dlžník zmešká určitý počet platieb, s finančným nástrojom s úrokovou sadzbou, ktorá sa prestaví na vyššiu sadzbu, ak určitý kapitálový index dosiahne konkrétnu úroveň. V prvom spomínanom prípade je pravdepodobnejšie, že zmluvné peňažné toky počas životnosti nástroja budú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, a to vzhľadom na vzťah medzi zmeškanými platbami a zvýšením úverového rizika. (Pozri aj odsek B4.1.18.)

B4.1.11 Ďalej sú uvedené príklady zmluvných podmienok, ktorých výsledkom sú zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny:

a) premenlivá úroková sadzba, ktorá pozostáva z plnenia za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko súvisiace s nesplatenou sumou istiny počas príslušného časového obdobia (plnenie za úverové riziko sa môže stanoviť len pri prvotnom vykázaní, a môže tak byť pevne stanovené) a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj zo ziskovej marže;

▼M53

b) zmluvná podmienka, ktorá umožňuje emitentovi (t. j. dlžníkovi) predčasne splatiť dlhový nástroj alebo ktorá umožňuje držiteľovi (t. j. veriteľovi) vrátiť dlhový nástroj emitentovi pred splatnosťou a predčasne splatená suma v podstate predstavuje nezaplatené sumy istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny, čo môže zahŕňať primeranú dodatočnú kompenzáciu za predčasné odstúpenie od zmluvy a

c) zmluvná podmienka, ktorá umožňuje emitentovi alebo držiteľovi predĺžiť zmluvné trvanie dlhového nástroja (t. j. možnosť predĺženia) a podmienky možnosti predĺženia vedú počas obdobia predĺženia k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, čo môže zahŕňať primeranú dodatočnú kompenzáciu za predĺženie trvania zmluvy.

B4.1.12 Napriek ustanoveniam odseku B4.1.10 finančné aktívum, ktoré by inak spĺňalo podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b), no nespĺňa ju len z dôvodu zmluvnej podmienky, ktorá umožňuje emitentovi predčasne splatiť dlhový nástroj (alebo to od neho vyžaduje) alebo ktorá umožňuje držiteľovi vrátiť dlhový nástroj emitentovi pred splatnosťou (alebo to od neho vyžaduje), je prípustné na oceňovanie v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku [za predpokladu, že spĺňa podmienku odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku odseku 4.1.2A písm. a)], ak:

a) účtovná jednotka finančné aktívum nadobudne alebo vytvorí s prémiou alebo diskontom oproti zmluvnej nominálnej hodnote;

b) výška predčasného splatenia v podstate predstavuje zmluvnú nominálnu hodnotu a vzniknutý (ale nezaplatený) zmluvný úrok, čo môže zahŕňať primeranú dodatočnú kompenzáciu za predčasné odstúpenie od zmluvy a

c) keď účtovná jednotka prvotne vykazuje finančné aktívum, reálna hodnota prvku predčasného splatenia je nevýznamná.

B4.1.13 Ďalej uvedené príklady sú ilustráciou zmluvných peňažných tokov, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Tento zoznam príkladov nie je úplný.

Nástroj	Analýza
Nástroj A Nástroj A je dlhopisom so stanoveným dátumom splatnosti. Platby istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny sú naviazané na inflačný index meny, v ktorej je nástroj emitovaný. Inflačná väzba nie je predmetom pákového efektu a istina je zabezpečená.	Zmluvné peňažné toky sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Naviazaním platieb istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny na inflačný index, ktorý nie je predmetom pákového efektu, sa časová hodnota peňazí prestaví na súčasnú úroveň. Inými slovami úroková sadzba nástroja odzrkadľuje „skutočný“ úrok. Sumy úroku sú preto plnením za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny. Ak však boli úrokové platby indexované pomocou inej premennej, akou je napríklad výkonnosť dlžníka (napríklad čistý príjem dlžníka), alebo pomocou kapitálového indexu, zmluvné peňažné toky nie sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny (okrem prípadu, keď indexácia pomocou výkonnostných výsledkov dlžníka vedie k úprave, ktorá držiteľa kompenzuje len za zmeny úverového rizika nástroja tak, že zmluvné peňažné toky sú výhradne platbami istiny a úroku). Je to tak preto, lebo zmluvné peňažné toky odzrkadľujú výnosnosť, ktorá nie je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov (pozri odsek B4.1.7A).

▼M53

Nástroj	Analýza
Nástroj B Nástroj B je nástrojom s premenlivou úrokovou sadzbou so stanoveným dátumom splatnosti, ktorý umožňuje dlžníkovi priebežne si voliť trhovú úrokovú sadzbu. Napríklad ku každému dátumu prestavenia úrokovej sadzby sa dlžník môže rozhodnúť, že zaplatí trojmesačnú sadzbu LIBOR na trojmesačné obdobie alebo jednomesačnú sadzbu LIBOR na jednomesačné obdobie.	Zmluvné peňažné toky sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny dovtedy, kým úrok zaplatený počas životnosti nástroja odzrkadľuje plnenie za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko súvisiace s nástrojom a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj ziskovú maržu (pozri odsek B4.1.7A). Skutočnosť, že úroková sadzba LIBOR je počas životnosti nástroja prestavovaná, sama osebe nástroj nediskvalifikuje. Ak si však dlžník môže zvoliť, že zaplatí jednomesačnú úrokovú sadzbu, ktorá sa každé tri mesiace prestavuje, úroková sadzba sa prestavuje s frekvenciou, ktorá nekorešponduje so splatnosťou úrokovej sadzby. Prvok časovej hodnoty peňazí je následne upravený. Podobne platí, že ak má nástroj zmluvnú úrokovú sadzbu, ktorá je založená na trvaní, ktoré môže presiahnuť zostávajúcu životnosť nástroja (napríklad ak sa z nástroja s päťročnou splatnosťou platí premenlivá sadzba, ktorá sa pravidelne prestavuje, no vždy odzrkadľuje päťročnú splatnosť), prvok časovej hodnoty peňazí je upravený. Je to tak preto, lebo úrok splatný v každom období nie je naviazaný na úrokové obdobie. V takýchto prípadoch účtovná jednotka musí kvalitatívne alebo kvantitatívne posúdiť zmluvné peňažné toky a porovnať ich s tokmi vyplývajúcimi z nástroja, ktorý je identický vo všetkých aspektoch s výnimkou toho, že splatnosť úrokovej sadzby korešponduje s úrokovým obdobím, na základe čoho stanoví, či sú peňažné toky výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. (Pozri však aj odsek B4.1.9E, v ktorom sa nachádza usmernenie k regulovaným úrokovým sadzbám.) Napríklad pri posudzovaní dlhopisu s päťročným trvaním, z ktorého sa platí premenlivá sadzba, ktorá sa prestavuje každých šesť mesiacov, no ktorý vždy odzrkadľuje päťročnú splatnosť, účtovná jednotka zvažuje zmluvné peňažné toky z nástroja, ktorý sa každých šesť mesiacov prestavuje na šesťmesačnú úrokovú sadzbu, no inak je identický. Rovnaká analýza by sa uplatňovala vtedy, ak by si dlžník mohol voliť medzi rozličnými uverejnenými úrokovými sadzbami veriteľa (napríklad dlžník si môže zvoliť spomedzi uverejnenej jednomesačnej premenlivej úrokovej sadzby veriteľa a uverejnenej trojmesačnej premenlivej úrokovej sadzby veriteľa).
Nástroj C Nástroj C je dlhopisom so stanoveným dátumom splatnosti a platí sa z neho premenlivá trhová úroková sadzba. Uvedená premenlivá úroková sadzba je zhora ohraničená.	Zmluvné peňažné toky tak z: a) nástroja, ktorý má pevne stanovenú úrokovú sadzbu, ako aj z b) nástroja, ktorý má premenlivú úrokovú sadzbu,

▼M53

Nástroj	Analýza
	sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pokiaľ úrok odzrkadľuje plnenie za časovú hodnotu peňazí, za úverové riziko súvisiace s nástrojom počas trvania nástroja a za iné základné riziká a náklady požičiavania, ako aj ziskovú maržu. (Pozri odsek B4.1.7A) Následne platí, že z nástroja, ktorý je kombináciou písmen a) a b) (napríklad dlhopis so zhora ohraničenou úrokovou sadzbou), môžu plynúť peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Takáto zmluvná podmienka môže znížiť premenlivosť peňažných tokov tak, že stanoví limit pre premenlivú úrokovú sadzbu (napríklad zhora alebo zdola ohraničená úroková sadzba), alebo zvýšiť premenlivosť peňažných tokov, pretože pevne stanovená sadzba sa stane premenlivou.
Nástroj D Nástroj D je úver s plným regresom a je zabezpečený kolaterálom.	Skutočnosť, že úver s plným regresom je zabezpečený kolaterálom, sama osebe nemá vplyv na analýzu toho, či sú zmluvné peňažné toky výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.
Nástroj E Nástroj E emituje regulovaná banka a má stanovený dátum splatnosti. Z nástroja sa platí pevne stanovená úroková sadzba a všetky zmluvné peňažné toky sú povinné. Emitent však podlieha právnym predpisom, ktoré vnútroštátnemu orgánu na riešenie krízových situácií umožňujú alebo od neho vyžadujú, aby za osobitných okolností uložil držiteľom konkrétnych nástrojov vrátane nástroja E straty. Vnútroštátny orgán na riešenie krízových situácií má napríklad právomoc znížiť nominálnu hodnotu nástroja E alebo konvertovať ho na pevne stanovený počet kmeňových akcií emitenta, ak vnútroštátny orgán na riešenie krízových situácií stanoví, že emitent prechádza závažnými finančnými ťažkosťami, potrebuje dodatočný regulatórny kapitál alebo „zlyháva“.	Držiteľ by analyzoval **zmluvné podmienky** finančného nástroja s cieľom stanoviť, či z nich vyplývajú peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, a teda sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. V uvedenej analýze by sa nezohľadňovali platby, ku ktorým dochádza len v dôsledku právomoci vnútroštátneho orgánu na riešenie krízových situácií uložiť straty držiteľom nástroja E. Je to tak preto, lebo uvedená právomoc a výsledné platby nie sú **zmluvnými podmienkami** daného finančného nástroja. Na druhej strane zmluvné peňažné toky by neboli výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ak **zmluvné podmienky** daného finančného nástroja emitentovi alebo inej účtovnej jednotke umožňujú alebo od nich vyžadujú, aby na držiteľa uložila straty (napríklad znížením nominálnej hodnoty alebo konverziou nástroja na pevne stanovený počet kmeňových akcií emitenta), pokiaľ sú uvedené zmluvné podmienky reálne, aj keď pravdepodobnosť, že takáto strata bude uložená, je nízka.

▼M53

B4.1.14 Ďalej uvedené príklady sú ilustráciou zmluvných peňažných tokov, ktoré nie sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Tento zoznam príkladov nie je úplný.

Nástroj	Analýza
Nástroj F Nástroj F je dlhopisom, ktorý je konvertibilný na pevne stanovený počet nástrojov vlastného imania emitenta.	Držiteľ by konvertibilný dlhopis analyzoval ako celok. Zmluvné peňažné toky nie sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pretože odzrkadľujú výnosnosť, ktorá nie je v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov (pozri odsek B4.1.7A); t. j. výnosnosť je viazaná na hodnotu vlastného imania emitenta.
Nástroj G Nástroj G je úverom, z ktorého sa platí inverzná pohyblivá úroková sadzba (t. j. úroková sadzba má s trhovými úrokovými sadzbami inverzný vzťah).	Zmluvné peňažné toky nie sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Sumy úroku nie sú plnením za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny.
Nástroj H Nástroj H je večným nástrojom, no emitent môže tento nástroj kedykoľvek kúpiť a vyplatiť držiteľovi nominálnu hodnotu plus vzniknutý splatný úrok. Z nástroja H sa platí trhová úroková sadzba, no platbu úroku nemožno uskutočniť, pokiaľ emitent nedokáže bezprostredne po tom zotrvať solventný. Z odloženého úroku nevzniká ďalší úrok.	Zmluvné peňažné toky nie sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Je to tak preto, lebo od emitenta sa môže vyžadovať, aby odložil platby úroku a z týchto odložených súm úroku nevzniká ďalší úrok. V dôsledku toho sumy úroku nie sú plnením za časovú hodnotu peňazí z nesplatenej sumy istiny. Ak by z odložených súm vznikal úrok, zmluvné peňažné toky by mohli byť platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Skutočnosť, že nástroj H je večný, sama osebe neznamená, že zmluvné peňažné toky nie sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. V skutočnosti platí, že večný nástroj má trvalé (mnohonásobné) možnosti predĺženia. Takéto možnosti môžu viesť k zmluvným peňažným tokom, ktoré sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ak sú úrokové platby povinné a musia byť večne uhrádzané. Zároveň ani skutočnosť, že na nástroj H možno uplatniť kúpnu opciu, neznamená, že zmluvné peňažné toky nie sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, pokiaľ na neho možno uplatniť kúpnu opciu v hodnote, ktorá v podstate neodzrkadľuje platbu nesplatenej istiny a úroku z tejto nesplatenej sumy istiny. Aj keby suma, na ktorú možno uplatniť kúpnu opciu, zahŕňala sumu, ktorá držiteľa primerane kompenzuje za predčasné ukončenie nástroja, zmluvné peňažné toky by mohli byť platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. (Pozri aj odsek B4.1.12.)

▼**M53**

B4.1.15 V niektorých prípadoch sa môžu s finančným aktívom spájať zmluvné peňažné toky, ktoré sú opísané ako istina a úrok, no uvedené peňažné toky nepredstavujú platbu istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ako je opísané v odseku 4.1.2 písm. b), odseku 4.1.2A písm. b) a odseku 4.1.3 tohto štandardu.

B4.1.16 Môže to tak byť vtedy, keď finančné aktívum predstavuje investíciu do osobitných aktív alebo peňažných tokov, a zmluvné peňažné toky teda nie sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Ak sa napríklad v zmluvných podmienkach uvádza, že peňažné toky z finančného aktíva narastajú v dôsledku toho, že určitú spoplatnenú cestnú komunikáciu využíva viac automobilov, uvedené zmluvné peňažné toky nie sú v súlade so základnou dohodou o poskytovaní úverov. V dôsledku toho by nástroj nespĺňal podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Mohlo by to tak byť vtedy, keď je pohľadávka veriteľa obmedzená na konkrétne aktíva dlžníka alebo peňažné toky z konkrétnych aktív (napríklad finančné aktívum „bez regresu“).

B4.1.17 Skutočnosť, že finančné aktívum je bez regresu, však sama osebe nevyhnutne nebráni finančnému aktívu v tom, aby spĺňalo podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). V takýchto situáciách musí veriteľ posúdiť (podľa prístupu založeného na prezretí podkladových expozícií, „look through“) príslušné podkladové aktíva alebo peňažné toky s cieľom stanoviť, či sú zmluvné peňažné toky z klasifikovaného finančného aktíva platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny. Ak z podmienok finančného aktíva vyplývajú akékoľvek iné peňažné toky alebo ak sa nimi obmedzujú peňažné toky spôsobom, ktorý nie je v súlade s platbami predstavujúcimi istinu a úrok, finančné aktívum nespĺňa podmienku podľa odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b). Či sú podkladové aktíva finančnými aktívami alebo nefinančnými aktívami, to samo osebe nemá vplyv na toto posúdenie.

B4.1.18 Prvok zmluvných peňažných tokov nemá vplyv na klasifikáciu finančného aktíva, ak by mohol mať len *de minimis* vplyv na zmluvné peňažné toky z finančného aktíva. Aby účtovná jednotka mohla dospieť k tomuto stanoveniu, musí zvážiť možný vplyv prvku zmluvných peňažných tokov v každom období vykazovania a kumulovane počas celej životnosti finančného nástroja. Ak by okrem toho prvok zmluvných peňažných tokov mohol mať vplyv na zmluvné peňažné toky, ktorý je viac než len *de minimis* (buď v jednom období vykazovania alebo kumulovane), no uvedený prvok peňažných tokov nie je reálny, nemá vplyv na klasifikáciu finančného aktíva. Prvok peňažných tokov nie je reálny, ak má vplyv na zmluvné peňažné toky z nástroja len pri výskyte udalosti, ktorá je mimoriadne zriedkavá, vysoko abnormálna a veľmi nepravdepodobná.

B4.1.19 Takmer pri každej úverovej transakcii sa nástroj veriteľa hodnotí vo vzťahu k nástrojom ostatných veriteľov dlžníka. S nástrojom, ktorý je podriadený iným nástrojom, môžu byť spojené zmluvné peňažné toky, ktoré sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny, ak nezaplatenie zo strany dlžníka je porušením zmluvy a držiteľ má zmluvné právo na nezaplatené sumy istiny a úroku z nezaplatenej sumy istiny,

▼M53

a to aj v prípade bankrotu dlžníka. Napríklad obchodná pohľadávka, na základe ktorej sa veriteľ hodnotí ako všeobecný veriteľ, by spĺňala podmienku platieb istiny a úroku z nezaplatenej sumy istiny. Je to tak aj vtedy, keď dlžník emitoval úvery, ktoré sú zabezpečené kolaterálom, ktorý by v prípade bankrotu poskytol držiteľovi uvedeného úveru prednosť pred pohľadávkami všeobecného veriteľa, pokiaľ ide o kolaterál, no nemá vplyv na zmluvné právo všeobecného veriteľa na nezaplatenú istinu a iné splatné sumy.

Zmluvne naviazané nástroje

B4.1.20 Pri niektorých druhoch transakcií môže emitent uprednostniť platby držiteľom finančných aktív prostredníctvom viacerých zmluvne prepojených nástrojov, ktoré vytvárajú koncentrácie úverového rizika (tranže). Každá tranža má ranking podriadenosti, ktorým sa stanovuje poradie, v ktorom sa akékoľvek peňažné toky generované emitentom alokujú do danej tranže. V takýchto situáciách majú držitelia tranže právo na platby istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny iba vtedy, keď emitent vygeneruje dostatočné peňažné toky na to, aby uspokojil tranže s vyšším rankingom.

B4.1.21 Pri takýchto transakciách má tranža charakteristiky peňažných tokov, ktoré sú platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny iba vtedy, keď:

a) zmluvné podmienky tranže posudzovanej pri klasifikácii (bez uplatnenia prístupu založeného na prezretí podkladových expozícii na podkladovú skupinu finančných nástrojov) vedú k vzniku peňažných tokov, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny (napríklad úroková sadzba pre tranžu nie je viazaná na komoditný index);

b) podkladová skupina finančných nástrojov má charakteristiky peňažných tokov uvedené v odsekoch B4.1.23 a B4.1.24 a

c) expozícia voči úverovému riziku v podkladovej skupine finančných nástrojov úzko v rámci tranže je rovná alebo nižšia než expozícia voči úverovému riziku podkladovej skupiny finančných nástrojov (napríklad úverový rating tranže posudzovanej pri klasifikácii je rovný alebo vyšší než úverový rating, ktorý by sa vzťahoval na jedinú tranžu, ktorou sa financovala podkladová skupina finančných nástrojov).

B4.1.22 Účtovná jednotka musí uplatňovať prístup založený na prezretí podkladových expozícií dovtedy, kým nedokáže identifikovať podkladovú skupinu nástrojov, ktoré generujú (a nie ktorými len prechádzajú) peňažné toky. Toto je podkladová skupina finančných aktív.

B4.1.23 Podkladová skupina musí obsahovať jeden alebo viac nástrojov, s ktorými sú spojené zmluvné peňažné toky, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny.

B4.1.24 Podkladová skupina nástrojov môže obsahovať aj nástroje, ktoré:

a) znižujú premenlivosť peňažných tokov z nástrojov uvedených v odseku B4.1.23 a keď sú skombinované s nástrojmi uvedenými v odseku B4.1.23, vedú k peňažným tokom, ktoré sú výhradne platbami istiny a úroku z nesplatenej sumy istiny (napríklad zhora alebo zdola ohraničená úroková sadzba alebo zmluva, ktorá znižuje úverové riziko z niektorých alebo všetkých nástrojov uvedených v odseku B4.1.23); alebo

▼M53

b) zosúlaďujú peňažné toky tranží s peňažnými tokmi skupiny podkladových nástrojov podľa odseku B4.1.23 s cieľom riešiť rozdiely výlučne v:

i) tom, či je úroková sadzba pevne stanovená alebo pohyblivá;

ii) mene, v ktorej sú peňažné toky denominované, vrátane inflácie v uvedenej mene; alebo

iii) načasovaní peňažných tokov.

B4.1.25 Ak ktorýkoľvek nástroj v skupine nespĺňa podmienky buď podľa odseku B4.1.23 alebo podľa odseku B4.1.24, podmienka podľa odseku B4.1.21 písm. b) nie je splnená. Pri vykonávaní tohto posúdenia nemusí byť potrebná podrobná analýza jednotlivých nástrojov skupiny. Účtovná jednotka však musí použiť úsudok a vykonať dostatočnú analýzu, ak má stanoviť, či nástroje v skupine spĺňajú podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24. (Pozri aj odsek B4.1.18, kde sa nachádza usmernenie k tým charakteristikám zmluvných peňažných tokov, ktoré majú len *de minimis* účinok.)

B4.1.26 Ak držiteľ nedokáže pri prvotnom vykázaní posúdiť podmienky odseku B4.1.21, daná tranža sa musí oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Ak sa podkladová skupina nástrojov môže po prvotnom vykázaní zmeniť takým spôsobom, že skupina nemusí spĺňať podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24, daná tranža nespĺňa podmienky odseku B4.1.21 a musí sa oceňovať reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Ak však podkladová skupina obsahuje nástroje, ktoré sú zabezpečené kolaterálom vo forme aktív, ktoré nespĺňajú podmienky odsekov B4.1.23 až B4.1.24, schopnosť nadobudnúť vlastníctvo takýchto aktív sa na účely uplatňovaní tohto odseku neberie do úvahy, pokiaľ účtovná jednotka danú tranžu nenadobudla so zámerom kontrolovať kolaterál.

Možnosť určiť finančné aktívum alebo finančný záväzok za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (oddiely 4.1 a 4.2)

B4.1.27 S výhradou podmienok v odsekoch 4.1.5 a 4.2.2 tento štandard umožňuje účtovnej jednotke určiť finančné aktívum, finančný záväzok alebo skupinu finančných nástrojov (finančných aktív, finančných záväzkov alebo oboch) za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za predpokladu, že výsledkom takéhoto postupu sú relevantnejšie informácie.

B4.1.28 Rozhodnutie účtovnej jednotky určiť finančné aktívum alebo finančný záväzok za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia je podobné ako voľba účtovnej politiky (hoci na rozdiel od voľby účtovnej politiky toto rozhodnutie sa nemusí uplatňovať konzistentne na všetky podobné transakcie). Keď má účtovná jednotka takúto možnosť voľby, odsek 14 písm. b) štandardu IAS 8 požaduje, aby zvolená politika viedla v účtovnej závierke k poskytnutiu spoľahlivých a relevantnejších informácií o účinkoch transakcií, iných udalostí a o podmienkach finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokoch účtovnej jednotky. Napríklad v prípade určenia finančného záväzku za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia sa v odseku 4.2.2 stanovuje, za akých dvoch okolností bude splnená požiadavka relevantnejších informácií. Preto, aby si účtovná jednotka zvolila takéto určenie v súlade s odsekom 4.2.2, musí preukázať, že nastala jedna z týchto dvoch okolností (alebo obe).

▼**M53**

Určením sa eliminuje alebo výrazne znižuje účtovný nesúlad

B4.1.29 Ocenenie finančného aktíva alebo finančného záväzku a klasifikácia vykázaných zmien v ich hodnote sa stanovuje na základe klasifikácie položky a na základe toho, či je položka súčasťou určeného zabezpečovacieho vzťahu. Uvedené požiadavky môžu vytvárať nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania (niekedy označované ako „účtovný nesúlad“), keď napríklad pri neexistencii možnosti určenia za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia by sa finančné aktívum klasifikovalo ako následne oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a záväzok, ktorý účtovná jednotka považuje za súvisiaci, by sa následne oceňoval v amortizovanej hodnote (so zmenami v reálnej hodnote, ktoré sa nevykazujú). Za takýchto okolností môže účtovná jednotka dospieť k záveru, že účtovná závierka by poskytla relevantnejšie informácie, ak by sa aktívum aj záväzok oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

B4.1.30 Ďalej uvedené príklady znázorňujú, kedy by táto podmienka mohla byť splnená. Vo všetkých prípadoch účtovná jednotka môže použiť túto podmienku na určenie finančných aktív alebo finančných záväzkov za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, iba ak je splnená zásada uvedená v odseku 4.1.5 alebo 4.2.2 písm. a):

a) účtovná jednotka má záväzky vyplývajúce z poistných zmlúv, ktorých ocenenie zahŕňa aktuálne informácie (ako je to povolené v odseku 24 štandardu IFRS 4), a finančné aktíva, ktoré účtovná jednotka považuje za súvisiace a ktoré by sa inak oceňovali buď reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo v amortizovanej hodnote.

b) účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré disponujú tým istým rizikom, ako napríklad úrokovým rizikom, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcim obvykle k vzájomnej kompenzácii. Len niektoré nástroje by sa však oceňovali reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia (napríklad tie, ktoré sú derivátmi alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie). Sem môže patriť aj prípad, keď nie sú splnené požiadavky na účtovanie zabezpečenia, pretože nie sú napríklad splnené požiadavky na efektívnosť uvedené v odseku 6.4.1.

c) účtovná jednotka má finančné aktíva, finančné záväzky alebo oboje, ktoré disponujú tým istým rizikom, ako napríklad úrokovým rizikom, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcim obvykle k vzájomnej kompenzácii a žiadne z finančných aktív alebo finančných záväzkov nespĺňa podmienky na určenie za zabezpečovací nástroj, pretože sa neoceňujú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Navyše pri absencii účtovania zabezpečenia existuje významná nekonzistentnosť vo vykazovaní ziskov a strát. Účtovná jednotka napríklad financovala vymedzenú skupinu úverov prostredníctvom emisie obchodovaných dlhopisov, pričom zmeny ich reálnej hodnoty vedú obvykle k vzájomnej kompenzácii. Ak okrem toho účtovná jednotka pravidelne nakupuje a predáva dlhopisy, ale zriedkavo, ak vôbec, nakupuje a predáva úvery, vykazovaním aj úverov aj dlhopisov v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia sa eliminuje nekonzistentnosť v načasovaní vykazovania ziskov a strát, ktoré by inak vznikli pri oceňovaní oboch v amortizovanej hodnote a vykazovaní zisku alebo straty vždy, keď sa dlhopis spätne odkúpi.

▼**M53**

B4.1.31 V prípadoch, ako sú tie opísané v predchádzajúcom odseku, určením pri prvotnom vykázaní finančných aktív a finančných záväzkov, ktoré by inak neboli oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, sa môže eliminovať alebo výrazne znížiť nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania a môžu sa poskytnúť relevantnejšie informácie. Z praktických dôvodov účtovná jednotka nemusí vstúpiť do všetkých aktív a záväzkov, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania, v presne rovnakom čase. Opodstatnené oneskorenie je povolené za predpokladu, že každá transakcia je pri prvotnom vykázaní určená za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a v tom čase sa očakáva výskyt akýchkoľvek zvyšných transakcií.

B4.1.32 Nebolo by akceptovateľné určiť len niektoré finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré zapríčiňujú nekonzistentnosť, za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak by sa takýmto určením neeliminovala alebo výrazne neznížila nekonzistentnosť, a teda by to neviedlo k relevantnejším informáciám. Bolo by však akceptovateľné určiť len niektoré z množstva podobných finančných aktív alebo podobných finančných záväzkov, ak sa takýmto určením dosiahne výrazné zníženie nekonzistentnosti (a pravdepodobne väčšie zníženie než pri iných povolených určeniach). Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka má niekoľko podobných finančných záväzkov v sume 100 CU a niekoľko podobných finančných aktív v sume 50 CU, ale sú oceňované na rozdielnom základe. Účtovná jednotka môže výrazne znížiť nekonzistentnosť oceňovania, keď pri prvotnom vykázaní určí všetky aktíva, ale len niektoré záväzky (napríklad individuálne záväzky s kombinovaným súčtom 45 CU) za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Pretože určenie za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia sa však môže uplatniť len na celý finančný nástroj, účtovná jednotka v tomto prípade musí určiť jeden alebo viacero záväzkov ako celok. Účtovná jednotka nemôže určiť ani zložku záväzku (napríklad zmeny hodnoty pripadajúce na jedno riziko, ako napríklad zmeny referenčnej úrokovej miery) ani časť (napríklad percentuálny podiel) záväzku.

Skupina finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov sa spravuje a jej výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty

B4.1.33 Účtovná jednotka môže riadiť a hodnotiť výkonnosť skupiny finančných záväzkov alebo finančných aktív a finančných záväzkov takým spôsobom, že ocenenie uvedenej skupiny reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia má za následok relevantnejšie informácie. V takomto prípade ide o zameranie sa na spôsob, akým účtovná jednotka riadi a hodnotí výkonnosť, a nie o zameranie sa na povahu jej finančných nástrojov.

B4.1.34 Účtovná jednotka môže napríklad použiť túto podmienku na to, aby určila finančné záväzky za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, ak spĺňa zásadu podľa odseku 4.2.2 písm. b) a účtovná jednotka má finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré disponujú jedným alebo viacerými rizikami a uvedené riziká sú riadené a hodnotené na základe reálnej hodnoty v súlade so zdokumentovanou politikou správy aktív a záväzkov. Príkladom by mohla byť účtovná jednotka, ktorá emitovala „štruktúrované produkty“ obsahujúce viaceré vložené deriváty a riadi výsledné riziká na základe reálnej hodnoty použitím kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov.

▼M53

B4.1.35 Ako je uvedené vyššie, táto podmienka závisí od spôsobu, akým účtovná jednotka riadi a hodnotí výkonnosť skupiny finančných nástrojov, ktoré sú predmetom týchto úvah. Následne (podliehajúc požiadavke určenia pri prvotnom vykázaní) účtovná jednotka, ktorá určí finančné záväzky za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia na základe tejto podmienky, takéto určenie realizuje pre všetky prípustné finančné záväzky, ktoré sa riadia a hodnotia spoločne.

B4.1.36 Dokumentácia stratégie účtovnej jednotky nemusí byť rozsiahla, ale mala by byť dostatočná, aby sa preukázal súlad s odsekom 4.2.2 písm. b). Takáto dokumentácia sa nepožaduje pre každú individuálnu položku, ale môže existovať pre jednotlivé portfóliá. Ak napríklad systém riadenia výkonnosti oddelenia – v podobe, v akej ho schválil kľúčový riadiaci personál účtovnej jednotky – jasne preukazuje, že sa jeho výkonnosť hodnotí na tomto základe, na preukázanie súladu s odsekom 4.2.2 písm. b) nie je potrebná žiadna ďalšia dokumentácia.

Vložené deriváty (oddiel 4.3)

B4.3.1 Ak sa účtovná jednotka stane jednou zo strán hybridnej zmluvy s hostiteľskou zmluvou, ktorá nie je aktívom podľa rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, v odseku 4.3.3 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby identifikovala každý vložený derivát, posúdila, či je potrebné jeho oddelenie od hostiteľskej zmluvy, a pre tie, ktoré je potrebné oddeliť, ocenila deriváty reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a následne reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

B4.3.2 Ak hostiteľská zmluva nemá uvedenú alebo vopred stanovenú splatnosť a predstavuje zostatkový podiel na čistých aktívach účtovnej jednotky, potom jej ekonomické charakteristiky a riziká sú charakteristikami a rizikami nástroja vlastného imania a vložený derivát by musel mať charakteristiky nástroja vlastného imania tej istej účtovnej jednotky, aby sa považovali za úzko prepojené. Ak hostiteľská zmluva nie je nástrojom vlastného imania a spĺňa definíciu finančného nástroja, potom jej ekonomické charakteristiky a riziká sú charakteristikami a rizikami dlhového nástroja.

B4.3.3 Vložený neopčný derivát (napríklad vložený forward alebo swap) sa oddeľuje od svojej hostiteľskej zmluvy na základe v ňom uvedených alebo odvodených zásadných podmienok tak, aby pri prvotnom vykázaní bola jeho výsledkom nulová reálna hodnota. Vložený opčný derivát (napríklad vložená predajná opcia, kúpna opcia, cap, floor alebo swapcia) sa oddeľuje od svojej hostiteľskej zmluvy na základe uvedených podmienok opčného prvku. Počiatočná účtovná hodnota hostiteľského nástroja je zostatkovou hodnotou po oddelení vloženého derivátu.

B4.3.4 Vo všeobecnosti sa viaceré deriváty vložené do jednej hybridnej zmluvy považujú za jeden zložený vložený derivát. Vložené deriváty klasifikované ako vlastné imanie (pozri IAS 32) sa však účtujú oddelene od tých, ktoré sa klasifikujú ako aktíva alebo záväzky. Ak okrem toho hybridná zmluva disponuje viac než jedným vloženým derivátom a tieto deriváty sa vzťahujú na rôzne rizikové expozície a dajú sa jednoducho oddeliť a sú navzájom nezávislé, účtuje sa každý z nich samostatne.

▼**M53**

B4.3.5 Ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu sa nechápu ako úzko súvisiace s hostiteľskou zmluvou [odsek 43.3 písm. a)] v nasledujúcich príkladoch. V týchto príkladoch, za predpokladu, že sú splnené podmienky odseku 4.3.3 písm. b) a c), účtuje účtovná jednotka vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.

a) Predajná opcia vložená do nástroja, ktorá umožňuje držiteľovi požadovať od emitenta spätný nákup nástroja za sumu peňažných prostriedkov alebo iných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny ceny akcií alebo komodít alebo na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, nie je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom.

b) Opcia alebo automatické ustanovenie o predĺžení zostávajúcej doby splatnosti dlhového nástroja nie je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom s výnimkou prípadu, ak súčasne dochádza k úprave na približnú súčasnú trhovú úrokovú mieru v čase predĺženia. Ak účtovná jednotka emituje dlhový nástroj a držiteľ takého dlhového nástroja vypíše kúpnu opciu na dlhový nástroj v prospech tretej strany, považuje emitent kúpnu opciu za predĺženie doby splatnosti dlhového nástroja za predpokladu, že od emitenta možno v dôsledku uplatnenia kúpnej opcie požadovať účasť alebo uľahčenie pri opätovnom uvedení dlhového nástroja na trh;

c) Platby úrokov alebo platby istiny naviazané na akciový index vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny indexuje na hodnotu nástrojov vlastného imania – nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom, pretože riziká prirodzene prítomné v hostiteľskom nástroji a vloženom deriváte sa líšia.

d) Platby úrokov alebo platby istiny naviazané na komoditný index vložené do hostiteľského dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy – prostredníctvom ktorého sa suma úrokov alebo istiny indexuje na cenu komodity (napríklad zlata) – nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom, pretože riziká prirodzene prítomné v hostiteľskom nástroji a vloženom deriváte sa líšia.

e) Kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo hostiteľskej poistnej zmluvy nie je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadov keď:

i) je realizačná cena opcie ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako amortizovaná hodnota hostiteľského dlhového nástroja alebo účtovná hodnota hostiteľskej poistnej zmluvy; alebo

ii) realizačná cena opcie na predčasné splatenie kompenzuje veriteľovi sumu do výšky približnej súčasnej hodnoty strateného úroku za zostávajúcu dobu trvania hostiteľskej zmluvy. Stratený úrok je súčinom predčasne splatenej sumy istiny a diferenciálu úrokových mier. Diferenciál úrokových mier je prebytok efektívnej úrokovej miery hostiteľskej zmluvy nad efektívnou úrokovou mierou, ktorú by účtovná jednotka získala k dátumu predčasného splatenia, ak by počas zostávajúcej doby trvania hostiteľskej zmluvy reinvestovala predčasne splatenú sumu istiny v rámci podobnej zmluvy.

Posúdenie, či je kúpna alebo predajná opcia v úzkom vzťahu s hostiteľskou dlhovou zmluvou, sa uskutočňuje pred oddelením prvku vlastného imania konvertibilného dlhového nástroja v súlade s IAS 32.

▼M53

f) Úverové deriváty, ktoré sú vložené do hostiteľského dlhového nástroja a ktoré umožňujú jednej strane („príjemca ručenia“) previesť úverové riziko určitého referenčného aktíva, ktoré nemusí vlastniť, na inú stranu („ručiteľ“), nie sú v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takéto úverové deriváty umožňujú ručiteľovi prevziať úverové riziko spojené s referenčným aktívom bez jeho priameho vlastníctva.

B4.3.6 Príkladom hybridnej zmluvy je finančný nástroj, ktorým sa držiteľovi udeľuje právo na spätný predaj finančného nástroja emitentovi výmenou za sumu peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív, ktorá sa mení na základe zmeny akciového alebo komoditného indexu, ktorý sa môže zvyšovať alebo znižovať („nástroj obsahujúci právo predať“). Pokiaľ emitent pri prvotnom vykázaní neurčí nástroj obsahujúci právo predať za finančný záväzok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, je nutné oddeliť vložený derivát (t. j. indexovanú platbu istiny) podľa odseku 4.3.3, nakoľko hostiteľská zmluva sa v súlade s odsekom B4.3.2 považuje za dlhový nástroj a indexovaná platba istiny úzko nesúvisí s hostiteľským dlhovým nástrojom podľa odseku B4.3.5 písm. a). Keďže platba istiny sa môže zvyšovať alebo znižovať, vložený derivát je neopčným derivátom, ktorého hodnota je naviazaná na index podkladovej premennej.

B4.3.7 V prípade nástroja obsahujúceho právo predať, ktorý možno kedykoľvek predať späť za peňažné prostriedky rovnajúce sa pomernému podielu na hodnote čistých aktív účtovnej jednotky (ako napríklad jednotky otvoreného podielového fondu alebo niektoré investičné produkty naviazané na podielovú jednotku), je výsledkom oddelenia vloženého derivátu a účtovania každej zložky ocenenie hybridnej zmluvy v sume odkúpenia splatnej ku koncu obdobia vykazovania v prípade, ak by držiteľ uplatnil svoje právo na spätný predaj nástroja emitentovi.

B4.3.8 Ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu sú v úzkom vzťahu s ekonomickými charakteristikami a rizikami hostiteľskej zmluvy v ďalej uvedených príkladoch. V týchto prípadoch účtovná jednotka neúčtuje vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.

a) Vložený derivát, v ktorom je podkladovou premennou úroková miera alebo index úrokovej miery, ktoré môžu meniť sumu úroku, ktorá by bola inak splatná alebo by sa mala prijať z úročenej hostiteľskej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy, je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou s výnimkou prípadu, ak hybridnú zmluvu možno vysporiadať takým spôsobom, že držiteľ by nezískal naspäť v podstate celú svoju vykázanú investíciu, alebo ak by vložený derivát mohol najmenej zdvojnásobiť počiatočnú mieru výnosnosti držiteľa z hostiteľskej zmluvy a mohol by mať za následok mieru výnosnosti, ktorá je najmenej dvojnásobná v porovnaní s trhovou výnosnosťou, ktorú by mali zmluvy s takými istými podmienkami ako hostiteľská zmluva.

b) Floor alebo cap úrokovej miery vložený do dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že cap je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo nad ňou a floor je na úrovni trhovej úrokovej miery alebo pod ňou v čase uzatvorenia zmluvy a cap alebo floor neobsahujú pákový efekt vo vzťahu k hostiteľskej zmluve. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj aktíva (napríklad komodity), ktoré stanovujú cap a floor na cenu, ktorá sa zaplatí alebo príjme za aktívum, sú v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou v prípade, ak boli aj cap aj floor na začiatku mimo peňazí a neobsahujú pákový efekt.

▼**M53**

c) Vložený derivát v cudzej mene, ktorý poskytuje tok platieb istiny alebo úroku, ktoré sú denominované v cudzej mene, a ktorý je vložený do hostiteľského dlhového nástroja (napríklad dlhopis v dvoch menách), je v úzkom vzťahu s hostiteľským dlhovým nástrojom. Takýto derivát sa neoddeľuje od hostiteľského nástroja, pretože v IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* sa vyžaduje, aby sa kurzové zisky a straty z peňažných položiek vykazovali vo výsledku hospodárenia.

d) Derivát v cudzej mene vložený do hostiteľskej zmluvy, ktorý je poistnou zmluvou alebo nie je finančným nástrojom (napríklad zmluva na nákup alebo predaj nefinančnej položky, kde je cena stanovená v cudzej mene), je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že neobsahuje pákový efekt, neobsahuje opčný prvok a vyžaduje platby denominované v jednej z týchto mien:

i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných zmluvných strán;

ii) mena, v ktorej sa bežne určuje cena súvisiaceho nadobúdaného alebo dodávaného tovaru alebo služby v rámci obchodných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropou ide o americký dolár); alebo

iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v ktorom sa transakcia uskutočňuje (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v miestnych obchodných transakciách alebo pri zahraničnom obchode).

e) Opcia na predčasné splatenie vložená do série úrokových platieb (*interest-only strip*) alebo série platieb istiny (*principal-only strip*) je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou za predpokladu, že hostiteľská zmluva i) prvotne vznikla oddelením práva na prijímanie zmluvných peňažných tokov z finančného nástroja, ktorý v sebe a sám osebe neobsahoval vložený derivát, a ii) neobsahuje žiadne podmienky, ktoré nie sú obsiahnuté v pôvodnej hostiteľskej dlhovej zmluve.

f) Derivát vložený do hostiteľskej lízingovej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou, ak vložený derivát predstavuje i) index zohľadňujúci infláciu, akým je index lízingových platieb k indexu spotrebiteľských cien (za predpokladu, že lízing neobsahuje pákový efekt a index súvisí s infláciou vo vlastnom ekonomickom prostredí účtovnej jednotky), ii) podmienené prenájmy založené na súvisiacich predajoch, alebo iii) podmienené prenájmy založené na premenlivých úrokových mierach.

g) Prvok viazanosti na podielovú jednotku (*unit-linking feature*) vložený do hostiteľského finančného nástroja alebo hostiteľskej poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľským nástrojom alebo hostiteľskou zmluvou, ak sa platby určené podľa podielovej jednotky oceňujú v súčasných jednotkových hodnotách, ktoré zohľadňujú reálne hodnoty aktív fondu. Prvok viazanosti na podielovú jednotku je zmluvnou podmienkou, ktorá vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu.

▼M53

h) Derivát vložený do poistnej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivát a hostiteľská poistná zmluva natoľko vzájomne závislé, že účtovná jednotka nemôže oceniť uvedený vložený derivát oddelene (t. j. bez ohľadu na hostiteľskú zmluvu).

Nástroje obsahujúce vložené deriváty

B4.3.9 Ako je uvedené v odseku B4.3.1, ak sa účtovná jednotka stane jednou zo strán hybridnej zmluvy s hostiteľskou zmluvou, ktorá nie je aktívom v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, a s jedným alebo viacerými vloženými derivátmi, v odseku 4.3.3 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby identifikovala každý takýto vložený derivát, posúdila, či je potrebné jeho oddelenie od hostiteľskej zmluvy, a pre tie, ktoré je potrebné oddeliť, oceňovala deriváty reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní i následne. Tieto požiadavky môžu byť zložitejšie alebo môžu mať za následok menej spoľahlivé ocenenie, než by bolo ocenenie celého nástroja reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Z toho dôvodu sa v tomto štandarde povoľuje určiť celú hybridnú zmluvu za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

B4.3.10 Takéto určenie sa môže použiť, či už sa v odseku 4.3.3 požaduje oddeliť vložené deriváty od hostiteľskej zmluvy alebo sa takéto oddelenie zakazuje. Odsekom 4.3.5 by sa však neodôvodňovalo určenie hybridnej zmluvy za oceňovanú reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v prípadoch uvedených v odseku 4.3.5 písm. a) a b), pretože takéto určenie by neviedlo k zredukovaniu zložitosti alebo zvýšeniu spoľahlivosti.

Prehodnocovanie vložených derivátov

B4.3.11 Keď sa účtovná jednotka po prvýkrát stane stranou danej zmluvy, v súlade s odsekom 4.3.3 posudzuje, či sa vložený derivát musí oddeliť od hostiteľskej zmluvy a či sa musí účtovať ako derivát. Následné prehodnocovanie je zakázané okrem prípadov, keď dôjde k takej zmene v podmienkach zmluvy, ktorou sa výrazne menia peňažné toky, ktoré by sa inak podľa zmluvy vyžadovali, pričom v takomto prípade je prehodnocovanie povinné. Účtovná jednotka stanoví, či je zmena peňažných tokov významná, a to zvážením rozsahu, do akého sa očakávané budúce peňažné toky, ktoré sú spojené s vloženým derivátom, hostiteľskou zmluvou alebo oboma, zmenili a či je zmena významná vo vzťahu k predchádzajúcim očakávaným peňažným tokom zo zmluvy.

B4.3.12 Odsek B4.3.11 sa nevťahuje na vložené deriváty v zmluvách nadobudnutých:

a) v podnikovej kombinácii (v zmysle vymedzenia v IFRS 3 *Podnikové kombinácie*);

b) v rámci kombinácie spoluovládaných účtovných jednotiek alebo podnikov, ako sa opisuje v odsekoch B1 až B4 štandardu IFRS 3; alebo

c) v rámci vytvorenia spoločného podniku v zmysle vymedzenia v IFRS 11 *Spoločné dohody*

alebo ich možného prehodnotenia k dátumu nadobudnutia ([1]).

([1]) IFRS 3 sa zaoberá nadobúdaním zmlúv s vloženými derivátmi v rámci podnikových kombinácií.

▼M53

Reklasifikácia finančných aktív (oddiel 4.4)

Reklasifikácia finančných aktív

B4.4.1 V odseku 4.4.1 sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby finančné aktíva reklasifikovala, ak účtovná jednotka zmení svoj obchodný model správy uvedených finančných aktív. Takéto zmeny sú podľa očakávaní veľmi zriedkavé. Takéto zmeny určuje vrcholový manažment účtovnej jednotky v dôsledku vonkajších alebo vnútorných zmien, pričom takéto zmeny musia byť pre prevádzky účtovnej jednotky významné a preukázateľné vonkajším stranám. K zmene obchodného modelu účtovnej jednotky preto dôjde len vtedy, keď účtovná jednotka buď začne vykonávať určitú činnosť, ktorá je pre jej prevádzky významná, alebo ju vykonávať prestane; napríklad keď účtovná jednotka nadobudla, odpredala alebo ukončila určitú obchodnú líniu. Medzi príklady zmeny obchodného modelu patria tieto situácie:

a) Účtovná jednotka má portfólio obchodných úverov, ktoré má v držbe s cieľom predať ich v krátkodobom horizonte. Účtovná jednotka nadobudne spoločnosť, ktorá spravuje obchodné úvery, a má obchodný model, na základe ktorého drží úvery s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky. Dané portfólio obchodných úverov už nie je na predaj a portfólio sa teraz spravuje spoločne s nadobudnutými obchodnými úvermi, pričom všetky sú držané s cieľom inkasovať zmluvné peňažné toky.

b) Spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami sa rozhodne ukončiť svoje podnikanie v oblasti retailových hypoték. Uvedené podnikanie už neprijíma nové obchodné činnosti a spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami aktívne uvádza na trh svoje portfólio hypotekárnych úverov na predaj.

B4.4.2 Zmena cieľa obchodného modelu účtovnej jednotky musí byť uskutočnená pred dátumom reklasifikácie. Ak sa napríklad spoločnosť zaoberajúca sa finančnými službami 15. februára rozhodne, že ukončí svoje podnikanie v oblasti retailových hypoték, a musí preto reklasifikovať všetky ovplyvnené finančné aktíva k 1. aprílu (t. j. k prvému dňu nasledujúceho obdobia vykazovania účtovnej jednotky), po 15. februári účtovná jednotka nesmie prijať nové obchodné činnosti v oblasti retailových hypoték, ani inak sa angažovať v činnostiach, ktoré sú v súlade s jej predchádzajúcim obchodným modelom.

B4.4.3 Zmenou obchodného modelu nie je:

a) zmena zámeru v súvislosti s konkrétnymi finančnými aktívami (a to aj za okolností významných zmien trhových podmienok).

b) dočasný zánik určitého trhu s finančnými aktívami.

c) prevod finančných aktív medzi časťami účtovnej jednotky s odlišnými obchodnými modelmi.

OCEŇOVANIE (KAPITOLA 5)

Prvotné ocenenie (oddiel 5.1)

B5.1.1 Reálnou hodnotou finančného nástroja pri prvotnom vykázaní je obvykle transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplateného alebo prijatého plnenia, pozri aj odsek B5.1.2A a štandard IFRS 13). Ak je však časť zaplateného alebo prijatého plnenia určená na iné účely, než je finančný nástroj, účtovná jednotka oceňuje finančný nástroj reálnou hodnotou. Napríklad reálnu hodnotu dlhodobého úveru alebo pohľadávky, ktoré nie sú úročené, možno oceniť ako súčasnú hodnotu

▼M53

všetkých budúcich peňažných príjmov diskontovanú pomocou prevládajúcej trhovej úrokovej sadzby (sadzieb) pre podobný nástroj (podobný z hľadiska meny, trvania, druhu úrokovej sadzby a iných faktorov) s podobným úverovým ratingom. Akákoľvek dodatočná požičaná suma predstavuje výdavok alebo zníženie výnosu, pokiaľ nespĺňa podmienky na jej vykázanie ako nejakého iného druhu aktíva.

B5.1.2 Ak účtovná jednotka poskytne úver s netrhovou úrokovou sadzbou (napríklad vo výške 5 percent v prípade, ak je trhová sadzba pre podobné úvery 8 percent) a ako kompenzáciu prijme vopred poplatok, účtovná jednotka vykazuje úver v jeho reálnej hodnote, t. j. bez prijatého poplatku.

B5.1.2A Najlepším dôkazom reálnej hodnoty finančného nástroja pri prvotnom vykázaní je obvykle transakčná cena (t. j. reálna hodnota zaplateného alebo prijatého plnenia, pozri aj IFRS 13). Ak účtovná jednotka zistí, že sa reálna hodnota pri prvotnom vykázaní líši od transakčnej ceny, ako sa uvádza v odseku 5.1.1A, účtovná jednotka zaúčtuje daný nástroj k uvedenému dátumu takto:

a) ocenení ho tak, ako sa to vyžaduje v odseku 5.1.1, ak je táto reálna hodnota preukázaná kótovanou cenou na aktívnom trhu pre identické aktívum alebo záväzok (t. j. vstup úrovne 1) alebo je výsledkom techniky oceňovania, ktorá využíva len údaje z pozorovateľných trhov. Účtovná jednotka vykazuje rozdiel medzi reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a transakčnou cenou ako zisk alebo stratu.

b) vo všetkých ostatných prípadoch ho ocenení tak, ako sa to vyžaduje v odseku 5.1.1, pričom ocenenie upraví tak, aby sa odložil rozdiel medzi reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a transakčnou cenou. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka vykazuje tento odložený rozdiel ako zisk alebo stratu len vtedy, keď vyplýva zo zmeny nejakého faktora (vrátane času), ktorý by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.

Následné oceňovanie (oddiely 5.2 a 5.3)

B5.2.1 Ak sa finančný nástroj, ktorý sa predtým vykazoval ako finančné aktívum, oceňuje reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a jeho reálna hodnota klesne pod nulu, tak ide o finančný záväzok oceňovaný v súlade s odsekom 4.2.1. Hybridné zmluvy s hostiteľskými zmluvami, ktoré sú aktívami v rámci rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, sa však vždy oceňujú v súlade s odsekom 4.3.2.

B5.2.2 Nasledujúci príklad ukazuje účtovanie transakčných nákladov pri prvotnom a následnom oceňovaní finančného aktíva oceňovaného reálnou hodnotou so zmenami vykazovanými cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade buď s odsekom 5.7.5 alebo s odsekom 4.1.2A. Účtovná jednotka nadobudne finančné aktívum za 100 CU plus nákupná provízia vo výške 2 CU. Účtovná jednotka prvotne vykazuje aktívum vo výške 102 CU. Koniec obdobia vykazovania nastane o jeden deň neskôr, keď je kótovaná trhová cena aktíva 100 CU. Ak by došlo k predaju aktíva, zaplatila by sa provízia vo výške 3 CU. K uvedenému dátumu účtovná jednotka aktívum oceňuje vo výške 100 CU (bez ohľadu na možnú províziu z predaja) a vykáže stratu vo výške 2 CU v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Ak sa finančné aktívum oceňuje reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A, transakčné náklady sa amortizujú do výsledku hospodárenia pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.

▼**M53**

B5.2.2A Následné oceňovanie finančného aktíva alebo finančného záväzku a následné vykazovanie ziskov a strát opísaných v odseku B5.1.2A musí byť konzistentné s požiadavkami tohto štandardu.

Investície do nástrojov vlastného imania a zmluvy o týchto investíciách

B5.2.3 Všetky investície do nástrojov vlastného imania a zmluvy súvisiace s týmito nástrojmi sa musia oceňovať reálnou hodnotou. Za obmedzených okolností však môžu byť vhodným odhadom reálnej hodnoty obstarávacie náklady. Môže to tak byť v prípade, keď na ocenenie reálnou hodnotou nie je k dispozícii dostatok aktuálnych informácií alebo ak existuje široká škála možných ocenení reálnou hodnotou a obstarávacie náklady predstavujú najlepší odhad reálnej hodnoty v rámci tejto škály.

B5.2.4 Medzi ukazovatele, že obstarávacie náklady nemusia predstavovať reálnu hodnotu, patrí:

a) významná zmena vo výkonnosti subjektu, do ktorého sa investuje, v porovnaní s rozpočtami, plánmi alebo medzníkmi.

b) zmeny v očakávaniach súvisiacich s tým, či sa dosiahnu technické produktové medzníky subjektu, do ktorého sa investuje.

c) významná zmena na trhu s akciami alebo produktmi či potenciálnymi produktmi subjektu, do ktorého sa investuje.

d) významná zmena globálneho hospodárstva alebo hospodárskeho prostredia, v ktorom pôsobí subjekt, do ktorého sa investuje.

e) významná zmena výkonnosti porovnateľných účtovných jednotiek alebo ocenení vyplývajúcich z celkového trhu.

f) vnútorné záležitosti subjektu, do ktorého sa investuje, ako napríklad podvody, obchodné spory, súdne spory, zmeny manažmentu alebo stratégie.

g) dôkazy z vonkajších transakcií s akciami subjektu, do ktorého sa investuje, buď zo strany subjektu, do ktorého sa investuje (ako napríklad čerstvá emisia akcií), alebo na základe prevodov nástrojov vlastného imania medzi tretími stranami.

B5.2.5 Zoznam v odseku B5.2.4 nie je úplný. Účtovná jednotka používa všetky informácie o výkonnosti a prevádzkach subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré sa stanú dostupnými po dátume prvotného vykázania. Pokiaľ akékoľvek takéto relevantné faktory existujú, môžu naznačovať, že obstarávacie náklady nemusia predstavovať reálnu hodnotu. V takých prípadoch musí účtovná jednotka oceňovať reálnou hodnotou.

B5.2.6 Obstarávacie náklady nikdy nie sú najlepším odhadom reálnej hodnoty pri investíciách do kótovaných nástrojov vlastného imania (alebo zmluvách o kótovaných nástrojoch vlastného imania).

▼M53

Oceňovanie v amortizovanej hodnote (oddiel 5.4)

Metóda efektívnej úrokovej miery

B5.4.1 Pri uplatňovaní metódy efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka identifikuje poplatky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja. Opis poplatkov za finančné služby nemusí poukazovať na povahu a podstatu poskytovaných služieb. S poplatkami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja, sa zaobchádza ako s úpravou efektívnej úrokovej miery s výnimkou prípadov, keď sa tento finančný nástroj neoceňuje reálnou hodnotou, pričom zmena reálnej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. V takých prípadoch sa poplatky vykazujú ako výnosy alebo náklady, keď sa tento nástroj prvotne vykáže.

B5.4.2 Medzi poplatky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja, patria:

a) poplatky pri vzniku prijaté účtovnou jednotkou v súvislosti s vytvorením alebo nadobudnutím finančného aktíva. Takéto poplatky môžu zahŕňať kompenzáciu za činnosti, ako je hodnotenie finančnej situácie dlžníka, hodnotenie a zaznamenávanie záruk, kolaterálu a iných bezpečnostných opatrení, rokovanie o podmienkach nástroja, príprava a spracovanie dokumentov a ukončenie transakcie. Tieto poplatky sú neoddeliteľnou súčasťou vytvorenia zainteresovanosti na výslednom finančnom nástroji.

b) poplatky za viazanie zdrojov prijaté účtovnou jednotkou na poskytnutie úveru, keď sa úverový prísľub neoceňuje v súlade s odsekom 4.2.1. písm. a) a je pravdepodobné, že účtovná jednotka uzavrie osobitnú dohodu o poskytovaní úverov. Tieto poplatky sa považujú za kompenzáciu za pokračujúcu zainteresovanosť na nadobudnutí finančného nástroja. Ak platnosť prísľubu uplynie bez toho, aby účtovná jednotka poskytla úver, poplatok sa vykáže ako výnos po uplynutí platnosti.

c) poplatky pri vzniku zaplatené za emisiu finančných záväzkov oceňovaných v amortizovanej hodnote. Tieto poplatky sú neoddeliteľnou súčasťou vytvorenia zainteresovanosti na finančnom záväzku. Účtovná jednotka odlišuje poplatky a náklady, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery pre finančný záväzok, od poplatkov pri vzniku a transakčných nákladov týkajúcich sa práva poskytovať služby, ako napríklad služby správy investícií.

B5.4.3 Medzi poplatky, ktoré nie sú neoddeliteľnou súčasťou efektívnej úrokovej miery finančného nástroja a účtujú sa v súlade s IFRS 15, patria:

a) poplatky účtované za obsluhu úveru;

b) poplatky za viazanie zdrojov na poskytnutie úveru, keď sa úverový prísľub neoceňuje v súlade s odsekom 4.2.1 písm. a) a je nepravdepodobné, že sa uzavrie osobitná dohoda o poskytovaní úverov a

c) poplatky za združovanie úverov, ktoré prijala účtovná jednotka, ktorá sprostredkuje úver a sama pre seba si nenechá žiadnu časť úverového balíka (alebo si nechá určitú časť s rovnakou efektívnou úrokovou mierou pri porovnateľnom riziku ako iní účastníci).

▼**M53**

B5.4.4 Pri používaní metódy efektívnej úrokovej miery účtovná jednotka vo všeobecnosti amortizuje všetky poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady a iné prémie alebo diskonty obsiahnuté vo výpočte efektívnej úrokovej miery počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Ak je však obdobie, na ktoré sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty kratšie, použije sa toto kratšie obdobie. Ide o situáciu, keď je premenná, na ktorú sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty, precenená na trhové miery pred očakávanou splatnosťou finančného nástroja. V takomto prípade je príslušným obdobím amortizácie obdobie do dátumu ďalšieho takéhoto precenenia. Ak je napríklad v prémii alebo diskonte finančného nástroja s pohyblivou úrokovou mierou zohľadnený úrok, ktorý sa z tohto finančného nástroja akumuluje od poslednej platby úrokov, alebo sú v nich odzrkadlené zmeny trhových mier od doby, keď bola pohyblivá úroková miera prestavená na trhovú mieru, prémia alebo diskont sa budú amortizovať do ďalšieho dátumu, ku ktorému sa znovu prestaví pohyblivá úroková miera na trhovú mieru. Je to tak preto, lebo prémia alebo diskont sa týkajú obdobia do ďalšieho dátumu prestavenia úrokovej miery, pretože k uvedenému dátumu je premenná, ktorej sa prémia alebo diskont týkajú (t. j. úrokové miery), znovu prestavená na trhové miery. Ak však prémia alebo diskont vyplývajú zo zmeny úverového rozpätia nad pohyblivou úrokovou mierou stanovenou vo finančnom nástroji alebo z iných premenných, ktoré nie sú znovu prestavené na trhové miery, prémia alebo diskont sa amortizujú počas očakávanej životnosti finančného nástroja.

B5.4.5 Pokiaľ ide o finančné aktíva s pohyblivou úrokovou mierou a finančné záväzky s pohyblivou úrokovou mierou, efektívnu úrokovú mieru mení pravidelné prehodnocovanie peňažných tokov realizované na účely zohľadňovania pohybov trhových úrokových sadzieb. Ak sú finančné aktívum s pohyblivou úrokovou mierou alebo finančný záväzok s pohyblivou úrokovou mierou prvotne vykázané v sume rovnajúcej sa istine pohľadávky alebo záväzku k dátumu splatnosti, opätovný odhad budúcich platieb úrokov obvykle nemá významný vplyv na účtovnú hodnotu aktíva alebo záväzku.

B5.4.6 Ak účtovná jednotka prehodnotí svoje odhady platieb alebo príjmov (okrem úprav v súlade s odsekom 5.4.3 a zmien odhadov očakávaných úverových strát), musí upraviť hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu finančného záväzku (alebo skupiny finančných nástrojov) tak, aby sa v nej odzrkadľovali súčasné a revidované odhadované zmluvné peňažné toky. Účtovná jednotka prepočítava hrubú účtovnú hodnotu finančného aktíva alebo amortizovanú hodnotu finančného záväzku ako súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich zmluvných peňažných tokov, ktoré sú diskontované pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného nástroja (alebo úverovo upravenou efektívnou úrokovou mierou pre kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktíva) alebo, keď je to vhodné, revidovanou efektívnou úrokovou mierou vypočítanou v súlade s odsekom 6.5.10. Úprava sa vykáže vo výsledku hospodárenia ako výnos alebo náklad.

B5.4.7 V určitých prípadoch sa finančné aktívum pri prvotnom vykázaní považuje za úverovo znehodnotené, pretože úverové riziko je veľmi vysoké a v prípade nákupu je nadobudnuté s veľkým diskontom. Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby pri výpočte úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery pre finančné aktíva, ktoré sa pri prvotnom vykázaní považujú za kúpené alebo vzniknuté úverovo znehodnotené aktíva, zahrnula do očakávaných peňažných tokov prvotné očakávané úverové straty. To však neznamená, že úverovo upravená efektívna úroková miera by sa mala uplatňovať výhradne preto, lebo s finančným aktívom sa pri prvotnom vykázaní spája vysoké úverové riziko.

▼M53

Transakčné náklady

B5.4.8 Transakčné náklady zahŕňajú poplatky a provízie platené sprostredkovateľom (vrátane zamestnancov vystupujúcich ako sprostredkovatelia predaja), poradcom, burzovým maklérom a dílerom, odvody regulačným úradom a burzám cenných papierov a prevodové dane a clá. Transakčné náklady nezahŕňajú prémie alebo diskonty dlhových nástrojov, náklady na financovanie alebo interné administratívne náklady či náklady na držbu.

Odpisovanie

B5.4.9 Odpisovanie sa môže týkať finančného aktíva ako celku alebo jeho časti. Účtovná jednotka napríklad plánuje vymôcť kolaterál týkajúci sa finančného aktíva a očakáva, že z daného kolaterálu získa späť najviac 30 percent hodnoty finančného aktíva. Ak účtovná jednotka nemá primerané vyhliadky na spätné získanie žiadnych ďalších peňažných tokov z finančného aktíva, mala by zvyšných 70 percent finančného aktíva odpísať.

Zníženie hodnoty (oddiel 5.5)

Posudzovanie na kolektívnom a individuálnom základe

B5.5.1 V snahe splniť cieľ, ktorým je vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti pri výrazných zvýšeniach úverového rizika od prvotného vykázania, môže byt nutné vykonať posúdenie výrazného zvýšenia úverového rizika na kolektívnom základe tak, že sa zvážia informácie, ktoré naznačujú výrazné zvýšenia úverového rizika napríklad pri skupine alebo podskupine finančných nástrojov. Zámerom tohto posúdenia je zabezpečiť, aby účtovná jednotka splnila cieľ vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti, keď dôjde k výrazným zvýšeniam úverového rizika, a to aj vtedy, keď dôkazy takýchto výrazných zvýšení úverového rizika na úrovni individuálneho nástroja ešte nie sú k dispozícii.

B5.5.2 Vo všeobecnosti sa očakáva, že očakávané úverové straty počas celej životnosti sa vykážu pred tým, ako sa finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti. Úverové riziko sa obvykle výrazne zvýši pred tým, ako sa finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti alebo ako sa spozorujú iné faktory oneskorenia špecifické pre daného dlžníka (napríklad zmena alebo reštrukturalizácia). Keď sú preto bez neprimeraných nákladov alebo úsilia k dispozícii primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú viac zamerané na budúcnosť než informácie o stave po splatnosti, musia sa použiť na posúdenie zmien úverového rizika.

B5.5.3 V závislosti od povahy finančných nástrojov a informácií o úverovom riziku, ktoré sú k dispozícii pre konkrétne skupiny finančných nástrojov, však účtovná jednotka nemusí byť schopná identifikovať významné zmeny úverového rizika pre jednotlivé finančné nástroje pred tým, ako sa daný finančný nástroj dostane do stavu po splatnosti. Môže to tak byť pri finančných nástrojoch, ako napríklad retailové úvery, pri ktorých existuje len málo, resp. neexistujú žiadne aktualizované informácie o úverovom riziku, ktoré sa bežne získavajú a monitorujú pri jednotlivom nástroji až dovtedy, kým zákazník neporuší zmluvné podmienky. Ak sa zmeny úverového rizika pri jednotlivých finančných nástrojoch nezachytia pred tým, ako sa dostanú do stavu po splatnosti, opravná položka na stratu založená len na úverových informáciách na úrovni jednotlivých finančných nástrojov by verne nepredstavovala zmeny úverového rizika od prvotného vykázania.

▼**M53**

B5.5.4 Za určitých okolností účtovná jednotka nemá primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, na ocenenie očakávaných úverových strát počas celej životnosti pre jednotlivé nástroje. V takomto prípade sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazujú na kolektívnom základe, v ktorom sú zohľadnené komplexné informácie o úverovom riziku. Tieto komplexné informácie o úverovom riziku musia zahŕňať nielen informácie o stave po splatnosti, ale aj všetky relevantné úverové informácie vrátane makroekonomických informácií zameraných na budúcnosť, aby sa dal približne stanoviť výsledok vykázania očakávaných úverových strát počas celej životnosti, keď došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika od prvotného vykázania na úrovni jednotlivého nástroja.

B5.5.5 Na účely stanovenia výrazných zvýšení úverového rizika a vykázania opravnej položky na stratu na kolektívnom základe účtovná jednotka môže zoskupovať finančné nástroje na základe spoločných charakteristík úverového rizika s cieľom uľahčiť analýzu, ktorá je navrhnutá tak, by umožnila včas identifikovať výrazné zvýšenia úverového rizika. Účtovná jednotka by nemala tieto informácie zahmlievať tým, že bude zoskupovať finančné nástroje s odlišnými rizikovými charakteristikami. Medzi príklady spoločných charakteristík úverového rizika môžu okrem iného patriť:

a) druh nástroja;

b) úverové ratingy;

c) druh kolaterálu;

d) dátum prvotného vykázania;

e) zostávajúci čas do splatnosti;

f) odvetvie;

g) zemepisné umiestnenie dlžníka a

h) hodnota kolaterálu vo vzťahu k finančnému aktívu, ak má vplyv na pravdepodobnosť výskytu zlyhania (napríklad pôžičky bez regresu v určitých jurisdikciách alebo pomery úveru k hodnote).

B5.5.6 V odseku 5.5.4 sa vyžaduje, aby sa očakávané úverové straty počas celej životnosti vykazovali pri všetkých finančných nástrojoch, pri ktorých došlo od prvotného vykázania k výrazným zvýšeniam úverového rizika. Ak v snahe splniť tento cieľ účtovná jednotka nedokáže zoskupiť finančné nástroje, pri ktorých sa úverové riziko považuje za výrazne zvýšené od prvotného vykázania na základe spoločných charakteristík úverového rizika, účtovná jednotka by mala vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti z tej časti finančných aktív, pri ktorých sa úverové riziko považuje za výrazne zvýšené. Agregácia finančných nástrojov na účely posúdenia, či došlo k zmenám úverového rizika na kolektívnom základe, sa môže časom meniť v nadväznosti na to, ako sú dostupné nové informácie o skupinách finančných nástrojov alebo jednotlivých finančných nástrojoch.

▼M53

Načasovanie vykazovania očakávaných úverových strát počas celej životnosti

B5.5.7 Posúdenie toho, či by sa mali vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti, vychádza z výrazných zvýšení pravdepodobnosti alebo rizika výskytu zlyhania od prvotného vykázania (bez ohľadu na to, či pri finančnom nástroji došlo k preceneniu s cieľom zohľadniť zvýšenie úverového rizika) a nie z dôkazov toho, že by finančné aktívum malo byť k dátumu vykazovania úverovo znehodnotené alebo že by skutočne došlo k výskytu zlyhaniu. Vo všeobecnosti platí, že k výraznému zvýšeniu úverového rizika dochádza pred tým, ako sa finančné aktívum stane úverovo znehodnoteným alebo ako sa skutočne vyskytne zlyhanie.

B5.5.8 Pri úverových prísľuboch účtovná jednotka zohľadňuje zmeny v riziku výskytu zlyhania pri tom úvere, ktorého sa daný úverový prísľub týka. Pri zmluvách o finančnej záruke účtovná jednotka zohľadňuje zmeny v riziku, že konkrétny dlžník zlyhá vo vzťahu k danej zmluve.

B5.5.9 Význam zmeny úverového rizika od prvotného vykázania závisí od rizika výskytu zlyhania v čase prvotného vykázania. Takže daná zmena rizika výskytu zlyhania bude v absolútnom vyjadrení výraznejšia pri finančnom nástroji, s ktorým sa spája nižšie prvotné riziko výskytu zlyhania, než pri finančnom nástroji, s ktorým sa spája vyššie prvotné riziko výskytu zlyhania.

B5.5.10 Riziko výskytu zlyhania pri finančných nástrojoch s porovnateľným úverovým rizikom je o to vyššie, čím dlhšia je očakávaná životnosť daného nástroja; napríklad riziko výskytu zlyhania pri dlhopise s ratingom AAA s očakávanou životnosťou 10 rokov je vyššie než pri dlhopise s ratingom AAA s očakávanou životnosťou päť rokov.

B5.5.11 Vzhľadom na vzťah medzi očakávanou životnosťou a rizikom výskytu zlyhania sa zmena úverového rizika nedá posudzovať jednoduchým porovnaním zmeny absolútneho rizika výskytu zlyhania v priebehu času. Ak je napríklad riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji s očakávanou životnosťou 10 rokov pri prvotnom vykázaní identické s rizikom výskytu zlyhania pri uvedenom finančnom nástroji, keď je v nasledujúcom období jeho očakávaná životnosť len päť rokov, môže to znamenať zvýšenie úverového rizika. Je to tak preto, lebo riziko výskytu zlyhania sa počas očakávanej životnosti obvykle plynutím času znižuje, ak je úverové riziko nezmenené a finančný nástroj je bližšie k termínu splatnosti. Pri finančných nástrojoch, pri ktorých významné platobné povinnosti existujú až tesne pred splatnosťou finančného nástroja, sa však riziko výskytu zlyhania nemusí postupom času nevyhnutne znižovať. V takomto prípade by účtovná jednotka mala zároveň zohľadňovať iné kvalitatívne faktory, ktoré by preukázali, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika.

B5.5.12 Pri posudzovaní toho, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika z finančného nástroja, alebo pri oceňovaní očakávaných úverových strát môže účtovná jednotka uplatňovať rôzne prístupy. Účtovná jednotka môže na rozličné finančné nástroje uplatňovať rozličné prístupy. Prístup, ktorý neobsahuje výslovnú pravdepodobnosť zlyhania ako jeden zo vstupov ako takých, ako napríklad prístup založený na miere úverových strát, môže byť konzistentný s požiadavkami tohto štandardu za predpokladu, že účtovná jednotka dokáže oddeliť zmeny rizika výskytu zlyhania od zmien iných faktorov očakávaných úverových strát, ako napríklad kolaterál, a pri posudzovaní zohľadní tieto aspekty:

▼**M53**

a) zmenu rizika výskytu zlyhania od prvotného vykázania;

b) očakávanú životnosť finančného nástroja a

c) primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré môžu mať vplyv na úverové riziko.

B5.5.13 V metódach, ktoré sa používajú na stanovenie toho, či od prvotného vykázania finančného nástroja došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, by sa mali zohľadňovať charakteristiky finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov) a vzorce zlyhania z minulosti pre porovnateľné finančné nástroje. Napriek požiadavke odseku 5.5.9 môžu pri finančných nástrojoch, ktorých vzorce zlyhania nie sú koncentrované v konkrétnom bode počas očakávanej životnosti finančného nástroja, môžu byť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov primeranou aproximáciou zmien celkového rizika výskytu zlyhania. V takýchto prípadoch účtovná jednotka môže použiť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov na stanovenie toho, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, pokiaľ okolnosti nenaznačujú, že je potrebné posúdenie počas celkovej životnosti.

B5.5.14 Pri určitých finančných nástrojoch alebo za určitých okolností však nemusí byť vhodné použiť zmeny rizika výskytu zlyhania počas nasledujúcich 12 mesiacov na stanovenie toho, či by sa mali vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti. Napríklad zmena rizika výskytu zlyhania v nasledujúcich 12 mesiacoch nemusí byť vhodným základom na stanovenie toho, či došlo k zvýšeniu úverového rizika z finančného nástroja so splatnosťou viac než 12 mesiacov, keď:

a) s daným finančným nástrojom sa spájajú významné platobné povinnosti až po nasledujúcich 12 mesiacoch;

b) nastanú zmeny relevantných makroekonomických alebo iných faktorov súvisiacich s úverom, ktoré nie sú primerane zohľadnené v riziku výskytu zlyhania v nasledujúcich 12 mesiacoch; alebo

c) zmeny faktorov súvisiacich s úverom majú vplyv len na úverové riziko finančného nástroja (alebo majú výraznejší účinok) až po období 12 mesiacov.

Stanovenie, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika

B5.5.15 Pri stanovovaní toho, či je nutné vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti, účtovná jednotka zohľadňuje primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré môžu mať vplyv na úverové riziko z finančného nástroja v súlade s odsekom 5.5.17 písm. c). Pri stanovovaní toho, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka nemusí uskutočňovať vyčerpávajúce vyhľadávanie informácií.

▼**M53**

B5.5.16 Analýza úverového rizika je viacfaktorovou a holistickou analýzou; to, či je konkrétny faktor relevantný, a jeho váha v porovnaní s inými faktormi bude závisieť od druhu produktu, charakteristík finančných nástrojov a dlžníka, ako aj od geografického regiónu. Účtovná jednotka zohľadňuje primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré sú relevantné pre konkrétny posudzovaný finančný nástroj. Niektoré faktory alebo ukazovatele však nemusia byť identifikovateľné na úrovni jednotlivého finančného nástroja. V takomto prípade by sa dané faktory alebo ukazovatele mali posudzovať pre príslušné portfóliá, skupiny portfólií alebo časti portfólia finančných nástrojov s cieľom stanoviť, či bola splnená požiadavka odseku 5.5.3 na vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti.

B5.5.17 Ďalej uvedený nevyčerpávajúci zoznam informácií môže byť relevantný pri posudzovaní zmien úverového rizika:

a) významné zmeny interných cenových ukazovateľov úverového rizika v dôsledku zmeny úverového rizika od vzniknutia vrátane, okrem iného, úverového rozpätia, ku ktorému by došlo, ak by konkrétny finančný nástroj alebo podobný finančný nástroj s rovnakými podmienkami a rovnakou protistranou bol novo vytvorený alebo emitovaný k dátumu vykazovania.

b) iné zmeny mier alebo podmienok existujúceho finančného nástroja, ktoré by boli výrazne odlišné, ak by nástroj bol novo vytvorený alebo emitovaný k dátumu vykazovania (ako napríklad prísnejšie opatrenia, zvýšená výška kolaterálu alebo záruk alebo vyššie krytie príjmov) z dôvodu zmien úverového rizika z finančného nástroja od prvotného vykázania.

c) významné zmeny externých trhových ukazovateľov úverového rizika pri konkrétnom finančnom nástroji alebo podobných finančných nástrojoch s rovnakou očakávanou životnosťou. Medzi zmeny trhových ukazovateľov úverového rizika patria okrem iného aj:

   i) kreditné rozpätie;

   ii) ceny swapov na kreditné zlyhanie pre dlžníka;

   iii) dĺžka trvania, počas ktorého reálna hodnota finančného aktíva bola nižšia než jeho amortizovaná hodnota, alebo rozsah takéhoto zníženia a

   iv) iné trhové informácie súvisiace s dlžníkom, ako napríklad zmeny ceny dlhových nástrojov a nástrojov vlastného imania dlžníka.

d) skutočná alebo očakávaná významná zmena externého úverového ratingu finančného nástroja.

e) skutočné alebo očakávané zníženie interného úverového ratingu pre dlžníka alebo zníženie behaviorálneho skóre používaného na interné posudzovanie úverového rizika. Interné úverové ratingy a interné behaviorálne skóre sú spoľahlivejšie, keď sú naviazané na externé ratingy alebo keď sa opierajú o štúdie zlyhania.

▼M53

f) existujúce alebo predpovedané nepriaznivé zmeny podnikateľských, finančných alebo hospodárskych podmienok, ktoré podľa očakávaní spôsobia významnú zmenu schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti, ako napríklad skutočné alebo očakávané zvýšenie úrokových sadzieb alebo skutočné alebo očakávané zvýšenie mier nezamestnanosti.

g) skutočná alebo očakávaná významná zmena prevádzkových výsledkov dlžníka. Príkladom môže byť skutočný alebo očakávaný pokles výnosov alebo marží, zvyšovanie prevádzkových rizík, nedostatky prevádzkového kapitálu, znižovanie kvality aktív, zvyšovanie pákového efektu súvahy, problémy v oblasti likvidity či riadenia alebo zmeny rozsahu podnikateľskej či organizačnej štruktúry (ako napríklad zrušenie určitého segmentu podnikania), ktoré vedú k významnej zmene schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti.

h) výrazné zvýšenia úverového rizika z iných finančných nástrojov toho istého dlžníka.

i) skutočná alebo očakávaná významná nepriaznivá zmena regulačného, hospodárskeho alebo technologického prostredia dlžníka, ktorá vedie k významnej zmene schopnosti dlžníka plniť si dlhové povinnosti, ako napríklad pokles dopytu po predávanom produkte dlžníka z dôvodu posunu v technológii.

j) významné zmeny hodnoty kolaterálu, ktorým je podporený záväzok, alebo kvality záruk tretích strán či zvýšení kreditnej kvality, ktoré podľa očakávaní znížia hospodársku motiváciu dlžníka uskutočňovať zmluvné platby podľa harmonogramu alebo majú iný vplyv na pravdepodobnosť výskytu zlyhania. Ak sa napríklad hodnota kolaterálu zníži, pretože došlo k poklesu cien nehnuteľností, dlžníci v niektorých jurisdikciách majú väčšiu motiváciu nesplácať svoje hypotéky.

k) významná zmena kvality záruky, ktorú poskytol akcionár (alebo materské spoločnosti jednotlivca), ak akcionár (alebo materské spoločnosti) majú motiváciu a finančnú schopnosť kapitálovými alebo hotovostnými injekciami predísť nesplácaniu.

l) významné zmeny, ako napríklad zníženia finančnej podpory od materskej účtovnej jednotky či inej pridruženej spoločnosti, alebo skutočná alebo očakávaná významná zmena zvýšenia kreditnej kvality, ktoré podľa očakávaní znížia hospodársku motiváciu dlžníka uskutočňovať zmluvné platby podľa harmonogramu. Zvýšenia alebo podpora kreditnej kvality zahŕňajú posúdenie finančného stavu ručiteľa a/alebo, pri podieloch emitovaných pri sekuritizáciách, toho, či podriadené podiely podľa očakávaní budú schopné absorbovať očakávané úverové straty (napríklad pri úveroch tvoriacich podkladové aktívum cenného papiera).

m) očakávané zmeny úverovej dokumentácie vrátane očakávaného porušenia zmluvy, ktoré môžu viesť k zrušeniu alebo zmenám ustanovení, úrokovým prázdninám, zvyšovaniu úrokovej sadzby, vyžadovaniu ďalšieho kolaterálu alebo záruk, resp. iné zmeny zmluvného rámca nástroja.

▼M53

n) významné zmeny očakávanej výkonnosti a správania dlžníka vrátane zmien platobnej situácie dlžníkov v skupine (napríklad zvýšenie očakávaného počtu alebo rozsahu meškajúcich zmluvných platieb alebo výrazné zvýšenia očakávaného počtu dlžníkov na kreditných kartách, pri ktorých sa očakáva, že sa priblížia alebo prekročia svoj limit alebo ktorí budú podľa očakávaní platiť minimálnu mesačnú platbu).

o) zmeny prístupu účtovnej jednotky k riadeniu úveru vo vzťahu k danému finančnému nástroju; t. j. na základe nových ukazovateľov zmien úverového rizika z finančného nástroja sa očakáva, že prax riadenia úverových rizík účtovnej jednotky sa stane aktívnejšou alebo sa zameria na riadenie daného nástroja vrátane toho, že by nástroj začal byť prísnejšie monitorovaný alebo kontrolovaný, resp. by účtovná jednotka osobitne zakročila vo vzťahu k dlžníkovi.

p) informácie o stave po splatnosti vrátane vyvrátiteľnej domnienky uvedenej v odseku 5.5.11.

B5.5.18 V určitých prípadoch dostupné kvalitatívne a neštatistické kvantitatívne informácie môžu postačovať na stanovenie toho, že finančný nástroj splnil kritérium na vykazovanie opravnej položky na stratu vo výške, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. To znamená, že informácie nemusia plynúť cez štatistický model alebo proces stanovovania úverových ratingov, aby sa stanovilo, či došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika daného finančného nástroja. V iných prípadoch účtovná jednotka možno bude musieť zohľadniť iné informácie vrátane informácií zo svojich štatistických modelov alebo procesov stanovovania úverových ratingov. Alternatívne môže účtovná jednotka založiť posúdenie na oboch druhoch informácií, t. j. na kvalitatívnych faktoroch, ktoré nie sú zachytené v internom ratingovom procese, a na osobitnej kategórii interného ratingu k dátumu vykazovania, pričom zohľadní charakteristiky úverového rizika pri prvotnom vykázaní, ak sú oba druhy informácií relevantné.

Vyvrátiteľná domnienka viac než 30 dní po splatnosti

B5.5.19 Vyvrátiteľná domnienka podľa odseku 5.5.11 nie je absolútnym ukazovateľom toho, že by sa mali vykázať očakávané úverové straty počas celej životnosti, no predpokladá sa, že predstavuje najneskorší bod, ku ktorému by sa očakávané úverové straty počas celej životnosti mali vykázať, a to aj pri použití informácií zameraných na budúcnosť (vrátane makroekonomických faktorov na úrovni portfólia).

B5.5.20 Túto domnienku môže účtovná jednotka vyvrátiť. Urobiť tak však môže len vtedy, keď má k dispozícii primerané a preukázateľné informácie, ktoré preukazujú, že aj keby sa zmluvné platby dostali do stavu vyše 30 dní po splatnosti, nepredstavuje to výrazné zvýšenie úverového rizika finančného nástroja. Napríklad keď k nesplácaniu došlo v dôsledku administratívneho prehliadnutia, a teda nie v dôsledku finančných ťažkostí dlžníka, alebo keď účtovná jednotka má prístup k historickým dôkazom, z ktorých vyplýva, že medzi výraznými zvýšeniami rizika výskytu zlyhania a finančnými aktívami, z ktorých sú platby vyše 30 dní po splatnosti, neexistuje žiadna korelácia, no tieto dôkazy poukazujú na takúto koreláciu pri platbách, ktoré sú viac než 60 dní po splatnosti.

▼M53

B5.5.21 Účtovná jednotka nemôže zosúladiť načasovanie výrazných zvýšení úverového rizika a vykazovania očakávaných úverových strát počas celej životnosti s časom, keď sa finančné aktívum považuje za úverovo znehodnotené, alebo s internou definíciou účtovnej jednotky týkajúcej sa zlyhania.

Finančné nástroje, ktoré majú k dátumu vykazovania nízke úverové riziko

B5.5.22 Úverové riziko z finančného nástroja sa považuje za nízke na účely odseku 5.5.10, ak sa s finančným nástrojom spája nízke riziko zlyhania, dlžník má silnú schopnosť plniť si povinnosti týkajúce sa zmluvných peňažných tokov v blízkej budúcnosti a nepriaznivé zmeny hospodárskych a podnikateľských podmienok v dlhodobom horizonte môžu, ale nevyhnutne nemusia, znížiť schopnosť dlžníka plniť si povinnosti týkajúce sa zmluvných peňažných tokov. Finančné nástroje sa nepovažujú za nástroje s nízkym úverovým rizikom, keď sa považujú za nástroje s nízkym rizikom straty jednoducho z dôvodu hodnoty kolaterálu, pričom bez uvedeného kolaterálu by sa finančný nástroj za nástroj s nízkym úverovým rizikom nepovažoval. Finančné nástroje sa zároveň nepovažujú za nástroje s nízkym úverovým rizikom jednoducho z toho dôvodu, že majú nižšie riziko zlyhania než iné finančné nástroje účtovnej jednotky alebo oproti úverovému riziku jurisdikcie, v rámci ktorej účtovná jednotka pôsobí.

B5.5.23 S cieľom stanoviť, či sa s finančným nástrojom spája nízke úverové riziko, účtovná jednotka môže použiť svoje interné ratingy úverového rizika alebo iné metodiky, ktoré sú konzistentné s globálnym chápaním definície nízkeho úverového rizika a ktoré zohľadňujú riziká a druh posudzovaných finančných nástrojov. Externý rating v hodnote „investičný stupeň“ je príkladom finančného nástroja, ktorý sa dá považovať za nástroj s nízkym úverovým rizikom. Aby sa finančné nástroje považovali za nástroje s nízkym úverovým rizikom, nemusia však byť ratingovo hodnotené externe. Za nástroj s nízkym úverovým rizikom by ich však mal považovať taký účastník trhu, ktorý zohľadnil všetky obchodné podmienky daného finančného nástroja.

B5.5.24 Očakávané úverové straty počas celej životnosti sa nevykazujú pri finančnom nástroji jednoducho z dôvodu, že daný nástroj bol v predchádzajúcom období vykazovania považovaný za nástroj s nízkym úverovým rizikom, pričom k dátumu vykazovania sa za nástroj s nízkym úverovým rizikom nepovažuje. V takomto prípade účtovná jednotka stanovuje, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, a teda či sa v súlade s odsekom 5.5.3 vyžaduje vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti.

Zmeny

B5.5.25 Za určitých okolností môže opätovné prerokovanie alebo zmena zmluvných peňažných tokov z finančného aktíva viesť podľa tohto štandardu k ukončeniu vykazovania existujúceho finančného aktíva. Keď daná zmena finančného aktíva vedie k ukončeniu vykazovania existujúceho finančného aktíva a následnému vykázaniu zmeneného finančného aktíva, zmenené aktívum sa na účely tohto štandardu považuje za „nové“ finančné aktívum.

▼M53

B5.5.26 Keď sa na zmenené finančné aktívum následne uplatňujú požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty, za dátum prvotného vykázania uvedeného finančného aktíva sa považuje dátum zmeny. Obvykle to znamená, že opravná položka na stratu sa ocení vo výške rovnajúcej sa 12-mesačným očakávaným úverovým stratám až dovtedy, kým nie sú splnené požiadavky na vykázanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti podľa odseku 5.5.3. Za určitých neobvyklých okolností po zmene, ktorá vedie k ukončeniu vykazovania pôvodného finančného aktíva, však môžu existovať dôkazy, že zmenené finančné aktívum je pri prvotnom vykázaní úverovo znehodnotené, a finančné aktívum by sa teda malo vykázať ako vzniknuté úverovo znehodnotené finančné aktívum. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď došlo k významnej zmene problémového aktíva, ktorá viedla k ukončeniu vykazovania pôvodného finančného aktíva. V takomto prípade je možné, že zmena povedie k novému finančnému aktívu, ktoré je pri prvotnom vykázaní úverovo znehodnotené.

B5.5.27 Ak došlo k opätovnému prerokovaniu alebo inej zmene zmluvných peňažných tokov z finančného aktíva, no vykazovanie finančného aktíva nebolo ukončené, uvedené finančné aktívum sa automaticky nepovažuje za aktívum s nižším úverovým rizikom. To, či od prvotného vykázania došlo k výraznému zvýšeniu úverového rizika, účtovná jednotka posudzuje na základe všetkých primeraných a preukázateľných informácií, ktoré sú k dispozícii bez neprimeraných nákladov alebo úsilia. Sem patria historické a na budúcnosť zamerané informácie a posúdenie úverového rizika počas očakávanej životnosti finančného aktíva, čo zahŕňa informácie o okolnostiach, ktoré k danej zmene viedli. Medzi dôkazy, že kritériá na vykazovanie očakávaných úverových strát počas celej životnosti už nie sú splnené, môžu patriť historické záznamy o aktuálnych a včasných platbách za zmenených zmluvných podmienok. Zákazník by obvykle musel preukázať konzistentne dobré platobné správanie počas obdobia pred tým, ako sa úverové riziko začalo považovať za znížené. Historické záznamy o zmeškaných alebo neúplných platbách by sa napríklad obvykle nezmazali jednoducho preto, lebo došlo k jednej platbe načas po zmene zmluvných podmienok.

Oceňovanie očakávaných úverových strát

Očakávané úverové straty

B5.5.28 Očakávané úverové straty predstavujú odhad úverových strát vážený pravdepodobnosťou (t. j. súčasná hodnota všetkých nedostatkov hotovosti) počas očakávanej životnosti finančného nástroja. Nedostatok hotovosti je rozdiel medzi peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné, a peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane. Keďže očakávané úverové straty zohľadňujú sumu a načasovanie platieb, úverová strata vzniká aj vtedy, keď účtovná jednotka očakáva, že bude plne vyplatená, avšak neskôr, než je zmluvná splatnosť.

B5.5.29 Pri finančných aktívach zodpovedá úverová strata súčasnej hodnote rozdielu medzi:

a) zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke podľa zmluvy splatné, a

b) peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane.

▼**M53**

B5.5.30 Pri nevyčerpaných úverových prísľuboch zodpovedá úverová strata súčasnej hodnote rozdielu medzi:

a) zmluvnými peňažnými tokmi, ktoré sú účtovnej jednotke splatné, ak držiteľ úverového prísľubu daný úver čerpá, a

b) peňažnými tokmi, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane, ak je daný úver čerpaný.

B5.5.31 Odhad účtovnej jednotky týkajúci sa očakávaných úverových strát z úverových prísľubov musí byť konzistentný s jej očakávaniami týkajúcimi sa čerpaní pri uvedenom úverovom prísľube, t. j. pri odhadovaní 12-mesačných očakávaných úverových strát zohľadňuje očakávanú časť úverového prísľubu, ktorá sa bude čerpať počas 12 mesiacov od dátumu vykazovania, a pri odhadovaní očakávaných úverových strát počas celej životnosti zohľadňuje očakávanú časť úverového prísľubu, ktorá sa bude čerpať počas očakávanej životnosti úverového prísľubu.

B5.5.32 Pri zmluve o finančnej záruke je účtovná jednotka povinná realizovať platby len v prípade zlyhania dlžníka v súlade s podmienkami nástroja, ktorý je zaručený. Podľa toho zodpovedajú nedostatky hotovosti očakávaným platbám na splatenie úverovej straty, ktorá vznikne držiteľovi, po odpočítaní všetkých súm, ktoré účtovná jednotka očakáva, že dostane od držiteľa, dlžníka alebo akejkoľvek inej strany. Ak je aktívum plne zaručené, odhad nedostatkov hotovosti pri zmluve o finančnej záruke by bol konzistentný s odhadmi nedostatkov hotovosti pri aktíve, ktoré podlieha záruke.

B5.5.33 Pri finančnom aktíve, ktoré je k dátumu vykazovania úverovo znehodnotené, ale ktoré nie je kúpeným ani vzniknutým úverovo znehodnoteným finančným aktívom, účtovná jednotka oceňuje očakávané úverové straty ako rozdiel medzi hrubou účtovnou hodnotou aktíva a súčasnou hodnotou odhadovaných budúcich peňažných tokov diskontovaných pôvodnou efektívnou úrokovou mierou finančného aktíva. Akákoľvek úprava sa vykáže vo výsledku hospodárenia ako zisk alebo strata zo zníženia hodnoty.

B5.5.34 Pri oceňovaní opravne položky na stratu pre lízingovú pohľadávku by peňažné toky použité na stanovenie očakávaných úverových strát mali byť konzistentné s peňažnými tokmi použitými pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade s IAS 17 *Lízingy*.

B5.5.35 Účtovná jednotka môže pri oceňovaní očakávaných úverových strát použiť praktické pomôcky, ak sú konzistentné so zásadami v odseku 5.5.17. Príkladom praktickej pomôcky je výpočet očakávaných úverových strát z obchodných pohľadávok pomocou matice rezerv. Účtovná jednotka by pri obchodných pohľadávkach použila na odhad 12-mesačných očakávaných úverových strát, prípadne očakávaných úverových strát počas celej životnosti svoje historické skúsenosti s úverovými stratami (upravené podľa potreby v súlade odsekmi B5.5.51 až B5.5.52) z finančných aktív. V matici rezerv by sa mohli napríklad uviesť pevne stanovené sadzby rezerv v závislosti od počtu dní, koľko je obchodná pohľadávka po splatnosti (napríklad

▼M53

1 percento, ak nie je po splatnosti, 2 percentá, ak je po splatnosti menej než 30 dní, 3 percentá, ak je po splatnosti viac než 30 dní a menej než 90 dní, 20 percent, ak je po splatnosti od 90 do 180 dní, atď.) V závislosti od rozmanitosti svojej zákazníckej základne by účtovná jednotka použila vhodné zoskupenia, ak by jej historická skúsenosť s úverovými stratami vykazovala značne rozdielne modely strát pri rôznych zákazníckych segmentoch. Medzi kritériá, ktoré sa môžu použiť na zoskupenie aktív, patria napríklad zemepisná oblasť, typ produktu, rating zákazníka, kolaterál alebo poistenie obchodných úverov a druh zákazníka (napríklad veľkoobchod alebo maloobchod).

Definícia zlyhania

B5.5.36 V odseku 5.5.9 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka pri stanovovaní toho, či sa úverové riziko z finančného nástroja výrazne zvýšilo, zohľadnila zmenu rizika výskytu zlyhania od prvotného vykázania.

B5.5.37 Pri definovaní zlyhania na účely stanovenia rizika výskytu zlyhania účtovná jednotka používa pri príslušnom finančnom nástroji definíciu zlyhania, ktorá je konzistentná s definíciou použitou na účely vnútorného riadenia úverového rizika, a podľa potreby zohľadňuje kvalitatívne ukazovatele (napríklad finančné dohody). Existuje však vyvrátiteľná domnienka, že zlyhanie sa vyskytne najneskôr vtedy, keď je finančné aktívum 90 dní po splatnosti, okrem prípadu, keď účtovná jednotka má primerané a preukázateľné informácie na preukázanie toho, že kritérium zlyhania s neskorším dátumom je vhodnejšie. Definícia zlyhania použitá na tieto účely sa uplatňuje konzistentne na všetky finančné nástroje, pokiaľ nebudú k dispozícii informácie preukazujúce, že pri určitom finančnom nástroji je vhodnejšia iná definícia zlyhania.

Obdobie, počas ktorého sa majú odhadovať očakávané úverové straty

B5.5.38 V súlade s odsekom 5.5.19 je maximálnym obdobím, počas ktorého sa oceňujú očakávané úverové straty, maximálne zmluvné obdobie, počas ktorého je účtovná jednotka vystavená úverovému riziku. Pri úverových prísľuboch a zmluvách o finančnej záruke je to maximálne zmluvné obdobie, počas ktorého má účtovná jednotka súčasnú zmluvnú povinnosť predĺžiť úver.

B5.5.39 V súlade s odsekom 5.5.20 však niektoré finančné nástroje zahŕňajú tak úverovú zložku, ako aj zložku nevyčerpaného prísľubu, pričom zmluvná možnosť účtovnej jednotky požadovať splatenie a zrušiť nevyčerpaný prísľub neobmedzuje expozíciu účtovnej jednotky voči úverovým stratám do zmluvnej výpovednej lehoty. Napríklad od revolvingových kreditných nástrojov, ako sú kreditné karty a kontokorentné nástroje, môže veriteľ na základe zmluvy odstúpiť už s jednodňovou výpovednou lehotou. V praxi však veritelia ďalej predlžujú úver na dlhšie obdobie a od daného nástroja môžu odstúpiť len vtedy, keď sa úverové riziko dlžníka zvýši, čo by mohlo byť príliš neskoro na zabránenie niektorým alebo všetkým očakávaným úverovým stratám. Tieto finančné nástroje majú v dôsledku povahy finančného nástroja, spôsobu, akým sa finančný nástroj riadi, a povahy dostupných informácií o výrazných zvýšeniach úverového rizika vo všeobecnosti tieto charakteristiky:

a) finančné nástroje nemajú žiadnu pevne stanovenú dobu splatnosti alebo štruktúru splácania a zvyčajne majú krátku zmluvnú lehotu pre zrušenie (napríklad jeden deň);

b) zmluvná možnosť zrušiť zmluvu sa nepresadzuje v rámci bežného každodenného riadenia finančného nástroja a zmluvu možno zrušiť len vtedy, keď účtovná jednotka zistí zvýšenie úverového rizika na úrovni facility; a

c) finančné nástroje sa riadia na kolektívnom základe.

▼**M53**

B5.5.40 Pri stanovovaní obdobia, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude vystavená úverovému riziku, ale za ktoré by sa očakávané úverové straty nezmiernili pomocou bežných opatrení účtovnej jednotky na riadenie úverového rizika, by účtovná jednotka mala zohľadniť faktory, ako sú historické informácie a skúsenosti týkajúce sa:

a) obdobia, počas ktorého bola účtovná jednotka vystavená úverovému riziku pri podobných finančných nástrojoch;

b) časového úseku do výskytu príslušných zlyhaní pri podobných finančných nástrojoch po výraznom zvýšení úverového rizika; a

c) opatrení na riadenie úverového rizika, ktoré účtovná jednotka očakáva, že prijme, keď sa úverové riziko pri finančnom nástroji zvýšilo, ako je zníženie alebo odstránenie nevyčerpaných limitov.

Výsledok vážený pravdepodobnosťou

B5.5.41 Účelom odhadnutia očakávaných úverových strát nie je ani odhadnúť najhorší scenár, ani odhadnúť najlepší scenár. Miesto toho musí odhad očakávaných úverových strát vždy odzrkadľovať možnosť, že k úverovej strate dôjde, ako aj možnosť, že k úverovej strate nedôjde, aj keď najpravdepodobnejším výsledkom je žiadna úverová strata.

B5.5.42 V odseku 5.5.17 písm. a) sa vyžaduje, aby odhad očakávaných úverových strát odzrkadľoval nezaujatú a pravdepodobnosťou váženú výšku, ktorá sa určuje posúdením viacerých možných výsledkov. V praxi to nemusí byť zložitá analýza. V niektorých prípadoch môže postačovať relatívne jednoduché modelovanie bez potreby veľkého množstva podrobných simulácií scenárov. Primeraným odhadom výšky váženej pravdepodobnosťou môžu byť napríklad priemerné úverové straty veľkej skupiny finančných nástrojov so spoločnými charakteristikami rizika. V iných situáciách bude pravdepodobne potrebná identifikácia scenárov, ktoré určia sumu a načasovanie peňažných tokov pri určitých výsledkoch, a odhadovaná pravdepodobnosť týchto výsledkov. V týchto situáciách očakávané úverové straty odzrkadľujú aspoň dva výsledky v súlade s odsekom 5.5.18.

B5.5.43 Pri očakávaných úverových stratách počas celej životnosti účtovná jednotka odhaduje riziko výskytu zlyhania pri finančnom nástroji počas jeho očakávanej životnosti. 12-mesačné očakávané úverové straty tvoria časť očakávaných úverových strát počas celej životnosti a predstavujú celkové nedostatky hotovosti, ku ktorým dôjde, ak k zlyhaniu dôjde v priebehu 12 mesiacov po dátume vykazovania (alebo v priebehu kratšieho obdobia, ak je očakávaná životnosť finančného nástroja menej než 12 mesiacov), vážené pravdepodobnosťou výskytu uvedeného zlyhania. 12-mesačné očakávané úverové straty tak nezodpovedajú ani očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti, ktoré účtovnej jednotke vzniknú pri finančných nástrojoch, o ktorých predpokladá, že dôjde k ich zlyhaniu v nasledujúcich 12 mesiacoch, ani nedostatkom hotovosti, ktoré sa predpokladajú v priebehu nasledujúcich 12 mesiacov.

Časová hodnota peňazí

B5.5.44 Očakávané úverové straty sa diskontujú k dátumu vykazovania a nie k dátumu očakávaného zlyhania alebo k nejakému inému dátumu, a to použitím efektívnej úrokovej miery stanovenej pri prvotnom vykázaní alebo jej aproximácie. Ak má finančný nástroj premenlivú úrokovú mieru, očakávané úverové straty sa diskontujú použitím súčasnej efektívnej úrokovej miery stanovenej v súlade s odsekom B5.4.5.

▼**M53**

B5.5.45 V prípade kúpených alebo vzniknutých úverovo znehodnotených finančných aktív sa očakávané úverové straty diskontujú použitím úverovo upravenej efektívnej úrokovej miery stanovenej pri prvotnom vykázaní.

B5.5.46 Očakávané úverové straty z lízingových pohľadávok sa diskontujú použitím rovnakej diskontnej sadzby použitej pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade s IAS 17.

B5.5.47 Očakávané úverové straty z úverového prísľubu sa diskontujú použitím efektívnej úrokovej miery alebo jej aproximácie, ktorá sa použije pri vykazovaní finančného aktíva vyplývajúceho z úverového prísľubu. Je to z toho dôvodu, že na účely uplatňovania požiadaviek týkajúcich sa zníženia hodnoty sa finančné aktívum, ktoré sa vykazuje po čerpaní úverového prísľubu, považuje za pokračovanie uvedeného prísľubu a nie za nový finančný nástroj. Očakávané úverové straty z finančného aktíva sa preto oceňujú zohľadnením prvotného úverového rizika úverového prísľubu od dátumu, kedy sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou neodvolateľného prísľubu.

B5.5.48 Očakávané úverové straty zo zmlúv o finančnej záruke alebo z úverových prísľubov, pri ktorých sa efektívna úroková miera nedá stanoviť, sa diskontujú použitím diskontnej sadzby, v ktorej je premietnuté aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká, ktoré sú špecifické pre peňažné toky, avšak len vtedy a v rozsahu, keď sú riziká zohľadnené úpravou diskontnej sadzby a nie úpravou diskontovaných nedostatkov hotovosti.

Primerané a preukázateľné informácie

B5.5.49 Na účely tohto štandardu sú primerané a preukázateľné informácie také informácie, ktoré sú k dátumu vykazovania primerane dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, vrátane informácií o minulých udalostiach, súčasných podmienkach a prognózach budúcich hospodárskych podmienok. Informácie, ktoré sú dostupné na účely finančného vykazovania, sa považujú za dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia.

B5.5.50 Účtovná jednotka nemusí zahrnúť prognózy budúcich podmienok počas celej očakávanej životnosti finančného nástroja. Stupeň úsudku, ktorý sa požaduje na odhad očakávaných úverových strát, závisí od dostupnosti podrobných informácií. Čím je obdobie prognózy dlhšie, tým sa znižuje dostupnosť podrobných informácií a zvyšuje stupeň úsudku požadovaný na odhad očakávaných úverových strát. Odhad očakávaných úverových strát si nevyžaduje podrobný odhad pre obdobia, ktoré sú ďaleko v budúcnosti – pre také obdobia účtovná jednotka môže extrapolovať projekcie z dostupných podrobných informácií.

B5.5.51 Účtovná jednotka nemusí uskutočniť vyčerpávajúce hľadanie informácií, musí však zohľadniť všetky primerané a preukázateľné informácie, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia a ktoré sú relevantné pre odhad očakávaných úverových strát, vrátane účinku očakávaných predčasných splatení. Použité informácie zahŕňajú faktory špecifické pre dlžníka, všeobecné hospodárske podmienky a posúdenie súčasného, ako aj predpovedaného smerovania podmienok k dátumu vykazovania. Účtovná jednotka môže

▼**M53**

použiť rôzne zdroje údajov, ktoré môžu byť interné (špecifické pre účtovnú jednotku) aj externé. Medzi možné zdroje údajov patrí interná historická skúsenosť s úverovými stratami, interné ratingy, skúsenosť s úverovými stratami iných účtovných jednotiek a externé ratingy, správy a štatistické údaje. Účtovné jednotky, ktoré nemajú žiadne alebo majú nedostatočné zdroje údajov špecifických pre účtovnú jednotku, môžu použiť skúsenosti partnerskej skupiny pri porovnateľnom finančnom nástroji (alebo skupine finančných nástrojov).

B5.5.52 Historické informácie sú dôležitým záchytným bodom alebo základom pre oceňovanie očakávaných úverových strát. Účtovná jednotka však historické údaje, ako je skúsenosť s úverovými stratami, upravuje na základe súčasných pozorovateľných údajov s cieľom zohľadniť účinky súčasných podmienok a svoje prognózy budúcich podmienok, ktoré neovplyvnili obdobie, z ktorého historické údaje vychádzajú, a odstrániť účinky podmienok v historickom období, ktoré nie sú relevantné pre budúce zmluvné peňažné toky. V niektorých prípadoch by najlepšími primeranými a preukázateľnými informáciami – v závislosti od povahy historických informácií a toho, kedy boli vypočítané, v porovnaní s okolnosťami k dátumu vykazovania a charakteristikami zohľadňovaného finančného nástroja – mohli byť neupravené historické informácie. Odhady zmien očakávaných úverových strát by mali odzrkadľovať zmeny v súvisiacich pozorovateľných údajoch v jednotlivých obdobiach a byť s nimi v priamom súlade (ako sú zmeny miery nezamestnanosti, cien nehnuteľností, cien komodít, platobného stavu alebo iných faktorov, ktoré naznačujú úverové straty z finančného nástroja alebo v skupine finančných nástrojov a rozsah uvedených zmien). Účtovná jednotka pravidelne preskúmava metodiku a predpoklady použité na odhad očakávaných úverových strát s cieľom znížiť prípadné rozdiely medzi odhadmi a skutočnou skúsenosťou s úverovými stratami.

B5.5.53 Ak sa pri odhade očakávaných úverových strát použije historická skúsenosť s úverovými stratami, je dôležité, aby sa informácie o historických mierach úverových strát použili na skupiny, ktoré sú definované spôsobom, ktorý je konzistentný so skupinami, v prípade ktorých boli tieto historické miery úverových strát pozorované. Použitá metóda preto umožňuje priradenie každej skupiny finančných aktív k informáciám o minulých skúsenostiach s úverovými stratami v skupinách finančných aktív s podobnými charakteristikami rizika a k relevantným pozorovateľným údajom, ktoré odzrkadľujú súčasné podmienky.

B5.5.54 V očakávaných úverových stratách sú premietnuté vlastné očakávania účtovnej jednotky, pokiaľ ide o úverové straty. Pri zohľadňovaní všetkých primeraných a preukázateľných informácií, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, pri odhadovaní očakávaných úverových strát by účtovná jednotka mala zohľadniť aj pozorovateľné trhové informácie o úverovom riziku konkrétneho finančného nástroja alebo podobných finančných nástrojov.

▼M53

Kolaterál

B5.5.55 Na účely oceňovania očakávaných úverových strát musia byť v odhade očakávaných nedostatkov hotovosti premietnuté peňažné toky očakávané pri kolateráli a iné formy zvýšenia kreditnej kvality, ktoré sú súčasťou zmluvných podmienok a účtovná jednotka ich nevykazuje samostatne. V odhade očakávaných nedostatkov hotovosti pri finančnom nástroji zabezpečenom kolaterálom je premietnutá suma a načasovanie peňažných tokov, ktoré sa očakávajú zo zabavenia kolaterálu po odpočítaní nákladov na získanie a predaj kolaterálu, bez ohľadu na to, či je zabavenie pravdepodobné (t. j. v odhade očakávaných peňažných tokov je zohľadnená pravdepodobnosť zabavenia a peňažných tokov, ktoré by z neho vyplývali). V dôsledku toho by sa mali do tejto analýzy zahrnúť všetky peňažné toky, ktoré sa očakávajú z realizácie kolaterálu nad rámec zmluvnej splatnosti zmluvy. Žiadny kolaterál získaný v dôsledku zabavenia sa nevykazuje ako aktívum, ktoré je oddelené od finančného nástroja zabezpečeného kolaterálom, pokiaľ nespĺňa príslušné kritéria na vykazovanie aktíva v tomto alebo iných štandardoch.

Reklasifikácia finančných aktív (oddiel 5.6)

B5.6.1 Ak účtovná jednotka reklasifikuje finančné aktíva v súlade s odsekom 4.4.1, v odseku 5.6.1 sa vyžaduje, aby sa reklasifikácia uplatnila prospektívne od dátumu reklasifikácie. Kategória oceňovania v amortizovanej hodnote, ako aj kategória oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku vyžadujú, aby sa efektívna úroková miera stanovila pri prvotnom vykázaní. Obe uvedené kategórie oceňovania takisto vyžadujú, aby sa požiadavky týkajúce sa zníženia hodnoty uplatňovali rovnakým spôsobom. Keď účtovná jednotka v dôsledku toho reklasifikuje finančné aktívum medzi kategóriou oceňovania v amortizovanej hodnote a kategóriou oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku:

a) vykázanie úrokových výnosov sa nezmení, a účtovná jednotka preto naďalej používa rovnakú efektívnu úrokovú mieru.

b) ocenenie očakávaných úverových strát sa nezmení, pretože obe kategórie oceňovania používajú rovnaký prístup zníženia hodnoty. Ak sa však finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku do kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote, opravná položka na stratu by sa od dátumu reklasifikácie vykázala ako úprava hrubej účtovnej hodnoty finančného aktíva. Ak sa finančné aktívum reklasifikuje z kategórie oceňovania v amortizovanej hodnote do kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, vykazovanie opravnej položky na stratu by sa ukončilo (a tým by už nebola vykázaná ako úprava hrubej účtovnej hodnoty), avšak miesto toho by sa vykázala ako akumulovaná výška zníženia hodnoty (rovnakej výšky) v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zverejnila by sa od dátumu reklasifikácie.

B5.6.2 Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby úrokové výnosy alebo zisky alebo straty zo zníženia hodnoty pri finančnom aktíve oceňovanom reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia vykazovala samostatne. Keď účtovná jednotka teda reklasifikuje finančné aktívum z kategórie oceňovania reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, efektívna úroková miera sa stanovuje na základe reálnej hodnoty aktíva k dátumu reklasifikácie. Popri tom sa na účely uplatňovania oddielu 5.5 na finančné aktívum od dátumu reklasifikácie za dátum prvotného vykázania považuje dátum reklasifikácie.

▼M53

Zisky a straty (oddiel 5.7)

B5.7.1 V odseku 5.7.5 sa účtovnej jednotke povoľuje prijať neodvolateľné rozhodnutie, že v ostatných súčastiach komplexného výsledku bude prezentovať zmeny reálnej hodnoty investície do nástroja vlastného imania, ktorý sa nedrží na obchodovanie. Toto rozhodnutie sa prijíma podľa jednotlivých nástrojov (t. j. podľa jednotlivých podielov). Sumy prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa následne neprevádzajú do výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka však môže kumulovaný zisk alebo stratu prevádzať v rámci vlastného imania. Dividendy z takých investícií sa vykazujú vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 5.7.6, ak dividenda jasne nepredstavuje spätné získanie časti nákladov na investíciu.

B5.7.1A Pokiaľ sa neuplatňuje odsek 41.5, v odseku 4.1.2A sa vyžaduje, aby sa finančné aktívum oceňovalo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, ak zmluvné podmienky finančného aktíva vedú k peňažným tokom, ktoré predstavujú výhradne platby istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny, a aktívum je držané v rámci obchodného modelu, ktorého zámer sa dosiahne tak inkasom zmluvných peňažných tokov, ako aj predajom finančných aktív. Pri tejto kategórii oceňovania sa informácie vykazujú vo výsledku hospodárenia, ako keby sa finančné aktívum oceňovalo v amortizovanej hodnote, zatiaľ čo finančné aktívum sa oceňuje vo výkaze o finančnej situácii reálnou hodnotou. Zisky alebo straty iné než tie, ktoré sú vykázané vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekmi 5.7.10 až 5.7.11, sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Keď sa vykazovanie týchto finančných aktív ukončí, kumulované zisky alebo straty predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa reklasifikujú do výsledku hospodárenia. V tom je premietnutý zisk alebo strata, ktoré by sa vykázali vo výsledku hospodárenia pri ukončení vykazovania, ak by sa finančné aktívum oceňovalo v amortizovanej hodnote.

B5.7.2 Účtovná jednotka uplatňuje IAS 21 na finančné aktíva a finančné záväzky, ktoré sú peňažnými položkami v súlade s IAS 21 a sú denominované v cudzej mene. V IAS 21 sa vyžaduje, aby sa všetky kurzové zisky a straty z peňažného majetku a peňažných záväzkov vykazovali vo výsledku hospodárenia. Výnimkou je peňažná položka, ktorá je v rámci zabezpečenia peňažných tokov určená za zabezpečovací nástroj (pozri odsek 65.11), zabezpečenie čistej investície (pozri odsek 65.13) alebo zabezpečenie reálnej hodnoty nástroja vlastného imania, pri ktorom sa účtovná jednotka rozhodla prezentovať zmeny reálnej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5 (pozri odsek 65.8).

B5.7.2A Na účely vykazovania kurzových ziskov a strát podľa IAS 21 sa finančné aktívum oceňované reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku v súlade s odsekom 4.1.2A považuje za peňažnú položku. Zodpovedajúcim spôsobom sa také finančné aktívum považuje za aktívum oceňované v amortizovanej hodnote v cudzej mene. Kurzové rozdiely pri amortizovanej hodnote sa vykazujú vo výsledku hospodárenia a ostatné zmeny účtovnej hodnoty sa vykazujú v súlade s odsekom 5.7.10.

B5.7.3 V odseku 5.7.5 sa účtovnej jednotke povoľuje prijať neodvolateľné rozhodnutie, že v ostatných súčastiach komplexného výsledku bude prezentovať následné zmeny reálnej hodnoty určitých investícií do nástrojov vlastného imania. Taká investícia nie je peňažnou položkou. Zodpovedajúcim spôsobom zisk alebo strata, ktoré sa prezentujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.5, zahŕňajú všetky súvisiace kurzové zložky.

▼M53

B5.7.4 Ak je medzi nederivátovým peňažným aktívom a nederivátovým peňažným záväzkom zabezpečovací vzťah, zmeny v kurzovej zložke týchto finančných nástrojov sa prezentujú vo výsledku hospodárenia.

Záväzky určené za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia

B5.7.5 Keď účtovná jednotka určí finančný záväzok za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, musí stanoviť, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia. Účtovný nesúlad by sa vytvoril alebo zväčšil, ak by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku spôsobila väčší nesúlad vo výsledku hospodárenia, než keby sa dané sumy prezentovali vo výsledku hospodárenia.

B5.7.6 Na účely takého stanovenia musí účtovná jednotka posúdiť, či očakáva, že účinky zmien úverového rizika záväzku budú kompenzované vo výsledku hospodárenia zmenou reálnej hodnoty iného finančného nástroja oceneného reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia. Také očakávanie sa musí zakladať na ekonomickom vzťahu medzi charakteristikami daného záväzku a charakteristikami daného iného finančného nástroja.

B5.7.7 Uvedené stanovenie sa robí pri prvotnom vykázaní a opätovne sa neposudzuje. Z praktických dôvodov nemusí účtovná jednotka vstúpiť do všetkých aktív a záväzkov, ktoré zapríčiňujú účtovný nesúlad, v presne rovnakom čase. Primerané omeškanie je prípustné za predpokladu, že sa očakáva výskyt prípadných zvyšných transakcií. Účtovná jednotka musí svoju metodiku na stanovenie toho, či by prezentácia účinkov zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku spôsobila alebo zväčšila účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia, uplatňovať konzistentne. Účtovná jednotka však môže použiť odlišné metodiky, ak medzi charakteristikami záväzku určeného za oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a charakteristikami iných finančných nástrojov existujú odlišné ekonomické vzťahy. V IFRS 7 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka v poznámkach k účtovnej závierke uvádzala kvalitatívne zverejnenia o svojej metodike na dané stanovenie.

B5.7.8 Ak by sa taký nesúlad vytvoril alebo zväčšil, účtovná jednotka je povinná prezentovať všetky zmeny reálnej hodnoty (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia. Ak by sa taký nesúlad nevytvoril ani nezväčšil, účtovná jednotka je povinná prezentovať účinky zmien úverového rizika záväzku v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

B5.7.9 Sumy prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa nesmú následne prevádzať do výsledku hospodárenia. Účtovná jednotka však môže kumulovaný zisk alebo stratu prevádzať v rámci vlastného imania.

B5.7.10 Nasledujúci príklad opisuje situáciu, keď by sa vytvoril účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia, ak by účinky zmien úverového rizika záväzku boli prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Hypotekárna banka poskytuje úvery zákazníkom a uvedené úvery financuje predajom dlhopisov so zodpovedajúcimi charakteristikami (napríklad nesplatená suma, profil splácania, splatnosť a mena) na trhu. Zmluvné podmienky úveru povoľujú zákazníkovi s hypotékou predčasne splatiť svoj úver (t. j. splniť povinnosť voči banke) kúpou zodpovedajúceho dlhopisu v reálnej hodnote na trhu a odovzdaním uvedeného dlhopisu hypotekárnej banke. Ak sa úverová kvalita dlhopisu zhorší (a tým sa reálna hodnota záväzku hypotekárnej banky

▼M53

zníži), v dôsledku uvedeného zmluvného práva predčasného splatenia sa takisto zníži reálna hodnota úverového aktíva hypotekárnej banky. V zmene reálnej hodnoty aktíva je premietnuté zmluvné právo zákazníka s hypotékou na predčasné splatenie hypotekárneho úveru kúpou podkladového dlhopisu v reálnej hodnote (ktorá sa v tomto príklade znížila) a odovzdaním dlhopisu hypotekárnej banke. V dôsledku toho budú účinky zmien úverového rizika záväzku (dlhopisu) kompenzované vo výsledku hospodárenia zodpovedajúcou zmenou reálnej hodnoty finančného aktíva (úveru). Ak by boli účinky zmien úverového rizika záväzku prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, došlo by k účtovnému nesúladu vo výsledku hospodárenia. Hypotekárna banka je teda povinná prezentovať všetky zmeny reálnej hodnoty záväzku (vrátane účinkov zmien úverového rizika záväzku) vo výsledku hospodárenia.

B5.7.11 V príklade uvedenom v odseku B5.7.10 existuje zmluvné prepojenie medzi účinkami zmien úverového rizika záväzku a zmenami reálnej hodnoty finančného aktíva (t. j. v dôsledku zmluvného práva zákazníka s hypotékou predčasne splatiť úver kúpou dlhopisu v reálnej hodnote a odovzdaním dlhopisu hypotekárnej banke). Účtovný nesúlad sa však môže vyskytnúť aj pri neexistencii zmluvného prepojenia.

B5.7.12 Na účely uplatňovania požiadaviek odsekov 5.7.7 a 5.7.8 účtovný nesúlad nie je vytvorený výhradne metódou oceňovania, ktorú účtovná jednotka používa na stanovenie účinkov zmien úverového rizika záväzku. Účtovný nesúlad vo výsledku hospodárenia by vznikol len vtedy, keď sa očakáva, že účinky zmien úverového rizika záväzku (podľa vymedzenia v IFRS 7) budú kompenzované zmenami reálnej hodnoty iného finančného nástroja. Nesúlad, ktorý vznikne výhradne v dôsledku metódy oceňovania (t. j. pretože účtovná jednotka neizoluje zmeny úverového rizika záväzku od niektorých iných zmien v jeho reálnej hodnote), neovplyvňuje stanovenie vyžadované odsekmi 5.7.7 a 5.7.8. Účtovná jednotka napríklad nesmie izolovať zmeny úverového rizika záväzku od zmien rizika likvidity. Ak účtovná jednotka prezentuje kombinovaný účinok oboch faktorov v ostatných súčastiach komplexného výsledku, nesúlad sa môže vyskytnúť z toho dôvodu, že zmeny rizika likvidity môžu byť zahrnuté v ocenení finančných aktív účtovnej jednotky reálnou hodnotou a celková zmena reálnej hodnoty uvedených aktív je prezentovaná vo výsledku hospodárenia. Takýto nesúlad je však spôsobený nepresnosťou pri ocenení a nie kompenzačným vzťahom opísaným v odseku B5.7.6, a preto neovplyvňuje stanovenie požadované odsekmi 5.7.7 a 5.7.8.

Význam „úverového rizika“ (odseky 5.7.7 a 5.7.8)

B5.7.13 V IFRS 7 je úverové riziko definované ako „riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane nesplnením svojho záväzku“. Požiadavka odseku 5.7.7 písm. a) sa týka rizika, že emitent si pri tomto konkrétnom záväzku nesplní svoju povinnosť. Netýka sa nevyhnutne úverovej bonity emitenta. Ak účtovná jednotka napríklad vydá záväzok zabezpečený kolaterálom a záväzok, ktorý nie je zabezpečený kolaterálom, ktoré sú ináč identické, úverové riziko týchto dvoch záväzkov bude odlišné, aj keď ich vydáva tá istá účtovná jednotka. Úverové riziko zo záväzku zabezpečeného kolaterálom bude menšie než úverové riziko záväzku, ktorý nie je zabezpečený kolaterálom. Úverové riziko pri záväzku zabezpečenom kolaterálom môže byť takmer nulové.

▼**M53**

B5.7.14 Na účely uplatňovania požiadavky odseku 5.7.7 písm. a) sa rozlišuje medzi úverovým rizikom a rizikom výkonnosti špecifickým pre aktívum. Riziko výkonnosti špecifické pre aktívum nesúvisí s rizikom, že účtovná jednotka nesplní určitý záväzok, ale miesto toho súvisí s rizikom, že jediné aktívum alebo skupina aktív bude mať slabú výkonnosť (alebo žiadnu).

B5.7.15 Ďalej sú uvedené príklady rizika výkonnosti špecifického pre aktívum:

a) záväzok s prvkom viazanosti na podielovú jednotku, pričom suma splatná investorom je zmluvne stanovená na základe výkonnosti stanovených aktív. Účinkom uvedeného prvku viazanosti na podielovú jednotku na reálnu hodnotu záväzku je riziko výkonnosti špecifické pre aktívum a nie úverové riziko.

b) záväzok vydaný štruktúrovanou účtovnou jednotkou s týmito charakteristikami. Účtovná jednotka je právne izolovaná, takže aktíva účtovnej jednotky sú vyhradené výlučne v prospech jej investorov, dokonca aj v prípade konkurzu. Účtovná jednotka nevstupuje do žiadnej inej transakcie a aktíva v účtovnej jednotke nie je možné viazať. Sumy sú splatné investorom účtovnej jednotky len vtedy, keď vyhradené aktíva vytvárajú peňažné toky. V zmenách reálnej hodnoty záväzku sú tak najmä premietnuté zmeny reálnej hodnoty aktív. Účinkom výkonnosti aktív na reálnu hodnotu záväzku je riziko výkonnosti špecifické pre aktívum a nie úverové riziko.

Stanovenie účinkov zmien úverového rizika

B5.7.16 Na účely uplatňovania požiadavky odseku 5.7.7 písm. a) účtovná jednotka musí stanoviť výšku zmeny reálnej hodnoty finančného záväzku, ktorá pripadá na zmeny úverového rizika uvedeného záväzku, buď:

a) ako výšku zmeny jeho reálnej hodnoty, ktorá nepripadá na zmeny trhových podmienok, ktoré spôsobujú vznik trhového rizika (pozri odseky B5.7.17 a B5.7.18); alebo

b) použitím alternatívnej metódy, o ktorej si účtovná jednotka myslí, že vernejšie prezentuje výšku zmeny reálnej hodnoty záväzku, ktorá pripadá na zmeny jeho úverového rizika.

B5.7.17 Zmeny trhových podmienok, ktoré spôsobujú vznik trhového rizika, zahŕňajú zmeny referenčnej úrokovej sadzby, ceny iného finančného nástroja účtovnej jednotky, ceny komodity, kurzu cudzích mien alebo indexu cien či sadzieb.

B5.7.18 Ak jedinými významnými relevantnými zmenami trhových podmienok pri záväzku sú zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby, sumu v odseku B5.7.16 písm. a) je možné odhadnúť takto:

a) Účtovná jednotka najskôr vypočíta vnútornú mieru návratnosti záväzku na začiatku obdobia pomocou reálnej hodnoty záväzku a zmluvných peňažných tokov záväzku na začiatku daného obdobia. Od tejto miery návratnosti účtovná jednotka odpočíta zistenú (referenčnú) úrokovú sadzbu na začiatku obdobia, čím dostane zložku vnútornej miery návratnosti, ktorá je špecifická pre nástroj.

▼M53

b) Účtovná jednotka ďalej vypočíta súčasnú hodnotu peňažných tokov spojených so záväzkom pomocou zmluvných peňažných tokov záväzku na konci obdobia a diskontnej sadzby rovnajúcej sa súčtu i) zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby na konci obdobia a ii) zložky vnútornej miery návratnosti, ktorá je špecifická pre nástroj, stanovenej v písmene a).

c) Rozdiel medzi reálnou hodnotou záväzku na konci obdobia a sumou stanovenou v písm. b) predstavuje zmenu reálnej hodnoty, ktorá nepripadá na zmeny zistenej (referenčnej) úrokovej sadzby. Toto je suma, ktorá sa má prezentovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7 písm. a).

B5.7.19 V príklade v odseku B5.7.18 sa predpokladá, že zmeny reálnej hodnoty, ktoré vyplývajú z iných faktorov, než sú zmeny úverového rizika nástroja alebo zmeny zistených (referenčných) úrokových sadzieb, nie sú významné. Táto metóda by nebola vhodná, ak sú zmeny reálnej hodnoty vyplývajúce z iných faktorov významné. V takých prípadoch je účtovná jednotka povinná použiť alternatívnu metódu, pomocou ktorej sa vernejšie ocenia účinky zmien úverového rizika záväzku [pozri odsek B5.7.16 písm. b)]. Napríklad, ak nástroj v uvedenom príklade obsahuje vložený derivát, zmena reálnej hodnoty vloženého derivátu sa vylučuje pri stanovení sumy, ktorá sa má prezentovať v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súlade s odsekom 5.7.7 písm. a).

B5.7.20 Ako pri všetkých oceneniach reálnou hodnotou musí metóda oceňovania účtovnej jednotky na stanovenie časti zmeny reálnej hodnoty záväzku, ktorá pripadá na zmeny jeho úverového rizika, maximálne využívať príslušné zistiteľné vstupy a minimálne využívať nezistiteľné vstupy.

ÚČTOVANIE ZABEZPEČENIA (KAPITOLA 6)

Zabezpečovacie nástroje (oddiel 6.2)

Nástroje spĺňajúce kritériá

B6.2.1 Deriváty, ktoré sú vložené do hybridných zmlúv, ale ktoré sa neúčtujú samostatne, nemôžu byť určené za samostatné zabezpečovacie nástroje.

B6.2.2 Vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky nie sú finančnými aktívami ani finančnými záväzkami účtovnej jednotky, a preto ich nemožno určiť za zabezpečovacie nástroje.

B6.2.3 Pre zabezpečenia kurzového rizika sa zložka kurzového rizika nederivátového finančného nástroja stanoví v súlade s IAS 21.

Vypísané opcie

B6.2.4 Týmto štandardom sa neobmedzujú okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia určený za zabezpečovací nástroj, s výnimkou niektorých vypísaných opcií. Vypísaná opcia nespĺňa kritéria zabezpečovacieho nástroja s výnimkou prípadu, keď je určená za kompenzáciu nakúpenej opcie vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja (napríklad vypísaná kúpna opcia použitá na zabezpečenie záväzku s kúpnou opciou emitenta).

▼M53

Určenie zabezpečovacích nástrojov

B6.2.5 V prípadoch zabezpečení iných než zabezpečenia kurzového rizika platí, že keď účtovná jednotka určí nederivátové finančné aktívum alebo nederivátový finančný záväzok oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia za zabezpečovací nástroj, môže určiť tento nederivátový finančný nástroj len ako celok alebo jeho časť.

B6.2.6 Jediný zabezpečovací nástroj môže byť určený za zabezpečovací nástroj pre viac než jeden typ rizika za predpokladu, že existuje špecifické určenie zabezpečovacieho nástroja a rôznych rizikových pozícií za zabezpečené položky. Uvedené zabezpečené položky môžu byť v rôznych zabezpečovacích vzťahoch.

Zabezpečené položky (oddiel 6.3)

Položky spĺňajúce kritériá

B6.3.1 Záväzná povinnosť týkajúca sa nadobudnutia podniku v rámci podnikovej kombinácie nemôže byť zabezpečenou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné zabezpečované riziká sa nemôžu špecificky identifikovať ani oceniť. Pri týchto ostatných rizikách ide o všeobecné obchodné riziká.

B6.3.2 Investícia vykazovaná metódou vlastného imania nemôže byť zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty. Dôvodom je, že metódou vlastného imania sa vo výsledku hospodárenia vykazuje podiel investora na zisku alebo strate subjektu, do ktorého sa investuje, a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Z podobných dôvodov nemôže byť investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti zabezpečenou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty. Dôvodom je, že v rámci konsolidácie sa vo výsledku hospodárenia vykazuje zisk alebo strata dcérskej spoločnosti a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky je odlišné, pretože ide o zabezpečenie menového rizika a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiace so zmenou v hodnote investície.

B6.3.3 V odseku 6.3.4 sa účtovnej jednotke povoľuje určiť za zabezpečené položky agregované expozície, ktoré sú kombináciou expozície a derivátu. Pri určovaní takejto zabezpečenej položky účtovná jednotka posudzuje, či agregovaná expozícia kombinuje expozíciu s derivátom tak, že vytvára odlišnú agregovanú expozíciu, ktorá sa riadi ako jedna expozícia pre určité riziko (alebo riziká). V takom prípade môže účtovná jednotka určiť zabezpečenú položku na základe agregovanej expozície. Napríklad:

a) Účtovná jednotka môže zabezpečovať určité množstvo nákupov kávy, ku ktorým s vysokou pravdepodobnosťou dôjde v priebehu 15 mesiacov, voči cenovému riziku (založenému na amerických dolároch) pomocou futures na kávu v trvaní 15 mesiacov. Na vysoko pravdepodobné nákupy kávy v kombinácii s futures kávy sa môže na účely riadenia rizika nazerať ako na expozíciu voči kurzovému riziku v pevne stanovenej sume v amerických dolároch počas obdobia 15 mesiacov (t. j. ako každý odlev peňažných tokov v pevnej sume v amerických dolároch v priebehu 15 mesiacov).

▼**M53**

b) Účtovná jednotka môže zabezpečovať kurzové riziko pre celé obdobie 10-ročného dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou denominovaného v cudzej mene. Účtovná jednotka však potrebuje len na krátkodobé až strednodobé obdobie (povedzme dva roky) expozíciu voči pevne stanovenej sadzbe v jej funkčnej mene a na zvyšné obdobie do splatnosti expozíciu voči pohyblivej sadzbe v jej funkčnej mene. Na konci každého dvojročného intervalu (t. j. na obnoviteľnom dvojročnom základe) účtovná jednotka pevne stanoví úrokovú expozíciu na ďalšie dva roky (ak je stupeň úroku taký, že účtovná jednotka chce pevné úrokové sadzby). V takej situácii môže účtovná jednotka uzatvoriť 10-ročný krížový menovo-úrokový swap s pevnou-pohyblivou úrokovou sadzbou, ktorým sa vykoná swap dlhu v cudzej mene s pevne stanovenou sadzbou na expozíciu voči funkčnej mene s premenlivou sadzbou. To sa prekryje dvojročným úrokovým swapom, ktorým sa – na základe funkčnej meny – vykoná swap dlhu s premenlivou sadzbou na dlh s pevne stanovenou sadzbou. V skutočnosti sa na dlh v cudzej mene s pevne stanovenou sadzbou v kombinácii s 10-ročným krížovým menovo-úrokovým swapom s pevnou-pohyblivou úrokovou sadzbou nazerá na účely riadenia rizika ako na expozíciu voči funkčnej mene s premenlivou sadzbou v trvaní 10 rokov.

B6.3.4 Pri určovaní zabezpečenej položky na základe agregovanej expozície účtovná jednotka zohľadňuje kombinovaný účinok položiek, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, na účely posúdenia efektívnosti zabezpečenia a ocenenia neefektívnosti zabezpečenia. Položky, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, sa však naďalej účtujú samostatne. To znamená, že napríklad:

a) deriváty, ktoré sú časťou agregovanej expozície, sa vykazujú ako samostatné aktíva alebo záväzky ocenené reálnou hodnotou a

b) ak je medzi položkami, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, určený zabezpečovací vzťah, spôsob, akým je derivát zahrnutý ako časť agregovanej expozície, musí byť konzistentný s určením uvedeného derivátu za zabezpečovací nástroj na úrovni agregovanej expozície. Ak účtovná jednotka napríklad vylúči forwardový prvok derivátu z jeho určenia za zabezpečovací nástroj pre zabezpečovací vzťah medzi položkami, ktoré tvoria agregovanú expozíciu, musí takisto vylúčiť forwardový prvok pri zahrnutí uvedeného derivátu ako zabezpečenej položky v rámci agregovanej expozície. Inak agregovaná expozícia musí zahŕňať derivát, a to buď ako celok alebo jeho časť.

B6.3.5 V odseku 6.3.6 sa uvádza, že v konsolidovanej účtovnej závierke môže kurzové riziko z vysoko pravdepodobnej očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňať kritériá zabezpečenej položky v zabezpečení peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej mene, než je funkčná mena účtovnej jednotky vstupujúcej do tejto transakcie a že kurzové riziko bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Na tento účel môže byť účtovná jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou. Ak kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia nemôže spĺňať kritéria zabezpečenej položky. Takáto situácia zvyčajne nastane pri platbách tantiém, platbách úrokov alebo manažérskych poplatkoch

▼M53

medzi členmi jednej a tej istej skupiny, pokiaľ neexistuje súvisiaca externá transakcia. Ak však kurzové riziko očakávanej vnútroskupinovej transakcie bude mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia, potom vnútroskupinová transakcia môže spĺňať kritéria zabezpečenej položky. Príkladom sú očakávané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi jednej a tej istej skupiny, ak sa zároveň realizuje následný predaj týchto zásob externej strane mimo skupiny. Podobne aj očakávaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení z účtovnej jednotky v skupine, ktorá ich vyrobila, účtovnej jednotke v skupine, ktorá bude stroje a zariadenia používať pri svojej činnosti, môže mať vplyv na konsolidovaný výsledok hospodárenia. Toto by mohlo napríklad nastať preto, že stroje a zariadenia budú odpisované nakupujúcou účtovnou jednotkou a suma prvotne vykázaná pre stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je očakávaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v mene inej, než je funkčná mena nakupujúcej účtovnej jednotky.

B6.3.6 Ak zabezpečenie očakávanej vnútroskupinovej transakcie spĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia, akýkoľvek zisk alebo strata sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku a aj sa odtiaľ vyraďujú v súlade s odsekom 6.5.11. Relevantným obdobím alebo obdobiami, počas ktorých kurzové riziko zabezpečenej transakcie má vplyv na výsledok hospodárenia je vtedy, keď to ovplyvní konsolidovaný výsledok hospodárenia.

Určenie zabezpečených položiek

B6.3.7 Zložka ja takou zabezpečenou položkou, ktorá je menej než celá položka. Zložka preto odzrkadľuje len niektoré riziká položky, ktorej je časťou, alebo odzrkadľuje riziká len do určitej miery (napríklad pri určovaní podielu na položke).

Zložky rizika

B6.3.8 Aby zložka rizika mohla byť prípustná na určenie za zabezpečenú položku, musí byť samostatne identifikovateľnou zložkou finančnej alebo nefinančnej položky a zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty položky, ktoré pripadajú na zmeny uvedenej zložky rizika, musia byť spoľahlivo oceniteľné.

B6.3.9 Pri identifikovaní, ktoré zložky rizika spĺňajú kritériá na určenie za zabezpečenú položku, účtovná jednotka posudzuje takéto zložky rizika v rámci určitej trhovej štruktúry, na ktorú sa riziko alebo riziká vzťahujú a v ktorej sa zabezpečovacia činnosť uskutočňuje. Takéto určenie si vyžaduje zhodnotenie relevantných skutočností a okolností, ktoré sa líšia v závislosti od rizika a trhu.

B6.3.10 Pri určovaní zložiek rizika za zabezpečené položky účtovná jednotka zohľadňuje, či sú zložky rizika výslovne stanovené v zmluve (zmluvne stanovené zložky rizika) alebo či vyplývajú z reálnej hodnoty alebo peňažných tokov položky, ktorej sú časťou (zložky rizika nestanovené v zmluve). Zložky rizika nestanovené v zmluve sa môžu vzťahovať na položky, ktoré nie sú zmluvou (napríklad očakávané transakcie), a na zmluvy, v ktorých nie je zložka výslovne stanovená (napríklad záväzná povinnosť, ktorá namiesto vzorca na stanovovanie cien, ktorý by odkazoval na rozličné podkladové aktíva, zahŕňa iba jedinú cenu). Napríklad:

▼**M53**

a) Účtovná jednotka A má dlhodobú zmluvu o dodávke zemného plynu, ktorého cena je stanovovaná pomocou zmluvne stanoveného vzorca, ktorý odkazuje na komodity a ďalšie faktory (napríklad plynový olej, vykurovací olej a iné zložky, ako sú poplatky za dopravu). Účtovná jednotka A zabezpečuje zložku plynového oleja v danej zmluve o dodávke pomocou forwardovej zmluvy na plynový olej. Keďže zložka plynového oleja je stanovená v zmluvných podmienkach zmluvy o dodávke, ide o zmluvne stanovenú zložku rizika. Preto účtovná jednotka A z dôvodu vzorca na stanovovanie cien vyvodí záver, že cenová expozícia plynového oleja je samostatne identifikovateľná. Súčasne existuje trh pre forwardové zmluvy na plynový olej. Účtovná jednotka A preto vyvodí záver, že cenová expozícia plynového oleja je spoľahlivo oceniteľná. Cenová expozícia plynového oleja je preto v zmluve o dodávke zložkou rizika, ktorá je prípustná na určenie za zabezpečenú položku.

b) Účtovná jednotka B zabezpečuje svoje budúce nákupy kávy na základe svojej prognózy produkcie. Zabezpečenie pre časť očakávaného objemu nákupu začne až 15 mesiacov pred dodávkou. Účtovná jednotka B v priebehu času zvýši zabezpečený objem (s blížiacim sa dátumom dodávky). Účtovná jednotka B použije na riadenie svojho cenového rizika kávy dva odlišné typy zmlúv:

i) futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze, a

ii) zmluvy o dodávke kávy Arabica z Kolumbie dodávanej na konkrétne miesto výroby. V týchto zmluvách sa cena za tonu kávy stanovuje na základe ceny futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze, plus pevný cenový rozdiel plus variabilný poplatok za logistické služby pomocou vzorca na stanovovanie ceny. Zmluva o dodávke kávy je vykonávateľská zmluva, v súlade s ktorou účtovná jednotka B prevezme skutočnú dodávku kávy.

Pri dodávkach, ktoré sa vzťahujú na súčasný zber, môže účtovná jednotka B prostredníctvom uzatvorenia zmlúv o dodávke kávy pevne stanoviť cenový rozdiel medzi skutočnou kvalitou kúpenej kávy (káva Arabica z Kolumbie) a referenčnou kvalitou, ktorá tvorí podklad futures, s ktorými sa obchoduje na burze. Pri dodávkach, ktoré sa vzťahujú na nasledujúci zber, však zmluvy o dodávke kávy ešte nie sú k dispozícii, a cenový rozdiel sa tak nedá pevne stanoviť. Účtovná jednotka B použije futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze, na zabezpečenie zložky referenčnej kvality svojho cenového rizika kávy pre dodávky, ktoré sa vzťahujú na súčasný zber, ako aj na nasledujúci zber. Účtovná jednotka B stanoví, že má expozíciu voči trom rôznym rizikám: cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu, cenové riziko kávy s ohľadom na rozdiel (rozpätie) medzi cenou kávy v referenčnej kvalite a konkrétnou kávou Arabica z Kolumbie, ktorú v skutočnosti dostane, a variabilné logistické náklady. Pokiaľ ide o dodávky týkajúce sa súčasného zberu, keď účtovná jednotka B uzatvorí zmluvu o dodávke kávy, cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu je zmluvne stanovená zložka rizika, pretože vzorec na stanovovanie cien zahŕňa indexáciu o cenu futures na kávu, s ktorými sa obchoduje na burze. Účtovná jednotka B vyvodí záver, že táto zložka rizika je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná. Pre dodávky vzťahujúce sa na nasledujúci

▼M53

zber účtovná jednotka B ešte neuzatvorila žiadne zmluvy o dodávke kávy (t. j. tieto dodávky sú očakávanými transakciami). Cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu je preto zložkou rizika nestanovenou v zmluve. V analýze účtovnej jednotky B týkajúcej sa štruktúry trhu je zohľadnené, ako sa stanovuje cena možných dodávok konkrétnej kávy, ktoré dostane. Na základe tejto analýzy štruktúry trhu tak účtovná jednotka B vyvodí záver, že očakávané transakcie takisto zahŕňajú cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu ako zložku rizika, ktorá je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná, aj keď nie je zmluvne stanovená. Účtovná jednotka B tak môže určiť zabezpečovacie vzťahy na základe zložky rizika (pre cenové riziko kávy s ohľadom na referenčnú kvalitu) pre zmluvy o dodávke kávy, ako aj pre očakávané transakcie.

c) Účtovná jednotka C zabezpečuje časť svojich budúcich nákupov paliva pre tryskové motory na základe svojej prognózy spotreby až 24 mesiacov pred dodávkou a v priebehu času bude zabezpečovaný objem zvyšovať. Účtovná jednotka C zabezpečí túto expozíciu pomocou rôznych typov zmlúv v závislosti od časového obdobia zabezpečenia, čo má vplyv na trhovú likviditu derivátov. Pri dlhších časových obdobiach (12 – 24 mesiacov) použije účtovná jednotka C zmluvy o rope, pretože len tieto majú dostatočnú trhovú likviditu. Pri časových obdobiach v trvaní 6 – 12 mesiacov použije účtovná jednotka C deriváty na plynový olej, pretože sú dostatočne likvidné. Pri časových obdobiach do šiestich mesiacov použije účtovná jednotka C zmluvy o palive pre tryskové motory. Analýza účtovnej jednotky C týkajúca sa štruktúry trhu pri rope a ropných produktoch a jej zhodnotenie relevantných skutočností a okolností sú takéto:

i) Účtovná jednotka C pôsobí v zemepisnej oblasti, v ktorej je referenčnou ropou ropa typu Brent. Ropa je referenčnou surovinou, ktorá ako hlavná vstupná látka ovplyvňuje cenu rôznych rafinovaných ropných produktov. Plynový olej je referenčnou hodnotou pre rafinované ropné produkty, ktorá sa používa ako cenová referencia pre destiláty ropy vo všeobecnosti. To je premietnuté aj v typoch derivátových finančných nástrojoch pri trhoch s ropou a rafinovanými ropnými produktmi v prostredí, v ktorom účtovná jednotka C pôsobí, ako sú:

— futures na referenčnú ropu, ktorý platí pre ropu typu Brent;

— futures na referenčný plynový olej, ktorý sa používa ako cenová referencia pre destiláty – napríklad deriváty na rozpätie paliva pre tryskové motory pokrývajú cenový rozdiel medzi palivom pre tryskové motory a uvedeným referenčným plynovým olejom; a

▼M53

— derivát „crack spread“ na referenčný plynový olej (t. j. derivát na cenový rozdiel medzi ropou a plynovým olejom – rafinérske rozpätie), ktorý je indexovaný o ropu typu Brent;

ii) stanovovanie cien rafinovaných ropných produktov nezávisí od toho, či určitú ropu spracúva určitá rafinéria, pretože uvedené rafinované ropné produkty (ako je plynový olej alebo palivo pre tryskové motory) sú štandardizovanými produktmi.

Účtovná jednotka C preto vyvodí záver, že cenové riziko svojich nákupov paliva pre tryskové motory zahŕňa zložku cenového rizika ropy na základe ropy typu Brent a zložku cenového rizika plynového oleja, aj keď ropa ani plynový olej nie sú stanovené v žiadnej zmluvnej dohode. Účtovná jednotka C vyvodí záver, že tieto dve zložky rizika sú samostatne identifikovateľné a spoľahlivo oceniteľné, aj keď nie sú zmluvne stanovené. Účtovná jednotka preto môže určiť zabezpečovacie vzťahy pre očakávané nákupy paliva pre tryskové motory na základe zložiek rizika (pre ropu alebo plynový olej). Táto analýza znamená aj to, že ak účtovná jednotka C použila napríklad deriváty na ropu na základe ropy West Texas Intermediate (WTI), zmeny cenového rozdielu medzi ropou typu Brent a ropou WTI by viedli k neefektívnosti zabezpečenia.

d) Účtovná jednotka D drží dlhový nástroj s pevne stanovenou sadzbou. Tento nástroj je emitovaný v prostredí s trhom, na ktorom sa veľký počet podobných dlhových nástrojov porovnáva podľa ich rozpätí s referenčnou sadzbou (napríklad LIBOR), pričom nástroje s premenlivou sadzbou v uvedenom prostredí sú zvyčajne indexované o uvedenú referenčnú sadzbu. Úrokové swapy sa často používajú na riadenie úrokového rizika na základe uvedenej referenčnej sadzby bez ohľadu na rozpätie dlhových nástrojov oproti uvedenej referenčnej sadzbe. Cena dlhových nástrojov s pevne stanovenou sadzbou sa líši priamo v reakcii na zmeny referenčnej sadzby, akonáhle vzniknú. Účtovná jednotka D vyvodí záver, že referenčná sadzba je zložka, ktorú možno samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť. Účtovná jednotka D preto môže určiť zabezpečovacie vzťahy pre dlhové nástroje s pevne stanovenou sadzbou na základe zložky rizika pre riziko referenčnej úrokovej sadzby.

B6.3.11 Keď sa zložka rizika určí za zabezpečenú položku, požiadavky účtovania zabezpečenia sa uplatňujú na uvedenú zložku rizika rovnako, ako sa uplatňujú na iné zabezpečené položky, ktoré nie sú zložkami rizika. Napríklad sa uplatňujú kvalifikačné kritériá vrátane toho, že zabezpečovací vzťah musí spĺňať požiadavky efektívnosti zabezpečenia a každá neefektívnosť zabezpečenia sa musí oceniť a vykázať.

▼**M53**

B6.3.12 Účtovná jednotka môže takisto určiť len zmeny peňažných tokov alebo reálnej hodnoty zabezpečenej položky nad alebo pod špecifikovanou cenou alebo inou premennou („jednostranné riziko“). Vnútorná hodnota nakúpenej opcie v pozícii zabezpečovacieho nástroja (za predpokladu, že má rovnaké základné podmienky ako určené riziko), ale nie jej časová hodnota, predstavuje jednostranné riziko v zabezpečenej položke. Účtovná jednotka môže napríklad určiť premenlivosť budúcich výsledkov peňažných tokov, ktoré vyplývajú z nárastu ceny očakávaného nákupu komodity. V takejto situácii účtovná jednotka určuje len straty peňažných tokov, ktoré sú výsledkom rastu ceny nad špecifikovanú úroveň. Zabezpečené riziko nezahŕňa časovú hodnotu nakúpenej opcie, pretože časová hodnota nepredstavuje zložku očakávanej transakcie, ktorá má vplyv na výsledok hospodárenia.

B6.3.13 Existuje vyvrátiteľná domnienka, že pokiaľ sa riziko inflácie zmluvne nestanoví, nie je samostatne identifikovateľné a spoľahlivo oceniteľné, a preto nemôže byť určené za zložku rizika finančného nástroja. V obmedzenom počte prípadov je však možné identifikovať zložku rizika pre riziko inflácie, ktoré je samostatne identifikovateľné a spoľahlivo oceniteľné, z dôvodu osobitných okolností inflačného prostredia a príslušného dlhového trhu.

B6.3.14 Účtovná jednotka emituje napríklad dlhový nástroj v prostredí, v ktorom dlhopisy viazané na infláciu majú štruktúru objemu a splatnosti, ktorá má za následok dostatočne likvidný trh, ktorý umožňuje vytvorenie štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom. To znamená, že inflácia je pre príslušnú menu relevantným faktorom, ktorý dlhové trhy samostatne zohľadňujú. Za takých okolností by sa zložka rizika inflácie mohla určiť diskontovaním peňažných tokov zabezpečeného dlhového nástroja pomocou štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom [t. j. podobným spôsobom, ako sa môže stanoviť zložka bezrizikovej (nominálnej) úrokovej sadzby]. Naproti tomu v mnohých prípadoch zložka rizika inflácie nie je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná. Napríklad, účtovná jednotka emituje len dlhové nástroje s nominálnou úrokovou sadzbou v prostredí s trhom pre dlhopisy viazané na infláciu, ktorý nie je dostatočne likvidný, aby umožnil vytvorenie štruktúry splatnosti s reálnymi úrokovými sadzbami s nulovým kupónom. V tomto prípade účtovná jednotka nemôže na základe analýzy štruktúry trhu a skutočností a okolností vyvodiť záver, že inflácia je relevantným faktorom, ktorý dlhové trhy zohľadňujú samostatne. Účtovná jednotka preto nemôže vyvrátiť vyvrátiteľnú domnienku, že riziko inflácie, ktoré nie je zmluvne stanovené, nie je samostatne identifikovateľné a spoľahlivo oceniteľné. Zložka rizika inflácie by preto nebola prípustná na určenie za zabezpečenú položku. To platí bez ohľadu na akýkoľvek nástroj na zabezpečenie inflácie, ktorý účtovná jednotka v skutočnosti uzatvorila. Účtovná jednotka predovšetkým nemôže jednoducho implicitne použiť podmienky skutočného nástroja na zabezpečenie inflácie tak, že jeho podmienky premietne na dlhový nástroj s nominálnou úrokovou sadzbou.

B6.3.15 Zmluvne stanovená zložka rizika inflácie peňažných tokov vykázaného dlhopisu viazaného na infláciu (za predpokladu, že sa nepožaduje účtovať vložený derivát samostatne) je samostatne identifikovateľná a spoľahlivo oceniteľná, pokiaľ ostatné peňažné toky nástroja nie sú ovplyvnené zložkou rizika inflácie.

▼M53

Zložky nominálnej hodnoty

B6.3.16 Sú dva typy zložiek nominálnej hodnoty, ktoré možno určiť za zabezpečenú položku v zabezpečovacom vzťahu: zložka, ktorá je časťou celkovej položky, alebo vrstvová zložka. Na základe typu zložky sa zmení účtovný výsledok. Účtovná jednotka musí určiť zložku na účely účtovania konzistentne s jej cieľom riadenia rizík.

B6.3.17 Príkladom zložky, ktorá tvorí určitú časť, je 50 percent zmluvných peňažných tokov úveru.

B6.3.18 Vrstvovú zložku možno určiť vychádzajúc z vymedzenej, ale otvorenej populácie alebo zo stanovenej nominálnej hodnoty. Medzi príklady patrí:

a) časť objemu peňažnej transakcie, napríklad ďalšie peňažné toky vo výške 10 FC z predajov denominovaných v cudzej mene po prvých 20 FC v marci 201X ([1]);

b) časť fyzického objemu, napríklad spodná vrstva, v objeme 5 miliónov kubických metrov zemného plynu uskladneného v lokalite XYZ;

c) časť fyzického objemu alebo iného objemu transakcie, napríklad prvých 100 barelov ropy nakúpenej v júni 201X alebo prvých 100 MWh elektrickej energie predanej v júni 201x; alebo

d) vrstva z nominálnej hodnoty zabezpečenej položky, napríklad posledných 80 miliónov CU záväznej povinnosti vo výške 100 miliónov CU, spodná vrstva vo výške 20 miliónov CU dlhopisu s pevne stanovenou sadzbou vo výške 100 miliónov CU alebo horná vrstva vo výške 30 miliónov CU z celkovej hodnoty 100 miliónov CU dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou, ktorá môže byť predčasne splatená v reálnej hodnote (stanovená nominálna hodnota je 100 miliónov CU).

B6.3.19 Ak je vrstvová zložka určená v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, účtovná jednotka ju stanoví zo stanovenej nominálnej hodnoty. S cieľom splniť požiadavky na splnenie podmienok zabezpečení reálnej hodnoty účtovná jednotka musí opätovne oceniť zabezpečenú položku pri zmenách reálnej hodnoty (t. j. opätovne oceniť položku pri zmenách reálnej hodnoty, ktoré pripadajú na zabezpečované riziko). Úprava zabezpečenia reálnej hodnoty sa musí vykázať vo výsledku hospodárenia najneskôr pri ukončení vykazovania položky. Následne je potrebné sledovať položku, na ktorú sa úprava zabezpečenia reálnej hodnoty vzťahuje. Pri vrstvovej zložke v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty je účtovná jednotka povinná sledovať nominálnu hodnotu, z ktorej je stanovená. Napríklad, v odseku B6.3.18 písm. d) musí byť celková stanovená nominálna hodnota vo výške 100 miliónov CU sledovaná s cieľom sledovať spodnú vrstvu vo výške 20 miliónov EUR alebo hornú vrstvu vo výške 30 miliónov EUR.

B6.3.20 Vrstvová zložka, ktorá zahŕňa opciu na predčasné splatenie, nie je prípustná na určenie za zabezpečenú položku v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, ak reálna hodnota opcie na predčasné splatenie je ovplyvnená zmenami v zabezpečovanom riziku, pokiaľ určená vrstva nezahŕňa účinok súvisiacej opcie na predčasné splatenie pri stanovovaní zmeny reálnej hodnoty zabezpečenej položky.

([1]) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (CU) a „jednotkách cudzej meny“ (FC).

▼**M53**

Vzťah medzi zložkami a celkovými peňažnými tokmi položky

B6.3.21 Ak je zložka peňažných tokov finančnej alebo nefinančnej položky určená za zabezpečenú položku, táto zložka musí byť nižšia alebo sa rovnať celkovým peňažným tokom celej položky. Všetky peňažné toky celej položky sa však môžu určiť za zabezpečenú položku a zabezpečiť len voči určitému riziku (napríklad len voči zmenám, ktoré pripadajú na zmeny sadzby LIBOR alebo ceny referenčnej komodity).

B6.3.22 Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektívna úroková miera je pod sadzbou LIBOR, nemôže účtovná jednotka určiť:

a) zložku záväzku pripadajúcu na úrok podľa sadzby LIBOR (plus istina v prípade zabezpečenia reálnej hodnoty) a

b) zápornú zvyškovú zložku.

B6.3.23 V prípade finančného záväzku s pevne stanovenou sadzbou, ktorého efektívna úroková miera je (napríklad) 100 bázických bodov pod sadzbou LIBOR, však účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku zmenu hodnoty uvedeného celého záväzku (t. j. istina plus úrok podľa sadzby LIBOR mínus 100 bázických bodov), ktorá pripadá na zmeny sadzby LIBOR. Ak je finančný nástroj s pevne stanovenou sadzbou zabezpečený po uplynutí určitého času od svojho vzniku a medzičasom došlo k zmene úrokových sadzieb, môže účtovná jednotka určiť zložku rizika zodpovedajúcu referenčnej sadzbe, ktorá je vyššia než zmluvná sadzba zaplatená pri položke. Účtovná jednotka tak môže urobiť za predpokladu, že referenčná sadzba je nižšia než efektívna úroková miera vypočítaná na základe predpokladu, že účtovná jednotka nakúpila nástroj v deň prvého určenia zabezpečenej položky. Predpokladajme napríklad, že účtovná jednotka emituje finančné aktívum s pevne stanovenou sadzbou v hodnote 100 CU, ktoré má efektívnu úrokovú mieru 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percentá. Účtovná jednotka začne zabezpečovať uvedené aktívum neskôr, keď sa sadzba LIBOR zvýši na 8 percent a reálna hodnota aktíva sa zníži na 90 CU. Účtovná jednotka vypočíta, že ak by nakúpila aktívum v deň, keď prvýkrát určí súvisiace riziko úrokovej sadzby LIBOR za zabezpečenú položku, efektívny výnos z aktíva na základe jeho vtedajšej reálnej hodnoty 90 CU by predstavoval 9,5 percenta. Keďže sadzba LIBOR je nižšia než tento efektívny výnos, účtovná jednotka môže určiť zložku sadzby LIBOR vo výške 8 percent, ktorá pozostáva čiastočne zo zmluvných úrokových peňažných tokov a čiastočne z rozdielu medzi súčasnou reálnou hodnotou (t. j. 90 CU) a sumou splatnou k dátumu splatnosti (t. j. 100 CU).

B6.3.24 Ak sa na finančný záväzok s premenlivou sadzbou viaže úrok (napríklad) vo výške trojmesačnej sadzby LIBOR mínus 20 bázických bodov (so spodnou hodnotou na úrovni nula bázických bodov), účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku zmenu peňažných tokov celého uvedeného záväzku (t. j. trojmesačná sadzba LIBOR mínus 20 bázických bodov – vrátane spodnej hodnoty), ktorá pripadá na zmeny sadzby LIBOR. Preto pokiaľ trojmesačná forwardová krivka LIBOR pre zostávajúcu životnosť uvedeného záväzku neklesne

▼M53

pod 20 bázických bodov, zabezpečená položka má rovnakú premenlivosť peňažných tokov ako záväzok so sadzbou na úrovni trojmesačnej sadzby LIBOR s nulovým alebo kladným rozpätím. Ak však trojmesačná forwardová krivka LIBOR pre zostávajúcu životnosť uvedeného záväzku (alebo jeho časti) klesne pod 20 bázických bodov, zabezpečená položka má nižšiu premenlivosť peňažných tokov než záväzok s úrokom podľa trojmesačnej sadzby LIBOR s nulovým alebo kladným rozpätím.

B6.3.25 Podobným príkladom nefinančnej položky je konkrétny druh ropy z konkrétneho ropného poľa, ktorej cena sa odvíja od príslušnej referenčnej ropy. Ak účtovná jednotka predá uvedenú ropu v rámci zmluvy použitím vzorca na stanovovanie cien, v ktorom sa cena za barel stanovuje na úrovni ceny referenčnej ropy mínus 10 CU so spodnou hodnotou na úrovni 15 CU, účtovná jednotka môže určiť za zabezpečenú položku celú premenlivosť peňažných tokov v rámci zmluvy o predaji, ktorá pripadá na zmenu ceny referenčnej ropy. Účtovná jednotka však nemôže určiť zložku, ktorá zodpovedá celkovej zmene ceny referenčnej ropy. Preto pokiaľ forwardová cena (pre každú dodávku) neklesne pod 25 CU, zabezpečená položka má rovnakú premenlivosť peňažných tokov ako predaj ropy na úrovni ceny referenčnej ropy (alebo s kladným rozpätím). Ak však forwardová cena pre akúkoľvek dodávku klesne pod 25 CU, zabezpečená položka má nižšiu premenlivosť peňažných tokov než predaj ropy na úrovni ceny referenčnej ropy (alebo s kladným rozpätím).

Kvalifikačné kritériá pre účtovanie zabezpečenia (oddiel 6.4)

Efektívnosť zabezpečenia

B6.4.1 Efektívnosť zabezpečenia je rozsah, do akého zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja kompenzujú zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky (napríklad keď je zabezpečená položka zložkou rizika, relevantná zmena reálnej hodnoty alebo peňažných tokov položky je tá, ktorá pripadá na zabezpečované riziko). Neefektívnosť zabezpečenia je rozsah, do akého sú zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečovacieho nástroja vyššie alebo nižšie než tie pri zabezpečenej položke.

B6.4.2 Pri určovaní zabezpečovacieho vzťahu a na priebežnom základe musí účtovná jednotka analyzovať príčiny neefektívnosti zabezpečenia, ktoré pravdepodobne ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania. Táto analýza (vrátane všetkých aktualizácií v súlade s odsekom B6.5.21 vyplývajúcich z opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu) slúži ako základ pre posúdenie splnenia požiadaviek efektívnosti zabezpečenia vykonaného účtovnou jednotkou.

B6.4.3 V záujme vylúčenia pochybností sa účinky nahradenia pôvodnej protistrany zúčtovacou protistranou a vykonania súvisiacich zmien opísaných v odseku 6.5.6 premietnu do ocenenia zabezpečovacieho nástroja, a tým aj do posúdenia efektívnosti zabezpečenia a ocenenia efektívnosti zabezpečenia.

▼M53

Ekonomický vzťah medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom

B6.4.4 Požiadavka existencie ekonomického vzťahu znamená, že zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka majú hodnoty, ktoré sa všeobecne pohybujú opačným smerom z dôvodu rovnakého rizika, ktoré je zabezpečovaným rizikom. Musí sa preto očakávať, že hodnota zabezpečovacieho nástroja a hodnota zabezpečenej položky sa budú systematicky meniť v reakcii na pohyby buď rovnakého podkladového aktíva alebo rovnakých podkladových aktív, ktoré ekonomicky súvisia takým spôsobom, že reagujú podobne na riziko, ktoré sa zabezpečuje (napríklad ropa typu Brent a ropa WTI).

B6.4.5 Ak podkladové aktíva nie sú rovnaké, avšak ekonomicky súvisia, môžu nastať situácie, keď sa hodnoty zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky pohybujú rovnakým smerom, napríklad z toho dôvodu, že cenový rozdiel medzi dvomi súvisiacimi podkladovými aktívami sa zmení, zatiaľ čo samotné podkladové aktíva sa výrazne nepohybujú. Táto situácia je stále konzistentná s ekonomickým vzťahom medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou, ak sa stále očakáva, že hodnoty zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky sa budú pri pohybe podkladových aktív typicky pohybovať opačným smerom.

B6.4.6 Posúdenie toho, či existuje ekonomický vzťah, zahŕňa analýzu možného správania zabezpečovacieho vzťahu počas jeho trvania na zistenie toho, či možno očakávať splnenie cieľa riadenia rizík. Samotná existencia štatistickej korelácie medzi dvomi premennými nepodporuje platný záver, že ekonomický vzťah existuje.

Účinok úverového rizika

B6.4.7 Keďže model účtovania zabezpečenia je založený na všeobecnom poňatí kompenzácie medzi ziskami a stratami pri zabezpečovacom nástroji a zabezpečenej položke, efektívnosť zabezpečenia je stanovená nielen ekonomickým vzťahom medzi uvedenými položkami (t. j. zmenami v ich podkladových aktívach), ale aj účinkom úverového rizika na hodnotu zabezpečovacieho nástroja, ako aj zabezpečenej položky. Účinok úverového rizika znamená, že ak aj medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou existuje ekonomický vzťah, úroveň kompenzácie môže byť nevypočítateľná. To môže vyplývať zo zmeny úverového rizika buď zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, ktorá má taký rozsah, že úverové riziko prevláda nad zmenami hodnôt, ktoré vyplývajú z ekonomického vzťahu (t. j. účinok zmien v podkladových aktívach). Úroveň rozsahu, ktorá spôsobuje vznik prevládania, je taká, ktorá by mala za následok stratu (alebo zisk) z úverového rizika narúšajúceho účinok zmien v podkladových aktívach na hodnotu zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, aj keby tieto zmeny boli významné. Naproti tomu, ak počas určitého obdobia dôjde k malej zmene v podkladových aktívach, skutočnosť, že aj malé zmeny v hodnote zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky súvisiace s úverovým rizikom môžu ovplyvniť hodnotu viac než podkladové aktíva, nevytvára prevládanie.

▼**M53**

B6.4.8 Príkladom úverového rizika prevládajúceho nad zabezpečovacím vzťahom je, keď účtovná jednotka zabezpečuje expozíciu voči riziku ceny komodity pomocou derivátu nezabezpečeného kolaterálom. Ak sa protistrane uvedeného derivátu závažne zhorší jej úverová bonita, účinok zmien v úverovej bonite protistrany môže prevážiť nad účinkom zmien ceny komodity na reálnu hodnotu zabezpečovacieho nástroja, zatiaľ čo zmeny v hodnote zabezpečenej položky závisia v prevažnej miere od zmien ceny komodity.

Zabezpečovací pomer

B6.4.9 V súlade s požiadavkami efektívnosti zabezpečenia musí byť zabezpečovací pomer zabezpečovacieho vzťahu rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z množstva zabezpečenej položky, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti zabezpečuje, a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti použije na zabezpečenie uvedeného množstva zabezpečenej položky. Preto ak účtovná jednotka zabezpečuje menej než 100 percent expozície pri položke, napríklad 85 percent, musí určiť zabezpečovací vzťah pomocou zabezpečovacieho pomeru, ktorý je rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z 85 percent expozície a z množstva zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti použije na zabezpečenie uvedených 85 percent. Podobne ak účtovná jednotka napríklad zabezpečuje expozíciu pomocou nominálnej hodnoty vo výške 40 podielov finančného nástroja, musí určiť zabezpečovací vzťah použitím zabezpečovacieho pomeru, ktorý je rovnaký ako ten, ktorý vyplýva z uvedeného množstva 40 podielov (t. j. účtovná jednotka nesmie použiť zabezpečovací pomer na základe vyššieho množstva podielov, ktoré môže celkovo držať, alebo menšieho množstva podielov) a z množstva zabezpečenej položky, ktoré v skutočnosti zabezpečuje pomocou uvedených 40 podielov.

B6.4.10 Určenie zabezpečovacieho vzťahu použitím rovnakého zabezpečovacieho pomeru ako je ten, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti používa, však neodráža nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by následne vytvorila neefektívnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Na účely určenia zabezpečovacieho vzťahu musí preto účtovná jednotka upraviť zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti používa, ak je to potrebné na zamedzenie takej nerovnováhy.

B6.4.11 Ako príklady relevantných úvah pri posudzovaní toho, či účtovný výsledok nie je konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia, možno uviesť:

a) či je zamýšľaný zabezpečovací pomer stanovený, aby sa zamedzilo vykázaniu neefektívnosti zabezpečenia pri zabezpečeniach peňažných tokov, alebo vykonali úpravy zabezpečenia reálnej hodnoty pri viacerých zabezpečených položkách s cieľom zvýšiť používanie účtovania reálnej hodnoty, avšak bez kompenzácie zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja; a

▼M53

b) či existuje komerčný dôvod pre konkrétne váhy zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, aj keď sa tak vytvára neefektívnosť zabezpečenia. Účtovná jednotka napríklad uzatvorí a určí množstvo zabezpečovacieho nástroja, ktoré nie je množstvom, ktoré stanovila ako najlepšie zabezpečenie zabezpečenej položky, pretože štandardný objem zabezpečovacích nástrojov jej neumožňuje uzatvoriť také isté množstvo zabezpečovacieho nástroja („problematika veľkosti lotov“). Ako príklad možno uviesť účtovnú jednotku, ktorá zabezpečuje nákupy 100 ton kávy štandardnými futures na kávu, pričom veľkosť zmluvy je 37 500 libier. Účtovná jednotka by mohla použiť na zabezpečenie objemu nákupu vo výške 100 ton len päť alebo šesť zmlúv (ekvivalent 85,0 a 102,1 tony). V takom prípade účtovná jednotka určí zabezpečovací vzťah použitím zabezpečovacieho pomeru, ktorý vyplýva z počtu futures na kávu, ktoré v skutočnosti používa, pretože neefektívnosť zabezpečenia vyplývajúca z nesúladu vo váhach zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja by nemala za následok účtovný výsledok, ktorý nie je konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia.

Frekvencia posudzovania, či sú splnené požiadavky efektívnosti zabezpečenia

B6.4.12 Účtovná jednotka posudzuje k začiatku zabezpečovacieho vzťahu a na priebežnom základe, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia. Účtovná jednotka vykonáva priebežné posudzovanie minimálne ku každému dátumu vykazovania alebo pri významnej zmene okolností, ktoré majú vplyv na požiadavky efektívnosti zabezpečenia, podľa toho, čo nastane skôr. Posudzovanie sa týka očakávaní vo vzťahu k efektívnosti zabezpečenia, a preto je zamerané len na budúcnosť.

Metódy posudzovania, či sú splnené požiadavky efektívnosti zabezpečenia

B6.4.13 V tomto štandarde nie je stanovená metóda posudzovania toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia. Účtovná jednotka však používa metódu, ktorá zachytáva relevantné charakteristiky zabezpečovacieho vzťahu vrátane príčin neefektívnosti zabezpečenia. V závislosti od uvedených faktorov môže pri tejto metóde ísť o kvalitatívne alebo kvantitatívne posúdenie.

B6.4.14 Napríklad, keď sa kritické podmienky (ako je nominálna hodnota, splatnosť a podkladové aktívum) zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky zhodujú alebo sú úzko zosúladené, účtovná jednotka môže na základe kvalitatívneho posúdenia uvedených kritických podmienok vyvodiť záver, že zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka majú hodnoty, ktoré sa budú všeobecne pohybovať opačným smerom z dôvodu rovnakého rizika, a že preto medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 – B6.4.6).

B6.4.15 Skutočnosť, že derivát je v peniazoch alebo mimo peňazí, keď je určený za zabezpečovací nástroj, sama osebe neznamená, že kvalitatívne posúdenie je nevhodné. Závisí od skutočností, či by neefektívnosť zabezpečenia vyplývajúca z uvedenej skutočnosti mohla mať rozsah, ktorý by kvalitatívne posúdenie primerane nezachytilo.

▼M53

B6.4.16 Naproti tomu, ak kritické podmienky zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky nie sú úzko zosúladené, existuje zvýšená úroveň neistoty, pokiaľ ide o rozsah kompenzácie. Efektívnosť zabezpečenia počas trvania zabezpečovacieho vzťahu je následne ťažšie predvídať. V takej situácii by účtovná jednotka mohla dospieť k záveru len na základe kvantitatívneho posúdenia, že medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom existuje ekonomický vzťah (pozri odseky B6.4.4 až B6.4.6). V niektorých situáciách by mohlo byť potrebné na posúdenie toho, či zabezpečovací pomer použitý na určenie zabezpečovacieho vzťahu spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia, takisto kvantitatívne posúdenie (pozri odseky B6.4.9 až B6.4.11). Účtovná jednotka môže na uvedené dva rôzne účely použiť rovnaké alebo odlišné metódy.

B6.4.17 Ak dôjde k zmenám v okolnostiach, ktoré ovplyvňujú efektívnosť zabezpečenia, účtovná jednotka bude možno musieť zmeniť metódu posudzovania toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia, s cieľom zabezpečiť, aby boli relevantné charakteristiky zabezpečovacieho vzťahu vrátane príčin neefektívnosti zabezpečenia naďalej zachytené.

B6.4.18 Hlavným zdrojom informácií na vykonanie posúdenia toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia, je riadenie rizík účtovnej jednotky. To znamená, že informácie (alebo analýzy) týkajúce sa riadenia používané na účely rozhodovania sa môžu použiť ako základ pre posúdenie toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia.

B6.4.19 Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu účtovnej jednotky zahŕňa spôsob, akým bude posudzovať požiadavky efektívnosti zabezpečenia, ako aj použitú metódu či metódy. Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu sa aktualizuje pri každej zmene metód (pozri odsek B6.4.17).

Účtovanie kvalifikovaných zabezpečovacích vzťahov (Oddiel 6.5)

B6.5.1 Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je zabezpečenie expozície voči zmenám reálnej hodnoty dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou v dôsledku zmien úrokových sadzieb. Do takéhoto zabezpečenia by mohol vstúpiť emitent alebo držiteľ.

B6.5.2 Účelom zabezpečenia peňažných tokov je odložiť zisk alebo stratu pri zabezpečovacom nástroji do obdobia alebo období, v ktorých zabezpečené očakávané budúce peňažné toky ovplyvnia výsledok hospodárenia. Príkladom zabezpečenia peňažných tokov je použitie swapu, ktorým sa vymení dlh s pohyblivou sadzbou (oceňovaný buď v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou) za dlh s pevne stanovenou sadzbou (t. j. zabezpečenie budúcej transakcie, v ktorej budúce úrokové platby predstavujú zabezpečované budúce peňažné toky). Naproti tomu očakávaný nákup nástroja vlastného imania, ktorý, keď sa nadobudne, bude účtovaný v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia, je príkladom položky, ktorá nemôže byť zabezpečenou položkou v zabezpečení peňažných tokov, pretože žiadny zisk ani strata pri zabezpečovacom nástroji, ktoré by boli odložené, by sa nemohli náležite reklasifikovať do výsledku hospodárenia počas obdobia, v ktorom by sa dosiahla kompenzácia. Z rovnakého dôvodu očakávaný nákup nástroja vlastného imania, ktorý, keď sa nadobudne, bude účtovaný v reálnej hodnote, pričom zmeny reálnej hodnoty budú prezentované v ostatných súčastiach komplexného výsledku, takisto nemôže byť zabezpečenou položkou v zabezpečení peňažných tokov.

▼**M53**

B6.5.3 Zabezpečenie záväznej povinnosti (napríklad zabezpečenie voči zmene v cene paliva v rámci nevykázaného zmluvného záväzku elektrárne nakúpiť palivo za pevne stanovenú cenu) je zabezpečením expozície voči zmene reálnej hodnoty. Preto je takéto zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, avšak v súlade s odsekom 6.5.4 by sa zabezpečenie kurzového rizika záväznej povinnosti mohlo alternatívne účtovať aj ako zabezpečenie peňažných tokov.

Oceňovanie neefektívnosti zabezpečenia

B6.5.4 Účtovná jednotka pri oceňovaní neefektívnosti zabezpečenia zohľadňuje časovú hodnotu peňazí. V dôsledku toho účtovná jednotka stanoví hodnotu zabezpečenej položky na základe súčasnej hodnoty, a preto zmena hodnoty zabezpečenej položky zahŕňa takisto účinok časovej hodnoty peňazí.

B6.5.5 S cieľom vypočítať zmenu hodnoty zabezpečenej položky na účely ocenenia neefektívnosti zabezpečenia účtovná jednotka môže použiť derivát, ktorého podmienky by sa zhodovali s kritickými podmienkami zabezpečenej položky (toto sa vo všeobecnosti označuje ako „hypotetický derivát“) a ktorý, napríklad pri zabezpečení očakávanej transakcie, by bol kalibrovaný za použitia úrovne zabezpečenej ceny (alebo sadzby). Ak by zabezpečenie napríklad platilo pre dvojstranné riziko na súčasnej trhovej úrovni, hypotetický derivát by predstavoval hypotetickú forwardovú zmluvu, ktorá je v čase určenia zabezpečovacieho vzťahu kalibrovaná na hodnotu nula. Ak by zabezpečenie napríklad platilo pre jednostranné riziko, hypotetický derivát by predstavoval vnútornú hodnotu hypotetickej opcie, ktorá v čase určenia zabezpečovacieho vzťahu je na peniazoch, ak úroveň zabezpečenej ceny zodpovedá súčasnej trhovej úrovni, alebo mimo peňazí, ak úroveň zabezpečenej ceny je nad (alebo pri zabezpečení dlhej pozície pod) súčasnou trhovou úrovňou. Použitie hypotetického derivátu predstavuje jeden možný spôsob výpočtu zmeny hodnoty zabezpečenej položky. Hypotetický derivát kopíruje zabezpečenú položku, a tak vedie k rovnakému výsledku, ako keby uvedená zmena hodnoty bola stanovená na základe odlišného prístupu. Používanie „hypotetického derivátu“ preto nie je vlastne metódou, ale matematickým prostriedkom, ktorý možno použiť len na výpočet hodnoty zabezpečenej položky. V dôsledku toho sa „hypotetický derivát“ nemôže použiť tak, aby zahrnul do hodnoty zabezpečenej položky prvky, ktoré existujú len v zabezpečovacom nástroji (avšak nie v zabezpečenej položke). Príkladom je dlh denominovaný v cudzej mene (bez ohľadu na to, či ide o dlh s pevne stanovenou sadzbou alebo s premenlivou sadzbou). Pri použití hypotetického derivátu na výpočet zmeny hodnoty takého dlhu alebo súčasnej hodnoty kumulovanej zmeny jeho peňažných tokov hypotetický derivát nemôže jednoducho stanoviť poplatok za výmenu rôznych mien, aj keď skutočné deriváty, v rámci ktorých sa rôzne meny vymieňajú, môžu takýto poplatok zahŕňať (napríklad krížové menovo-úrokové swapy).

B6.5.6 Zmena hodnoty zabezpečenej položky stanovená použitím hypotetického derivátu sa môže použiť aj na účely posúdenia toho, či zabezpečovací vzťah spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia.

▼**M53**

Opätovné vyváženie zabezpečovacieho vzťahu a zmeny zabezpečovacieho pomeru

B6.5.7 Opätovné vyváženie odkazuje na úpravy vykonané v určených množstvách zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja už existujúceho zabezpečovacieho vzťahu na účely zachovania zabezpečovacieho pomeru, ktorý spĺňa požiadavky efektívnosti zabezpečenia. Zmeny určených množstiev zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja na iný účel nepredstavujú opätovné vyváženie na účely tohto štandardu.

B6.5.8 Opätovné vyváženie sa účtuje ako pokračovanie zabezpečovacieho vzťahu v súlade s odsekmi B6.5.9 až B6.5.21. Pri opätovnom vyvážení sa neefektívnosť zabezpečenia zabezpečovacieho vzťahu stanovuje a vykazuje okamžite pred úpravou zabezpečovacieho vzťahu.

B6.5.9 Úprava zabezpečovacieho pomeru účtovnej jednotke umožňuje reagovať na zmeny vo vzťahu medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou, ktoré vyplývajú z ich podkladových aktív alebo premenných rizika. Napríklad zabezpečovací vzťah, v ktorom zabezpečovací nástroj a zabezpečená položka vykazujú rôzne, avšak súvisiace zmeny podkladových aktív v reakcii na zmenu vo vzťahu medzi danými dvomi podkladovými aktívami (napríklad rôzne, avšak súvisiace referenčné indexy, sadzby alebo ceny). Opätovné vyváženie tak umožňuje pokračovať v zabezpečovacom vzťahu v situáciách, v ktorých sa vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou zmení spôsobom, ktorý možno kompenzovať úpravou zabezpečovacieho pomeru.

B6.5.10 Účtovná jednotka napríklad zabezpečuje expozíciu voči cudzej mene A pomocou menového derivátu so zreteľom na cudziu menu B, pričom cudzie meny A a B sú viazané (t. j. ich výmenný kurz sa drží v pásme alebo je na úrovni výmenného kurzu stanoveného centrálnou bankou alebo iným orgánom). Ak by sa výmenný kurz medzi cudzou menou A a cudzou menou B zmenil (t. j. stanovilo by sa nové pásmo alebo nový kurz), opätovným vyvážením zabezpečovacieho vzťahu s cieľom premietnuť nový výmenný kurz by sa zabezpečilo, aby zabezpečovací vzťah naďalej spĺňal požiadavku efektívnosti zabezpečenia pre zabezpečovací pomer za nových okolností. Naproti tomu, ak by pri menovom deriváte došlo k zlyhaniu, zmenou zabezpečovacieho pomeru by sa nemohlo zabezpečiť, aby zabezpečovací vzťah naďalej spĺňal požiadavku efektívnosti zabezpečenia. Opätovné vyváženie tak nedovoľuje pokračovať v zabezpečovacom vzťahu v situáciách, v ktorých sa vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou zmení spôsobom, ktorý nemožno kompenzovať úpravou zabezpečovacieho pomeru.

B6.5.11 Nie každá zmena v rozsahu kompenzácie medzi zmenami reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja a reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi zabezpečenej položky predstavuje zmenu vo vzťahu medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou. Účtovná jednotka analyzuje príčiny neefektívnosti zabezpečenia, pri ktorých očakávala, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho trvania, a vyhodnotí, či zmeny v rozsahu kompenzácie:

a) sú fluktuáciami okolo zabezpečovacieho pomeru, ktorý zostáva platný (t. j. naďalej primerane odráža vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou); alebo

▼**M53**

b) poukazujú na to, že zabezpečovací pomer už primerane neodráža vzťah medzi zabezpečovacím nástrojom a zabezpečenou položkou.

Účtovná jednotka vykonáva toto vyhodnotenie na základe požiadavky efektívnosti zabezpečenia pre zabezpečovací pomer, t. j. s cieľom zabezpečiť, aby zabezpečovací vzťah neodrážal nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by vytvorila neefektívnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Toto vyhodnotenie si tak vyžaduje úsudok.

B6.5.12 Fluktuácia okolo konštantného zabezpečovacieho pomeru (a tým súvisiaca neefektívnosť zabezpečenia) nemôže byť zmenšená úpravou zabezpečovacieho pomeru v reakcii na každý osobitný výsledok. Za takých okolností je zmena v rozsahu kompenzácie preto záležitosťou oceňovania a vykazovania neefektívnosti zabezpečenia, nevyžaduje si však opätovné vyváženie.

B6.5.13 Naopak, ak zmeny v rozsahu kompenzácie poukazujú na to, že fluktuácia je okolo zabezpečovacieho pomeru, ktorý je odlišný od zabezpečovacieho pomeru, ktorý sa v súčasnosti používa pre uvedený zabezpečovací vzťah, alebo že existuje trend smerovania mimo uvedeného zabezpečovacieho pomeru, neefektívnosť zabezpečenia sa môže znížiť úpravou zabezpečovacieho pomeru, zatiaľ čo ponechanie zabezpečovacieho pomeru by v narastajúcej miere vytváralo neefektívnosť zabezpečenia. Za takých okolností musí účtovná jednotka preto vyhodnotiť, či zabezpečovací vzťah odráža nerovnováhu medzi váhami zabezpečenej položky a zabezpečovacieho nástroja, ktorá by vytvorila neefektívnosť zabezpečenia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je vykázaná), ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia. Ak je zabezpečovací pomer upravený, ovplyvňuje aj oceňovanie a vykazovanie neefektívnosti zabezpečenia, pretože pri opätovnom vyvážení sa neefektívnosť zabezpečenia zabezpečovacieho vzťahu musí stanoviť a vykázať okamžite pred úpravou zabezpečovacieho vzťahu v súlade s odsekom B6.5.8.

B6.5.14 Opätovné vyváženie znamená, že na účely účtovania zabezpečenia účtovná jednotka po začatí zabezpečovacieho vzťahu upraví množstvá zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky v reakcii na zmeny v okolnostiach, ktoré ovplyvňujú zabezpečovací pomer uvedeného zabezpečovacieho vzťahu. Uvedená úprava by obvykle mala odrážať úpravy v množstvách zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky, ktoré v skutočnosti používa. Účtovná jednotka však musí upraviť zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva z množstiev zabezpečenej položky alebo zabezpečovacieho nástroja, ktoré v skutočnosti používa, ak:

a) by zabezpečovací pomer, ktorý vyplýva zo zmien množstiev zabezpečovacieho nástroja alebo zabezpečenej položky, ktoré účtovná jednotka v skutočnosti používa, odrážal nerovnováhu, ktorá by vytvárala neefektívnosť zabezpečenia, ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia; alebo

▼**M53**

b) by si účtovná jednotka ponechala množstvá zabezpečovacieho nástroja a zabezpečenej položky, ktoré v skutočnosti používa, majúce za následok zabezpečovací pomer, ktorý by za nových okolností odrážal nerovnováhu, ktorá by vytvorila neefektívnosť zabezpečenia, ktorá by mohla mať za následok účtovný výsledok, ktorý by nebol konzistentný s účelom účtovania zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka nesmie vytvoriť nerovnováhu vynechaním úpravy zabezpečovacieho pomeru).

B6.5.15 Opätovné vyváženie sa nepoužíva, ak sa cieľ riadenia rizík pre zabezpečovací vzťah zmenil. Namiesto toho by sa malo účtovanie zabezpečenia pre uvedený zabezpečovací vzťah ukončiť (napriek tomu, že účtovná jednotka by mohla určiť nový zabezpečovací vzťah, ktorý zahŕňa zabezpečovací nástroj alebo zabezpečenú položku predchádzajúceho zabezpečovacieho vzťahu, ako je opísané v odseku B6.5.28).

B6.5.16 Ak je zabezpečovací vzťah opätovne vyvážený, úprava zabezpečovacieho pomeru sa môže uskutočniť rôznymi spôsobmi:

a) váha zabezpečenej položky sa môže zvýšiť (čím sa zároveň znižuje váha zabezpečovacieho nástroja):

i) zvýšením objemu zabezpečenej položky; alebo

ii) znížením objemu zabezpečovacieho nástroja;

b) váha zabezpečovacieho nástroja sa môže zvýšiť (čím sa zároveň znižuje váha zabezpečenej položky):

i) zvýšením objemu zabezpečovacieho nástroja; alebo

ii) znížením objemu zabezpečenej položky.

Zmeny v objeme sa vzťahujú na množstvá, ktoré sú časťou zabezpečovacieho vzťahu. Zníženia v objemoch preto nevyhnutne neznamenajú, že položky alebo transakcie už neexistujú alebo že sa už neočakáva ich výskyt, ale že nie sú časťou zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad zníženie objemu zabezpečovacieho nástroja môže mať ten následok, že účtovná jednotka si ponechá derivát, avšak len časť z neho môže zostať zabezpečovacím nástrojom zabezpečovacieho vzťahu. K tomu by mohlo dôjsť vtedy, keby sa opätovné vyváženie uskutočnilo len znížením objemu zabezpečovacieho nástroja v zabezpečovacom vzťahu, avšak účtovná jednotka by si ponechala objem, ktorý by už nebol potrebný. V takom prípade by sa neurčená časť derivátu účtovala v reálnej hodnote cez výsledok hospodárenia (pokiaľ by sa neurčila za zabezpečovací nástroj v inom zabezpečovacom vzťahu).

B6.5.17 Úpravou zabezpečovacieho pomeru zvýšením objemu zabezpečenej položky nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien hodnoty zabezpečenej položky v súvislosti s predchádzajúcim určeným objemom. Zmeny v hodnote zabezpečenej položky však od dátumu opätovného vyváženia zahŕňajú takisto zmenu v hodnote doplňujúceho objemu zabezpečenej položky. Tieto zmeny sa oceňujú od dátumu opätovného vyváženia a odkazom na tento

▼M53

dátum opätovného vyváženia miesto dátumu, ku ktorému bol zabezpečovací vzťah určený. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila objem vo výške 100 ton komodity za forwardovú cenu 80 CU (forwardová cena pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu) a doplnila objem 10 ton pri opätovnom vyvážení, keď forwardová cena bola 90 CU, zabezpečenú položku by po opätovnom vyvážení tvorili dve vrstvy: 100 ton zabezpečených za 80 CU a 10 ton zabezpečených za 90 CU.

B6.5.18 Úpravou zabezpečovacieho pomeru znížením objemu zabezpečovacieho nástroja nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny v hodnote zabezpečenej položky. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja v súvislosti s objemom, ktorý je naďalej určený. Od dátumu opätovného vyváženia však objem, o ktorý sa zabezpečovací nástroj znížil, už nie je časťou zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila cenové riziko komodity pomocou objemu derivátu vo výške 100 ton ako zabezpečovací nástroj a zníži uvedený objem o 10 ton pri opätovnom vyvážení, nominálna hodnota vo výške 90 ton objemu zabezpečovacieho nástroja by sa zachovala [pozri odsek B6.5.16, pokiaľ ide o dôsledky pre objem derivátu (t. j. 10 ton), ktorý už nie je časťou zabezpečovacieho vzťahu].

B6.5.19 Úpravou zabezpečovacieho pomeru zvýšením objemu zabezpečovacieho nástroja nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny v hodnote zabezpečenej položky. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja v súvislosti s predchádzajúcim určeným objemom. Zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja však od dátumu opätovného vyváženia zahŕňajú takisto zmeny v hodnote doplňujúceho objemu zabezpečovacieho nástroja. Tieto zmeny sa oceňujú od dátumu opätovného vyváženia a odkazom na dátum tohto opätovného vyváženia miesto dátumu, ku ktorému bol zabezpečovací vzťah určený. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila cenové riziko komodity pomocou objemu derivátu vo výške 100 ton ako zabezpečovací nástroj a pridala objem vo výške 10 ton pri opätovnom vyvážení, zabezpečovací nástroj by po opätovnom vyvážení tvoril celkový objem derivátu vo výške 110 ton. Zmena reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja zodpovedá celkovej zmene reálnej hodnoty derivátov, ktoré tvoria celkový objem vo výške 110 ton. Tieto deriváty by mohli mať (a pravdepodobne by mali) rôzne kritické podmienky, ako sú ich forwardové sadzby, pretože boli uzatvorené v rôznom čase (vrátane možnosti určenia derivátov v zabezpečovacích vzťahoch po ich prvotnom vykázaní).

B6.5.20 Úpravou zabezpečovacieho pomeru znížením objemu zabezpečenej položky nie je ovplyvnený spôsob, akým sa oceňujú zmeny reálnej hodnoty zabezpečovacieho nástroja. Neovplyvnené zostáva aj oceňovanie zmien v hodnote zabezpečenej položky v súvislosti s objemom, ktorý je naďalej určený. Od dátumu opätovného vyváženia však objem, o ktorý sa zabezpečená položka znížila, už nie je časťou zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad ak účtovná jednotka pôvodne zabezpečila objem vo výške 100 ton komodity za forwardovú cenu 80 CU a uvedený objem zníži o 10 ton pri opätovnom vyvážení, zabezpečená položka by po opätovnom vyvážení bola vo výške 90 ton zabezpečených za 80 CU. 10 ton zabezpečenej položky, ktoré už nie sú časťou zabezpečovacieho vzťahu, by sa účtovali v súlade s požiadavkami pre ukončenie účtovania zabezpečenia (pozri odseky 6.5.6 až 6.5.7 a B6.5.22 až B6.5.28).

▼**M53**

B6.5.21 Pri opätovnom vyvážení zabezpečovacieho vzťahu účtovná jednotka aktualizuje svoju analýzu príčin neefektívnosti zabezpečenia, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia zabezpečovací vzťah počas jeho (zostávajúceho) trvania (pozri odsek B6.4.2). Dokumentácia zabezpečovacieho vzťahu sa zodpovedajúcim spôsobom aktualizuje.

Ukončenie účtovania zabezpečenia

B6.5.22 Ukončenie účtovania zabezpečenia sa uplatňuje prospektívne od dátumu, ku ktorému kvalifikačné kritériá už nie sú splnené.

B6.5.23 Účtovná jednotka nesmie ukončiť určenie, a tým ukončiť zabezpečovací vzťah, ktorý:

a) stále spĺňa cieľ riadenia rizík, na základe ktorého splnil podmienky na účtovanie zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka stále sleduje uvedený cieľ riadenia rizík); a

b) naďalej spĺňa všetky ostatné kvalifikačné kritériá (po prípadnom zohľadnení akéhokoľvek opätovného vyváženia zabezpečovacieho vzťahu).

B6.5.24 Na účely tohto štandardu sa rozlišuje medzi stratégiou riadenia rizík účtovnej jednotky a jej cieľmi riadenia rizík. Stratégia riadenia rizika je stanovená na najvyššej úrovni, na ktorej účtovná jednotka stanovuje, ako bude riadiť svoje riziká. V stratégiách riadenia rizík sú obvykle uvedené riziká, ktorým je účtovná jednotka vystavená, a je v nich stanovené, ako bude účtovná jednotka na ne reagovať. Stratégia riadenia rizík je zavedená obvykle na dlhšie obdobie a môže zahŕňať určitú mieru flexibility pri reakcii na zmeny za okolností, ktoré sa vyskytnú počas trvania uvedenej stratégie (napríklad rôzna úroková miera alebo úrovne cien komodít, ktoré majú za následok rôzny rozsah zabezpečenia). Toto je zvyčajne stanovené vo všeobecnom dokumente, ktorý sa komunikuje prostredníctvom postupov s konkrétnejšími usmerneniami v rámci účtovnej jednotky smerom nadol. Naproti tomu sa cieľ riadenia rizík pre zabezpečovací vzťah uplatňuje na úrovni konkrétneho zabezpečovacieho vzťahu. Vzťahuje sa to na spôsob, akým sa určitý zabezpečovací nástroj, ktorý sa určil, používa na zabezpečenie konkrétnej expozície, ktorá bola určená za zabezpečenú položku. Stratégia riadenia rizík sa preto môže týkať mnohých rôznych zabezpečovacích vzťahov, ktorých ciele riadenia rizík sa týkajú vykonania uvedenej celkovej stratégie riadenia rizík. Napríklad:

a) účtovná jednotka má stratégiu riadenia svojej úrokovej expozície pri dlhovom financovaní, v ktorej sú stanovené rozsahy pre celkovú účtovnú jednotku pre kombináciu financovania s premenlivou sadzbou a pevne stanovenou sadzbou. Stratégiou je zachovať 20 až 40 percent dlhu na pevne stanovených sadzbách. Účtovná jednotka rozhoduje o spôsobe vykonania tejto stratégie (t. j. kam sa sama umiestni v rámci rozsahu 20 až 40 percent pri expozícii s pevne stanovenou sadzbou) občas v závislosti od stupňa úrokových sadzieb. Ak sú úrokové sadzby nízke, účtovná jednotka stanoví úrok pre väčšiu časť dlhu, než by tomu bolo v prípade vysokých úrokových sadzieb. Dlh účtovnej jednotky predstavuje dlh s premenlivou sadzbou vo výške 100 CU, z čoho 30 CU je formou swapu vymenených na expozíciu s pevne stanovenou sadzbou. Účtovná jednotka využije nízke úrokové sadzby na emisiu dodatočného dlhu vo výške 50 CU na financovanie veľkej

▼M53

investície, čo účtovná jednotka urobí emisiou dlhopisu s pevne stanovenou sadzbou. Vzhľadom na nízke úrokové sadzby sa účtovná jednotka rozhodne stanoviť svoju pevnú úrokovú expozíciu na 40 percent celkového dlhu znížením rozsahu, v ktorom predtým zabezpečila svoju expozíciu s premenlivou sadzbou, o 20 CU, z čoho vyplýva expozícia s pevne stanovenou sadzbou vo výške 60 CU. V tejto situácii zostáva stratégia riadenia rizík sama osebe nezmenená. Naproti tomu sa však plnenie uvedenej stratégie účtovnou jednotkou zmenilo a toto znamená, že pri expozícii s premenlivou sadzbou vo výške 20 CU, ktorá bola predtým zabezpečená, sa cieľ riadenia rizík zmenil (t. j. na úrovni zabezpečovacieho vzťahu). Preto musí byť v tejto situácii účtovanie zabezpečenia pri 20 CU predtým zabezpečenej expozície s premenlivou sadzbou ukončené. Mohlo by to zahŕňať zníženie swapovej pozície o nominálnu hodnotu 20 CU, avšak v závislosti od okolností môže účtovná jednotka uvedený swapový objem ponechať a napríklad ho použiť na zabezpečenie inej expozície, alebo sa môže stať súčasťou obchodnej knihy. Naopak, ak účtovná jednotka miesto toho premenila formou swapu časť svojho nového dlhu s pevne stanovenou sadzbou na expozíciu s premenlivou sadzbou, účtovanie zabezpečenia by muselo pre jej predtým zabezpečenú expozíciu s premenlivou sadzbou pokračovať.

b) niektoré expozície vyplývajú z pozícií, ktoré sa často menia, napríklad úrokové riziko otvoreného portfólia dlhových nástrojov. Pridanie nových dlhových nástrojov a ukončenie vykazovania dlhových nástrojov nepretržite menia uvedenú expozíciu (t. j. odlišuje sa od jednoduchého uzavretia splatnej pozície). Je to dynamický proces, v ktorom expozícia aj zabezpečovacie nástroje použité na jej riadenie nezostávajú dlho rovnaké. Účtovná jednotka s takouto expozíciou preto pri zmenách expozície často upravuje zabezpečovacie nástroje používané na riadenie úrokového rizika. Napríklad dlhové nástroje s 24-mesačnou zostávajúcou splatnosťou sú určené za zabezpečovaciu položku pre úrokové riziko na 24 mesiacov. Rovnaký postup sa používa pri iných časových skupinách alebo obdobiach splatnosti. Po krátkom časovom období účtovná jednotka ukončí všetky, niektoré alebo časť predtým určených zabezpečovacích vzťahov pre obdobia splatnosti a určí nové zabezpečovacie vzťahy pre obdobia splatnosti na základe ich veľkosti a zabezpečovacích nástrojov, ktoré existujú v danom čase. Ukončenie účtovania zabezpečenia v tejto situácii odráža to, že uvedené zabezpečovacie vzťahy sú stanovené takým spôsobom, že účtovná jednotka nazerá na nový zabezpečovací nástroj a novú zabezpečenú položku miesto toho, aby nazerala na zabezpečovací nástroj a zabezpečenú položku, ktoré boli predtým určené. Stratégia riadenia rizík zostáva rovnaká, avšak neexistuje žiadny cieľ riadenia rizík, ktorý pokračuje pre uvedené predtým určené zabezpečovacie vzťahy, ktoré ako také už neexistujú. V takej situácii sa ukončenie účtovania zabezpečenia vzťahuje na rozsah, v akom sa cieľ riadenia rizík zmenil. Toto závisí od situácie účtovnej jednotky a mohlo by to napríklad ovplyvniť všetky alebo len niektoré zabezpečovacie vzťahy obdobia splatnosti, alebo len časť zabezpečovacieho vzťahu.

c) účtovná jednotka má stratégiu riadenia rizík, prostredníctvom ktorej riadi kurzové riziko očakávaných predajov a vyplývajúce pohľadávky. V rámci uvedenej stratégie účtovná jednotka riadi kurzové riziko ako konkrétny zabezpečovací vzťah len do momentu vykázania pohľadávky. Potom už účtovná jednotka neriadi kurzové riziko na základe uvedeného konkrétneho zabezpečovacieho vzťahu. Miesto toho riadi spoločne kurzové riziko z pohľadávok, záväzkov a derivátov (ktoré sa nevzťahujú na očakávané transakcie, ku ktorým ešte nedošlo) denominovaných

▼M53

v rovnakej cudzej mene. Na účely účtovania to funguje ako „prirodzené“ zabezpečenie, pretože zisky a straty z kurzového rizika pri všetkých uvedených položkách sa okamžite vykazujú vo výsledku hospodárenia. Následne platí, že ak je zabezpečovací vzťah na účely účtovania určený na obdobie do dátumu platby, musí byť skončený, keď sa pohľadávka vykáže, pretože cieľ riadenia rizík pôvodného zabezpečovacieho vzťahu už neplatí. Kurzové riziko sa teraz riadi v rámci rovnakej stratégie, ale na odlišnom základe. Naproti tomu, ak mala účtovná jednotka iný cieľ riadenia rizík a riadila kurzové riziko ako jeden nepretržitý zabezpečovací vzťah konkrétne pre uvedený objem očakávaných predajov a vyplývajúcu pohľadávku do dátumu vysporiadania, účtovanie zabezpečenia by pokračovalo do uvedeného dátumu.

B6.5.25 Ukončenie účtovania zabezpečenia môže ovplyvniť:

a) zabezpečovací vzťah ako celok; alebo

b) časť zabezpečovacieho vzťahu (čo znamená, že účtovanie zabezpečenia pokračuje pre zvyšok zabezpečovacieho vzťahu).

B6.5.26 Zabezpečovací vzťah sa ukončí ako celok, keď ako celok už prestane spĺňať kvalifikačné kritériá. Napríklad:

a) zabezpečovací vzťah už nespĺňa cieľ riadenia rizík, na základe ktorého splnil podmienky na účtovanie zabezpečenia (t. j. účtovná jednotka už nesleduje uvedený cieľ riadenia rizík);

b) zabezpečovací nástroj alebo nástroje boli predané alebo ukončené (vo vzťahu k celému objemu, ktorý bol časťou zabezpečovacieho vzťahu); alebo

c) medzi zabezpečenou položkou a zabezpečovacím nástrojom už nie je ekonomický vzťah, alebo účinok úverového rizika začína prevládať nad zmenami hodnoty, ktoré vyplývajú z uvedeného ekonomického vzťahu.

B6.5.27 Časť zabezpečovacieho vzťahu sa ukončí (a účtovanie zabezpečenia pokračuje pre jeho zvyšok), keď kvalifikačné kritériá prestane spĺňať len časť zabezpečovacieho vzťahu. Napríklad:

a) pri opätovnom vyvážení zabezpečovacieho vzťahu môže byť zabezpečovací pomer upravený takým spôsobom, že určitý objem zabezpečenej položky už nie je časťou zabezpečovacieho vzťahu (pozri odsek B6.5.20); preto je účtovanie zabezpečenia ukončené len pre objem zabezpečenej položky, ktorý už nie je časťou zabezpečovacieho vzťahu; alebo

b) keď výskyt určitého objemu zabezpečenej položky, ktorá je očakávanou transakciou (alebo jej zložka), už nie je vysoko pravdepodobný, účtovanie zabezpečenia sa ukončí len pre objem zabezpečenej položky, ktorého výskyt už nie je vysoko pravdepodobný. Ak však účtovná jednotka v minulosti určovala zabezpečenia očakávaných transakcií a následne stanovila, že očakávané transakcie sa podľa očakávania už nevyskytnú, schopnosť účtovnej jednotky presne predvídať očakávané transakcie je pri predvídaní podobných očakávaných transakcií spochybnená. Toto ovplyvňuje posúdenie toho, či podobné očakávané transakcie sú vysoko pravdepodobné (pozri odsek 63.3), a tým aj toho, či sú prípustné ako zabezpečené položky.

▼M53

B6.5.28 Účtovná jednotka môže určiť nový zabezpečovací vzťah, ktorý zahŕňa zabezpečovací nástroj alebo zabezpečenú položku predchádzajúceho zabezpečovacieho vzťahu, pre ktorý bolo účtovanie zabezpečenia (sčasti alebo ako celok) ukončené. Toto nepredstavuje pokračovanie zabezpečovacieho vzťahu, ale je novým začiatkom. Napríklad:

a) Pri zabezpečovacom nástroji dochádza k takému závažnému úverovému zhoršeniu, že účtovná jednotka ho nahradí novým zabezpečovacím nástrojom. To znamená, že pôvodný zabezpečovací vzťah nedosiahol cieľ riadenia rizík, a je preto ukončený ako celok. Nový zabezpečovací nástroj je určený za zabezpečenie rovnakej expozície, ktorá bola predtým zabezpečená, a vytvára nový zabezpečovací vzťah. Preto sa zmeny reálnej hodnoty alebo peňažných tokov zabezpečenej položky oceňujú od dátumu určenia nového zabezpečovacieho vzťahu a s odkazom na dátum určenia nového zabezpečovacieho vzťahu miesto dátumu, ku ktorému bol pôvodný zabezpečovací vzťah určený.

b) Zabezpečovací vzťah je ukončený pred koncom jeho trvania. Zabezpečovací nástroj v uvedenom zabezpečovacom vzťahu môže byť určený za zabezpečovací nástroj v inom zabezpečovacom vzťahu (napríklad pri úprave zabezpečovacieho pomeru v prípade opätovného vyváženia zvýšením objemu zabezpečovacieho nástroja alebo pri určení celého nového zabezpečovacieho vzťahu).

Účtovanie časovej hodnoty opcií

B6.5.29 Opcia sa môže považovať za vzťahujúcu sa na časové obdobie, pretože jej časová hodnota predstavuje poplatok za poskytovanie ochrany pre držiteľa opcie počas určitého času. Príslušným aspektom na účely posúdenia, či sa opciou zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu alebo časové obdobie, sú však charakteristiky uvedenej zabezpečenej položky vrátane spôsobu, ako a kedy ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Preto účtovná jednotka posudzuje typ zabezpečenej položky [pozri odsek 65.15 písm. a] na základe povahy zabezpečenej položky (bez ohľadu na to, či zabezpečovací vzťah je zabezpečením peňažných tokov alebo zabezpečením reálnej hodnoty):

a) Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, ak je povahou zabezpečenej položky transakcia, pri ktorej má časová hodnota charakter nákladov uvedenej transakcie. Príkladom je situácia, keď sa časová hodnota opcie vzťahuje na zabezpečenú položku, ktorá má za následok vykázanie položky, ktorej prvotné ocenenie zahŕňa transakčné náklady (napríklad účtovná jednotka zabezpečuje nákup komodity, či už ide o očakávanú transakciu alebo záväznú povinnosť, voči cenovému riziku komodity a do prvotného ocenenia zásob zahrnie transakčné náklady). V dôsledku zahrnutia časovej hodnoty opcie do prvotného ocenenia určitej zabezpečenej položky časová hodnota ovplyvňuje výsledok hospodárenia súčasne ako uvedená zabezpečená položka. Podobne účtovná jednotka, ktorá zabezpečuje predaj komodity, či už ide o očakávanú transakciu alebo záväznú povinnosť, by zahŕňala časovú hodnotu opcie ako časť nákladov súvisiacich s uvedeným predajom (časová hodnota by sa preto vykázala vo výsledku hospodárenia v rovnakom období ako výnosy z uvedeného zabezpečeného predaja).

▼**M53**

b) Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, ak povaha zabezpečenej položky je taká, že časová hodnota má charakter nákladov na získanie ochrany voči riziku počas určitého časového obdobia [avšak zabezpečená položka nemá za následok transakciu, ktorá zodpovedá pojmu transakčných nákladov v súlade s písm. a)]. Ak sú napríklad zásoby komodity zabezpečené voči zníženiu reálnej hodnoty na šesť mesiacov pomocou komoditnej opcie so zodpovedajúcou životnosťou, časová hodnota opcie by sa alokovala do výsledku hospodárenia (t. j. amortizovaná na systematickom a racionálnom základe) počas uvedeného šesťmesačného obdobia. Ďalším príkladom je zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky, ktorá je zabezpečená na 18 mesiacov pomocou devízovej opcie, čo by malo za následok alokáciu časovej hodnoty opcie počas uvedeného 18-mesačného obdobia.

B6.5.30 Charakteristiky zabezpečenej položky vrátane toho, ako a kedy zabezpečená položka ovplyvňuje výsledok hospodárenia, takisto ovplyvňujú obdobie, počas ktorého je amortizovaná časová hodnota opcie, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, ktoré je konzistentné s obdobím, počas ktorého vnútorná hodnota opcie môže ovplyvniť výsledok hospodárenia v súlade s účtovaním zabezpečenia. Ak sa napríklad úroková opcia (cap) použije na poskytnutie ochrany pred zvýšením úrokových nákladov pri dlhopise s pohyblivou sadzbou, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje do výsledku hospodárenia počas rovnakého obdobia, počas ktorého by akákoľvek vnútorná hodnota capu ovplyvnila výsledok hospodárenia:

a) ak sa prostredníctvom capu zabezpečuje zvýšenie úrokových sadzieb pre prvé tri roky z celkovej životnosti dlhopisu s pohyblivou sadzbou v trvaní päť rokov, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje počas prvých troch rokov; alebo

b) ak pri cape ide o opciu s odloženým začiatkom (forward start opcia), ktorou sa zabezpečuje zvýšenie úrokových sadzieb na roky dva a tri z celkovej životnosti dlhopisu s pohyblivou sadzbou v trvaní päť rokov, časová hodnota uvedeného capu sa amortizuje počas rokov dva a tri.

B6.5.31 Účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 sa vzťahuje takisto na kombináciu nakúpenej a vypísanej opcie (jedna je predajnou opciou a druhá je kúpnou opciou), ktorá má k dátumu určenia za zabezpečovací nástroj čistú nulovú časovú hodnotu (zvyčajne označovaná ako „zero-cost collar“). V takom prípade účtovná jednotka vykazuje všetky zmeny časovej hodnoty v ostatných súčastiach komplexného výsledku, aj keď kumulovaná zmena časovej hodnoty počas celkového obdobia zabezpečovacieho vzťahu je nulová. Ak sa preto časová hodnota opcie vzťahuje na:

a) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, hodnota časovej hodnoty ku koncu zabezpečovacieho vzťahu, ktorou sa upravuje zabezpečená položka alebo ktorá sa reklasifikuje do výsledku hospodárenia [pozri odsek 65.15 písm. b)], by bola nulová;

b) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, amortizácia v súvislosti s časovou hodnotou je nulová.

▼**M53**

B6.5.32 Účtovanie časovej hodnoty opcií v súlade s odsekom 6.5.15 platí len vtedy, ak sa časová hodnota vzťahuje na zabezpečenú položku (zosúladená časová hodnota). Časová hodnota opcie sa vzťahuje na zabezpečenú položku, ak kritické podmienky opcie (ako je nominálna hodnota, životnosť a podkladové aktívum) sú zosúladené so zabezpečenou položkou. Ak kritické podmienky opcie a zabezpečenej položky nie sú plne zosúladené, účtovná jednotka preto stanovuje zosúladenú časovú hodnotu, t. j. aké množstvo časovej hodnoty zahrnutej do prémie (skutočná časová hodnota) sa vzťahuje na zabezpečenú položku (a preto by sa pri nej malo postupovať v súlade s odsekom 6.5.15). Účtovná jednotka stanoví zosúladenú časovú hodnotu pomocou ocenenia opcie, ktorá by mala kritické podmienky, ktoré sa dokonale zhodujú so zabezpečenou položkou.

B6.5.33 Ak sa skutočná časová hodnota a zosúladená časová hodnota odlišujú, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania v súlade s odsekom 6.5.15 takto:

a) ak je skutočná časová hodnota pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu vyššia než zosúladená časová hodnota, účtovná jednotka:

   i) stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, na základe zosúladenej časovej hodnoty; a

   ii) účtuje rozdiely v zmenách reálnej hodnoty medzi týmito dvomi časovými hodnotami vo výsledku hospodárenia;

b) ak je skutočná časová hodnota pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu nižšia než zosúladená časová hodnota, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, odkazom na nižšiu spomedzi hodnoty z kumulovanej zmeny reálnej hodnoty:

   i) skutočnej časovej hodnoty; a

   ii) zosúladenej časovej hodnoty.

Prípadná zvyšná zmena reálnej hodnoty skutočnej časovej hodnoty sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv a kurzového bázického rozpätia finančných nástrojov

B6.5.34 Forwardová zmluva sa dá považovať za zmluvu vzťahujúcu sa na časové obdobie, pretože jej forwardový prvok predstavuje poplatok za určité časové obdobie (podľa doby splatnosti, pre ktorú je stanovená) Relevantným aspektom na účely posúdenia, či sa zabezpečovacím nástrojom zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na transakciu alebo časové obdobie, sú však charakteristiky uvedenej zabezpečenej položky vrátane spôsobu, ako a kedy ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Účtovná jednotka preto posudzuje typ zabezpečenej položky [pozri odsek 65.16 a odsek 65.15 písm. a)] na základe povahy zabezpečenej položky (bez ohľadu na to, či je zabezpečovací vzťah zabezpečením peňažných tokov alebo zabezpečením reálnej hodnoty):

▼M53

a) Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, ak je povahou zabezpečenej položky transakcia, pre ktorú má forwardový prvok charakter nákladov uvedenej transakcie. Príkladom je situácia, keď sa forwardový prvok vzťahuje na zabezpečenú položku, ktorá má za následok vykázanie položky, ktorej prvotné ocenenie zahŕňa transakčné náklady (napríklad účtovná jednotka zabezpečuje nákup zásob denominovaný v cudzej mene, či už ide o očakávanú transakciu alebo záväznú povinnosť, voči kurzovému riziku a do prvotného ocenenia zásob zahrnie transakčné náklady). V dôsledku zahrnutia forwardového prvku do prvotného ocenenia danej zabezpečenej položky forwardový prvok ovplyvňuje výsledok hospodárenia v rovnakom čase ako uvedená zabezpečená položka. Podobne účtovná jednotka, ktorá zabezpečuje predaj komodity denominovaný v cudzej mene voči kurzovému riziku, či už ide o očakávanú transakciu alebo záväznú povinnosť, by zahrnula forwardový prvok ako časť nákladov, ktoré sú spojené s uvedeným predajom (forwardový prvok by sa preto vykázal vo výsledku hospodárenia v rovnakom období ako výnosy z uvedeného zabezpečeného predaja).

b) Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, ak je povaha zabezpečenej položky taká, že forwardový prvok má charakter nákladov na získanie ochrany voči riziku počas určitého času [avšak zabezpečená položka nemá za následok transakciu, ktorá zahŕňa pojem transakčných nákladov v súlade s písmenom a)]. Ak sú napríklad zásoby komodity zabezpečené voči zmenám reálnej hodnoty na šesť mesiacov pomocou komoditnej forwardovej zmluvy so zodpovedajúcou životnosťou, forwardový prvok forwardovej zmluvy by sa alokoval do výsledku hospodárenia (t. j. amortizovaný na systematickom a racionálnom základe) počas uvedeného šesť mesačného obdobia. Ďalším príkladom je zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky, ktorá je zabezpečená na 18 mesiacov pomocou devízovej forwardovej zmluvy, čo by malo za následok alokáciu forwardového prvku forwardovej zmluvy počas uvedeného 18-mesačného obdobia.

B6.5.35 Charakteristiky zabezpečenej položky vrátane toho, ako a kedy zabezpečená položka ovplyvňuje výsledok hospodárenia, takisto ovplyvňujú obdobie, počas ktorého forwardový prvok forwardovej zmluvy, ktorou sa zabezpečuje zabezpečená položka vzťahujúca sa na časové obdobie, je amortizovaný, čo je počas obdobia, na ktoré sa forwardový prvok vzťahuje. Ak sa napríklad forwardovou zmluvou zabezpečuje expozícia voči premenlivosti trojmesačných úrokových sadzieb na trojmesačné obdobie, ktoré začína o šesť mesiacov, forwardový prvok je amortizovaný počas obdobia, ktoré siaha od siedmeho do deviateho mesiaca.

B6.5.36 Účtovanie forwardového prvku forwardovej zmluvy v súlade s odsekom 6.5.16 sa uplatňuje aj vtedy, ak k dátumu, ku ktorému je forwardová zmluva určená za zabezpečovací nástroj, je forwardový prvok nulový. V takom prípade účtovná jednotka vykazuje všetky zmeny reálnej hodnoty, ktoré pripadajú na forwardový prvok, v ostatných súčastiach komplexného výsledku, aj keď kumulovaná zmena reálnej hodnoty, ktorá pripadá na forwardový prvok, je počas celkového obdobia zabezpečovacieho vzťahu nulová. Ak sa preto forwardový prvok forwardovej zmluvy vzťahuje na:

a) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na transakciu, hodnota, pokiaľ ide o forwardový prvok, ku koncu zabezpečovacieho vzťahu, ktorou sa upravuje zabezpečená položka alebo ktorá sa reklasifikuje do výsledku hospodárenia [pozri odsek 65.15 písm. b) a odsek 65.16], by bola nulová;

▼**M53**

b) zabezpečenú položku vzťahujúcu sa na časové obdobie, amortizácia v súvislosti s forwardovým prvkom je nulová.

B6.5.37 Účtovanie forwardového prvku forwardových zmlúv v súlade s odsekom 6.5.16 sa vzťahuje len na rozsah, v akom sa forwardový prvok vzťahuje na zabezpečenú položku (zosúladený forwardový prvok). Forwardový prvok forwardovej zmluvy sa vzťahuje na zabezpečenú položku, ak kritické podmienky forwardovej zmluvy (ako je nominálna hodnota, životnosť a podkladové aktívum) sú zosúladené so zabezpečenou položkou. Preto ak kritické podmienky forwardovej zmluvy a zabezpečenej položky nie sú plne zosúladené, účtovná jednotka stanovuje zosúladený forwardový prvok, t. j. aké množstvo forwardového prvku zahrnuté do forwardovej zmluvy (skutočný forwardový prvok) sa vzťahuje na zabezpečenú položku (a preto by sa pri ňom malo postupovať v súlade s odsekom 6.5.16). Účtovná jednotka stanoví zosúladený forwardový prvok pomocou ocenenia forwardovej zmluvy, ktorá by mala kritické podmienky, ktoré sa dokonale zhodujú so zabezpečenou položkou.

B6.5.38 Ak sa skutočný forwardový prvok a zosúladený forwardový prvok odlišujú, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania v súlade s odsekom 6.5.16 takto:

a) ak je pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu absolútna hodnota skutočného forwardového prvku vyššia než zosúladeného forwardového prvku, účtovná jednotka:

   i) stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, na základe zosúladeného forwardového prvku; a

   ii) účtuje rozdiely v zmenách reálnej hodnoty medzi týmito dvomi forwardovými prvkami vo výsledku hospodárenia;

b) ak je pri vzniku zabezpečovacieho vzťahu absolútna hodnota skutočného forwardového prvku nižšia než zosúladeného forwardového prvku, účtovná jednotka stanovuje hodnotu, ktorá je akumulovaná v samostatnej zložke vlastného imania, s odkazom na nižšiu spomedzi hodnoty z kumulovanej zmeny reálnej hodnoty:

   i) absolútnej hodnoty skutočného forwardového prvku; a

   ii) absolútnej hodnoty zosúladeného forwardového prvku.

Prípadná zvyšná zmena reálnej hodnoty skutočného forwardového prvku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.

B6.5.39 Keď účtovná jednotka oddelí kurzové bázické rozpätie od finančného nástroja a vylúči ho z určenia uvedeného finančného nástroja za zabezpečovací nástroj [pozri odsek 62.4 písm. b)], návod na uplatňovanie v odsekoch B6.5.34 až B6.5.38 sa vzťahuje na kurzové bázické rozpätie rovnakým spôsobom, ako sa vzťahuje na forwardový prvok forwardovej zmluvy.

▼M53

Zabezpečenie skupiny položiek (oddiel 6.6)

Zabezpečenie čistej pozície

Prípustnosť pre účtovanie zabezpečenia a určenie čistej pozície

B6.6.1 Čistá pozícia je prípustná pre účtovanie zabezpečenia len vtedy, ak účtovná jednotka zabezpečuje v čistom vyjadrení na účely riadenia rizík. To, či účtovná jednotka zabezpečuje týmto spôsobom, je skutočnosťou (nie len vecou tvrdenia alebo dokumentácie). Účtovná jednotka preto nemôže uplatňovať účtovanie zabezpečenia v čistom vyjadrení jedine na dosiahnutie určitého účtovného výsledku, ak by to neodrážalo jej prístup v oblasti riadenia rizík. Zabezpečovanie čistej pozície musí tvoriť časť stanovenej stratégie riadenia rizík. Bežne ju schvaľuje kľúčový riadiaci personál podľa vymedzenia v IAS 24.

B6.6.2 Napríklad účtovná jednotka A, ktorej funkčnou menou je jej miestna mena, má záväznú povinnosť zaplatiť 150 000 FC za výdavky na reklamu do deviatich mesiacov a záväznú povinnosť predať hotové výrobky za 150 000 FC do 15 mesiacov. Účtovná jednotka A uzatvorí derivát v cudzej mene, ktorý sa vyrovná do deviatich mesiacov a na základe ktorého prijme 100 FC a zaplatí 70 CU. Účtovná jednotka A nemá žiadne ďalšie expozície voči FC. Účtovná jednotka A neriadi kurzové riziko v čistom vyjadrení. Účtovná jednotka A preto nemôže uplatniť účtovanie zabezpečenia pre zabezpečovací vzťah medzi derivátom v cudzej mene a čistou pozíciou vo výške 100 FC [pozostávajúci zo záväznej nákupnej povinnosti vo výške 150 000 FC – t. j. reklamné služby – a záväznej predajnej povinnosti vo výške 149 900 FC (zo 150 000 FC)) na deväťmesačné obdobie.

B6.6.3 Ak účtovná jednotka A riadila kurzové riziko v čistom vyjadrení a neuzatvorila derivát v cudzej mene (pretože namiesto zníženia jej expozície voči kurzovému riziku ju zvyšuje), potom by účtovná jednotka bola v prirodzenej zabezpečenej pozícii deväť mesiacov. Bežne by táto zabezpečená pozícia nebola premietnutá v účtovnej závierke, pretože transakcie sa vykazujú v rôznych obdobiach vykazovania v budúcnosti. Nulová čistá pozícia by bola prípustná na účtovanie zabezpečenia len vtedy, ak by boli splnené podmienky v odseku 6.6.6.

B6.6.4 Keď je skupina položiek, ktoré tvoria čistú pozíciu, určená za zabezpečenú položku, účtovná jednotka určuje celkovú skupinu položiek, ktorá zahŕňa položky, ktoré môžu tvoriť čistú pozíciu. Účtovnej jednotke nie je povolené určiť nekonkrétnu abstraktnú hodnotu čistej pozície. Účtovná jednotka má napríklad skupinu záväzných predajných povinností do deviatich mesiacov za 100 FC a skupinu záväzných nákupných povinností do 18 mesiacov za 120 FC. Účtovná jednotka nemôže určiť abstraktnú hodnotu čistej pozície do výšky 20 FC. Miesto toho musí určiť hrubú hodnotu nákupov a hrubú hodnotu predajov, ktoré spoločne spôsobujú vznik zabezpečenej čistej pozície. Účtovná jednotka určuje hrubé pozície, ktoré spôsobujú vznik čistej pozície, aby účtovná jednotka mohla spĺňať požiadavky na účtovanie pre kvalifikované zabezpečovacie vzťahy.

Uplatňovanie požiadaviek efektívnosti zabezpečenia na zabezpečenie čistej pozície

B6.6.5 Keď účtovná jednotka stanoví, či sú požiadavky efektívnosti zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c) splnené, keď zabezpečuje čistú pozíciu, musí zohľadniť zmeny v hodnote položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj v spojitosti so zmenou reálnej hodnoty pri zabezpečovacom nástroji. Účtovná jednotka má napríklad skupinu záväzných predajných povinností do

▼M53

deviatich mesiacov za 100 FC a skupinu záväzných nákupných povinností do 18 mesiacov za 120 FC. Zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície v hodnote 20 FC pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 FC. Pri stanovovaní, či sú požiadavky efektívnosti zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c) splnené, účtovná jednotka zohľadňuje vzťah medzi:

a) zmenou reálnej hodnoty pri forwardovej devízovej zmluve spoločne s kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami hodnoty záväzných predajných povinností; a

b) kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami hodnoty záväzných nákupných povinností.

B6.6.6 Podobne, ak v príklade uvedenom v odseku B6.6.5 účtovná jednotka mala nulovú čistú pozíciu, pri stanovovaní toho, či sú splnené požiadavky efektívnosti zabezpečenia uvedené v odseku 6.4.1 písm. c), by zohľadnila vzťah medzi zmenami hodnoty záväzných predajných povinností súvisiacimi s kurzovým rizikom a zmenami reálnej hodnoty záväzných nákupných povinností súvisiacimi s kurzovým rizikom.

Zabezpečenia peňažných tokov, ktoré tvoria čistú pozíciu

B6.6.7 Keď účtovná jednotka zabezpečuje skupinu položiek so vzájomne kompenzovanými rizikovými pozíciami (t. j. čistú pozíciu), prípustnosť pre účtovanie zabezpečenia závisí od typu zabezpečenia. Ak je zabezpečenie zabezpečením reálnej hodnoty, potom čistá pozícia môže byť prípustná ako zabezpečená položka. Ak je však zabezpečenie zabezpečením peňažných tokov, potom čistá pozícia môže byť prípustná len ako zabezpečená položka, ak ide o zabezpečenie kurzového rizika a v určení uvedenej čistej pozície je stanovené obdobie vykazovania, v ktorom sa pri očakávaných transakciách očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia, a takisto je v ňom stanovená ich povaha a objem.

B6.6.8 Účtovná jednotka má napríklad čistú pozíciu, ktorá pozostáva zo spodnej vrstvy predajov vo výške 100 FC a spodnej vrstvy nákupov vo výške 150 FC. Predaje aj nákupy sú denominované v rovnakej cudzej mene. S cieľom dostatočne stanoviť určenie zabezpečenej čistej pozície účtovná jednotka uvedie v pôvodnej dokumentácii zabezpečovacieho vzťahu, že predaje sa môžu týkať výrobku A alebo výrobku B a nákupy sa môžu týkať stroja typu A, stroja typu B a suroviny A. Účtovná jednotka takisto uvedie objemy transakcií podľa každého druhu. Účtovná jednotka zdokumentuje, že spodnú vrstvu predajov (100 FC) tvorí očakávaný objem predajov prvých 70 FC výrobku A a prvých 30 FC výrobku B. Ak sa pri uvedených objemoch predajov očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v rôznych obdobiach vykazovania, účtovná jednotka by to

▼**M53**

uviedla v dokumentácii, napríklad prvých 70 FC z predajov výrobku A, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v prvom období vykazovania, a prvých 30 FC z predajov výrobku B, pri ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v druhom období vykazovania. Účtovná jednotka takisto zdokumentuje, že spodnú vrstvu nákupov (150 FC) tvoria nákupy prvých 60 FC stroja typu A, prvých 40 FC stroja typu B a prvých 50 FC suroviny A. Ak sa pri uvedených objemoch nákupov očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia v rôznych obdobiach vykazovania, účtovná jednotka by uviedla v dokumentácii rozčlenenie objemov nákupov podľa období vykazovania, v ktorých sa očakáva, že ovplyvnia výsledok hospodárenia (čo sa podobá spôsobu, akým dokumentuje objemy predajov). Očakávaná transakcia by bola uvedená napríklad ako:

a) prvých 60 FC nákupov stroja typu A, pri ktorých sa očakáva, že od tretieho obdobia vykazovania ovplyvnia výsledok hospodárenia počas nasledujúcich desiatich období vykazovania;

b) prvých 40 FC nákupov stroja typu B, pri ktorých sa očakáva, že od štvrtého obdobia vykazovania ovplyvnia výsledok hospodárenia počas nasledujúcich 20 období vykazovania; a

c) prvých 50 FC nákupov suroviny A, pri ktorých sa očakáva, že budú prijaté v treťom období vykazovania a predané, t. j. ovplyvnia výsledok hospodárenia, v uvedenom období vykazovania a v ďalšom období vykazovania.

Uvedenie druhu očakávaných objemov transakcií by zahŕňalo aspekty, ako je spôsob odpisovania pre položky nehnuteľností, strojov a zariadení rovnakého druhu, ak je druh uvedených položiek taký, že spôsob odpisovania by sa mohol líšiť v závislosti od toho, ako účtovná jednotka používa uvedené položky. Ak účtovná jednotka napríklad používa položky stroja typu A v dvoch rôznych výrobných procesoch, ktoré majú za následok metódu lineárneho odpisovania počas desiatich období vykazovania a prípadne metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek, v jej dokumentácii očakávaného objemu nákupov pre stroj typu A by sa uvedený objem rozčlenil podľa toho, ktorý spôsob odpisovania sa uplatní.

B6.6.9 V prípade zabezpečenia peňažných tokov pri čistej pozícii zahŕňajú sumy stanovené v súlade s odsekom 6.5.11 zmeny hodnoty položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj v spojitosti so zmenou reálnej hodnoty pri zabezpečovacom nástroji. Zmeny hodnoty položiek v čistej pozícii, ktoré majú podobný účinok ako zabezpečovací nástroj, sa však vykazujú až vtedy, keď sa vykážu transakcie, s ktorými súvisia, napríklad keď sa očakávaný predaj vykáže ako výnosy. Účtovná jednotka má napríklad skupinu vysoko pravdepodobných očakávaných predajov do deviatich mesiacov za 100 FC a skupinu vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov do 18 mesiacov za 120 FC. Zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície v hodnote 20 FC pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 FC. Pri stanovovaní súm, ktoré sú vykázané v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov v súlade s odsekmi 6.5.11 písm. a) až 6.5.11 písm. b), účtovná jednotka porovnáva:

a) zmenu reálnej hodnoty pri forwardovej devízovej zmluve spoločne s kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných predajov s

b) kurzovým rizikom súvisiacim so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov.

▼M53

Účtovná jednotka však vykazuje len sumy súvisiace s forwardovou devízovou zmluvou, až kým sa vysoko pravdepodobné očakávané transakcie týkajúce sa predajov nevykážu v účtovnej závierke, kedy sa vykážu zisky alebo straty z uvedených očakávaných transakcií (t. j. zmena v hodnote, ktorá pripadá na zmenu v kurze cudzích mien, medzi určením zabezpečovacieho vzťahu a vykázaním výnosov).

B6.6.10 Podobne platí, že ak v uvedenom príklade mala účtovná jednotka nulovú čistú pozíciu, porovnala by kurzové riziko súvisiace so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných predajov so zmenami v hodnote vysoko pravdepodobných očakávaných nákupov súvisiacimi s kurzovým rizikom. Uvedené sumy sa však vykážu až vtedy, keď sa súvisiace očakávané transakcie vykážu v účtovnej závierke.

Vrstvy skupín položiek určených za zabezpečenú položku

B6.6.11 Z rovnakých dôvodov ako v odseku B6.3.19 si určenie vrstvových zložiek skupín existujúcich položiek vyžaduje konkrétnu identifikáciu nominálnej hodnoty skupiny položiek, z ktorej je zabezpečená vrstvová zložka stanovená.

B6.6.12 Zabezpečujúci vzťah môže zahŕňať vrstvy z niekoľkých rôznych skupín položiek. Napríklad v zabezpečení čistej pozície skupiny aktív a skupiny záväzkov môže zabezpečovací vzťah pozostávať z kombinácie vrstvovej zložky skupiny aktív a vrstvovej zložky skupiny záväzkov.

Prezentácia ziskov a strát zo zabezpečovacieho nástroja

B6.6.13 Ak sú položky zabezpečené spoločne ako skupina v rámci zabezpečenia peňažných tokov, môžu ovplyvniť rôzne riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Prezentácia ziskov alebo strát zo zabezpečenia v uvedenom výkaze závisí od danej skupiny položiek.

B6.6.14 Ak skupina položiek nemá žiadne vzájomne kompenzované rizikové pozície (napríklad skupina nákladov na cudziu menu, ktoré ovplyvňujú rôzne riadkové položky vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčastiach komplexného výsledku, pri ktorých je zabezpečené kurzové riziko), potom reklasifikované zisky alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja sa rozdelia do riadkových položiek ovplyvnených zabezpečenými položkami. Toto rozdelenie sa vykonáva na systematickom a racionálnom základe a nesmie mať za následok navýšenie čistých ziskov alebo strát vznikajúcich z jediného zabezpečovacieho nástroja.

B6.6.15 Ak skupina položiek nemá vzájomne kompenzované rizikové pozície (napríklad skupina predajov a výdavkov denominovaných v cudzej mene, pri ktorých sa spoločne zabezpečuje kurzové riziko), potom účtovná jednotka prezentuje zisky alebo straty zo zabezpečenia v samostatnej riadkovej položke vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Ako príklad možno zvážiť situáciu, v rámci ktorej sa zabezpečuje kurzové riziko čistej pozície predajov v cudzej mene vo výške 100 FC a nákladov na cudziu menu vo výške 80 FC pomocou forwardovej devízovej zmluvy na 20 FC. Zisk alebo strata z forwardovej devízovej zmluvy, ktoré sú reklasifikované z rezervy na zabezpečenie peňažných tokov do výsledku hospodárenia (keď čistá pozícia ovplyvňuje výsledok hospodárenia), sa prezentujú v samostatnej riadkovej položke zo zabezpečených predajov a výdavkov. Navyše ak sa predaje vyskytnú v skoršom období než výdavky, výnosy z predajov sa stále oceňujú aktuálnym výmenným kurzom

▼M53

v súlade s IAS 21. Súvisiaci zisk alebo strata zo zabezpečenia sú prezentované v samostatnej riadkovej položke, aby výsledok hospodárenia odrážal účinok zabezpečovania čistej pozície, so zodpovedajúcou úpravou rezervy na zabezpečenie peňažných tokov. Keď zabezpečené výdavky ovplyvňujú výsledok hospodárenia v neskoršom období, zisk alebo strata zo zabezpečenia pri predajoch predtým vykázané v rezerve na zabezpečenie peňažných tokov sa reklasifikujú do výsledku hospodárenia a vykazujú v samostatnej riadkovej položke z tých, ktoré zahŕňajú zabezpečené výdavky, ktoré sa oceňujú aktuálnym výmenným kurzom v súlade s IAS 21.

B6.6.16 Pri niektorých typoch zabezpečení reálnej hodnoty nie je cieľom zabezpečenia primárne kompenzovať zmenu reálnej hodnoty zabezpečenej položky, ale miesto toho transformovať peňažné toky zabezpečenej položky. Účtovná jednotka napríklad zabezpečuje úrokové riziko reálnej hodnoty dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou pomocou úrokového swapu. Cieľom účtovnej jednotky týkajúcim sa zabezpečenia je transformovať peňažné toky s pevne stanovenou sadzbou na peňažné toky s pohyblivou sadzbou. Tento cieľ je premietnutý do účtovania zabezpečovacieho vzťahu tak, že sa vo výsledku hospodárenia časovo rozlíši čistý prírastok úroku z úrokového swapu. V prípade zabezpečenia čistej pozície (napríklad čistej pozície aktíva s pevne stanovenou sadzbou a záväzku s pevne stanovenou sadzbou) musí byť tento čistý prírastok úroku prezentovaný v samostatnej riadkovej položke vo výkaze ziskov a strát a v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Účelom toho je zamedziť navýšeniu čistých ziskov alebo strát jediného nástroja pri vzájomnom započítaní hrubých súm a ich vykázania v rôznych riadkových položkách (napríklad to zabraňuje navýšeniu čistého úrokového príjmu pri jedinom úrokovom swape v rámci hrubých úrokových výnosov a hrubých úrokových výdavkov).

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA (KAPITOLA 7)

Prechodné ustanovenia (oddiel 7.2)

Finančné aktíva držané na obchodovanie

B7.2.1 K dátumu prvotného uplatnenia tohto štandardu musí účtovná jednotka stanoviť, či cieľ obchodného modelu účtovnej jednotky pre riadenie akýchkoľvek jej finančných aktív spĺňa podmienku uvedenú v odseku 4.1.2 písm. a) alebo podmienku uvedenú v odseku 4.1.2A písm. a) alebo či je finančné aktívum prípustné pre zvolenie možnosti v odseku 5.7.5. Na tieto účely účtovná jednotka stanoví, či finančné aktíva spĺňajú vymedzenie pojmu držaný na obchodovanie, ako keby účtovná jednotka nakúpila aktíva k dátumu prvotného uplatnenia.

Zníženie hodnoty

B7.2.2 Účtovná jednotka by sa v prechodnom období mala usilovať o približné stanovenie úverového rizika pri prvotnom vykázaní zohľadnením všetkých primeraných a preukázateľných informácií, ktoré sú dostupné bez neprimeraných nákladov alebo úsilia. Účtovná jednotka nie je povinná k dátumu prechodu vykonať pri stanovovaní toho, či došlo od prvotného vykázania k výraznému zvýšeniu úverového rizika, vyčerpávajúce hľadanie informácií. Ak účtovná jednotka nedokáže urobiť toto stanovenie bez neprimeraných nákladov alebo úsilia, uplatňuje sa odsek 72.20.

▼**M53**

B7.2.3 S cieľom stanoviť opravnú položku na stratu pri finančných nástrojoch prvotne vykázaných (alebo pri úverových prísľuboch alebo zmluvách o finančnej záruke, pri ktorých sa účtovná jednotka stala zmluvnou stranou zmluvy) pred dátumom prvotného uplatnenia účtovná jednotka pri prechode až do ukončenia vykazovania uvedených položiek zohľadňuje informácie, ktoré sú relevantné pri stanovovaní alebo približnom stanovení úverového rizika pri prvotnom vykázaní. S cieľom stanoviť alebo približne stanoviť prvotné úverové riziko účtovná jednotka môže zohľadniť interné alebo externé informácie vrátane informácií o portfóliu v súlade s odsekmi B5.5.1 – B5.5.6.

B7.2.4 Účtovná jednotka s malým množstvom historických informácií môže použiť informácie z interných správ a štatistík (ktoré mohli byť vypracované pri rozhodovaní o tom, či začať nový produkt), informácie o podobných produktoch alebo prípadne skúsenosti partnerskej skupiny pri porovnateľnom finančnom nástroji.

DEFINÍCIE (DODATOK A)

Deriváty

BA.1 Typickými príkladmi derivátov sú futures a forwardy, swapy a opčné zmluvy. Derivát má zvyčajne pomyselnú hodnotu, ktorá je sumou meny, počtu akcií, počtu jednotiek váhy alebo objemu alebo iných jednotiek špecifikovaných v zmluve. Derivátový nástroj však nevyžaduje od držiteľa alebo vypisovateľa, aby pri vzniku zmluvy túto pomyselnú hodnotu investoval alebo prijal. Derivát si alternatívne môže vyžadovať fixnú platbu alebo platbu sumy, ktorá sa môže meniť (nie však proporcionálne so zmenou podkladovej premennej) v dôsledku určitej budúcej udalosti, ktorá nemá súvis s pomyselnou hodnotou. Zmluva si môže napríklad vyžadovať fixnú platbu vo výške 1 000 CU, ak šesťmesačný LIBOR vzrastie o 100 bázických bodov. Takáto zmluva sa považuje za derivát aj napriek tomu, že pomyselná hodnota nie je špecifikovaná.

BA.2 Definícia derivátu v tomto štandarde zahŕňa zmluvy, ktoré sa vysporiadajú v hrubom dodaním podkladovej položky (napríklad forwardová zmluva na nákup dlhového nástroja s pevne stanovenou sadzbou). Účtovná jednotka môže mať zmluvu na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorá sa môže vysporiadať v čistom formou peňažných prostriedkov alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (napríklad zmluva o nákupe alebo predaji komodity za pevne stanovenú cenu k budúcemu dátumu). Takáto zmluva patrí do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu s výnimkou situácie, ak zmluva bola uzatvorená a je v platnosti na účely dodania nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie. Tento štandard sa však vzťahuje na takéto zmluvy týkajúce sa očakávaných požiadaviek účtovnej jednotky na nákup, predaj alebo použitie vtedy, ak účtovná jednotka vykoná určenie v súlade s odsekom 2.5 (pozri odseky 2.4 až 2.7).

BA.3 Jednou z charakteristík derivátu je, že čistá počiatočná investícia je nižšia, než by sa požadovalo pre iné typy zmlúv, od ktorých by sa očakávala podobná reakcia na zmeny trhových faktorov. Opčná zmluva spĺňa túto definíciu, pretože prémia je nižšia ako investícia, ktorá by bola požadovaná na získanie podkladového finančného nástroja, na ktorý je opcia naviazaná. Menový swap, ktorý vyžaduje počiatočnú výmenu rôznych mien v rovnakej reálnej hodnote, spĺňa túto definíciu, pretože má nulovú čistú počiatočnú investíciu.

▼M53

BA.4 Bežný nákup alebo predaj má za následok vznik záväzku s pevne stanovenou cenou medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vysporiadania, čo spĺňa definíciu derivátu. V dôsledku krátkeho trvania záväzku sa však nevykazuje ako derivátový finančný nástroj. Tento štandard namiesto toho stanovuje osobitné účtovanie takýchto bežných zmlúv (pozri odseky 3.1.2 a B3.1.3 až B3.1.6).

BA.5 V definícii derivátu sa hovorí o nefinančných premenných, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Tieto zahŕňajú index strát spôsobených zemetrasením v konkrétnych regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenné špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorým sa poškodí alebo zničí majetok zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného aktíva je špecifická pre majiteľa vtedy, ak reálna hodnota odzrkadľuje nie len zmeny trhových cien takýchto aktív (finančná premenná), ale aj podmienky špecifického nefinančného aktíva v držbe (nefinančná premenná). Ak je napríklad ručiteľ zárukou na zostatkovú hodnotu konkrétneho vozidla vystavený riziku zmien fyzického stavu vozidla, zmena uvedenej zostatkovej hodnoty je špecifická pre majiteľa vozidla.

Finančné aktíva a záväzky držané na obchodovanie

BA.6 Obchodovaním sa vo všeobecnosti vyjadruje aktívne a časté nakupovanie a predávanie, pričom finančné nástroje držané na obchodovanie sa obvykle používajú s cieľom vytvárať zisk z krátkodobých zmien ceny alebo marže dílera.

BA.7 Finančné záväzky držané na obchodovanie zahŕňajú:

a) derivátové záväzky, ktoré sa neúčtujú ako zabezpečovacie nástroje;

b) záväzky dodať finančné aktíva vypožičané predajcom na krátko (short seller) (t. j. účtovnou jednotkou, ktorá predáva finančné aktíva, ktoré si požičala a zatiaľ ich nevlastní);

c) finančné záväzky, ktoré vznikli so zámerom ich spätného nákupu v krátkom čase (napríklad kótovaný dlhový nástroj, ktorý môže emitent spätne odkúpiť v krátkom čase v závislosti od zmien jeho reálnej hodnoty); a

d) finančné záväzky, ktoré sú súčasťou portfólia identifikovaných finančných nástrojov riadených spolu a pre ktoré je v poslednom čase zjavné obchodovanie s krátkodobým generovaním zisku.

BA.8 Skutočnosť, že sa záväzok používa na financovanie aktivít obchodovania, sama osebe neznamená, že je tento záväzok držaný na obchodovanie.

▼M32

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 10

Konsolidovaná účtovná závierka

CIEĽ

1 Cieľom tohto IFRS je stanoviť zásady prezentácie a prípravy konsolidovanej účtovnej závierky, keď účtovná jednotka ovláda jednu alebo viac ďalších účtovných jednotiek.

Plnenie cieľa

▼M38

2 Na splnenie cieľa v odseku 1 sa v tomto IFRS:

▼M32

a) vyžaduje, aby účtovná jednotka (*materská spoločnosť*), ktorá ovláda jednu alebo viac ďalších účtovných jednotiek (*dcérskych spoločností*), prezentovala konsolidovanú účtovnú závierku,

b) vymedzuje princíp *ovládania* a zavádza sa ovládanie ako základ pre konsolidáciu,

▼M38

c) stanovuje, ako uplatňovať zásadu ovládania na určenie toho, či investor ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, a preto musí subjekt, do ktorého sa investuje, konsolidovať,

d) stanovujú účtovné požiadavky na prípravu konsolidovanej účtovnej závierky, a

e) vymedzuje investičná spoločnosť a stanovuje sa výnimka z konsolidovania určitých dcérskych spoločností investičnej spoločnosti.

▼M32

3 Tento IFRS sa nezaoberá účtovnými požiadavkami pre podnikové kombinácie a ich vplyvom na konsolidáciu, vrátane goodwillu, ktorý vzniká pri podnikovej kombinácii (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M51

4 Účtovná jednotka, ktorá je materskou spoločnosťou, prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku. Tento IFRS platí pre všetky účtovné jednotky s výnimkou týchto prípadov:

a) materská spoločnosť nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak spĺňa všetky tieto podmienky:

i) je sama úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej účtovnej jednotky a všetci jej ostatní vlastníci vrátane tých, ktorí inak nie sú oprávnení hlasovať, boli informovaní, že materská spoločnosť neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku a nemajú proti tomu námietky;

ii) s jej dlhovými nástrojmi alebo nástrojmi vlastného imania sa neobchoduje na verejnom trhu (domácej alebo zahraničnej burze alebo mimoburzovom trhu vrátane miestnych a regionálnych trhov);

▼M51

iii) nepredložila a ani nie je v procese predkladania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii s cieľom emitovať akýkoľvek druh nástrojov na verejnom trhu a

iv) jej najvyššia alebo akákoľvek vyššia materská spoločnosť zostavuje účtovnú závierku, ktorá je dostupná verejnosti a je v súlade so štandardmi IFRS, v ktorých sú dcérske spoločnosti konsolidované alebo oceňované reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok v súlade s týmto IFRS.

b) [vypúšťa sa].

c) [vypúšťa sa].

4A Tento IFRS sa neuplatňuje na programy požitkov po skončení zamestnania alebo iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

4B Materská spoločnosť, ktorá je investičnou spoločnosťou, nepredkladá konsolidovanú účtovnú závierku, ak sa od nej v súlade s odsekom 31 tohto IFRS vyžaduje, aby oceňovala všetky svoje dcérske spoločnosti reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok.

▼M32

Ovládanie

5 Investor určuje, bez ohľadu na povahu svojho podielu v inej účtovnej jednotke (subjektu, do ktorého investuje), či je materskou spoločnosťou tým, že posúdi, či subjekt, do ktorého investuje, ovláda.

6 Investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, keď je angažovaný na variabilných výnosoch z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo a je schopný tieto výnosy ovplyvňovať prostredníctvom právomocí nad subjektom, do ktorého investuje.

7 Investor preto ovláda subjekt, do ktorého investuje, vtedy a len vtedy, keď spĺňa všetky tieto podmienky:

a) **má právomocí nad subjektom, do ktorého investuje (pozri odseky 10 až 14),**

b) **je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo (pozri odseky 15 a 16) a**

c) **je schopný využiť svoje právomocí nad subjektom, do ktorého investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora (pozri odseky 17 a 18).**

8 Investor pri posudzovaní, či ovláda subjekt, do ktorého investuje, zváži všetky skutočnosti a okolnosti. Investor opätovne posúdi, či ovláda subjekt, do ktorého investuje, ak skutočnosti alebo okolnosti naznačujú, že došlo k zmene jedného alebo viacerých z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7 (pozri odseky B80 až B85).

9 Dvaja alebo viacerí investori spoločne ovládajú subjekt, do ktorého investujú, keď musia pri riadení relevantných činností konať spoločne. V takých prípadoch žiadny investor jednotlivo neovláda subjekt, do ktorého investujú, pretože nemôže riadiť jeho činnosť bez spolupráce s ostatnými investormi. Každý investor by mal pri účtovaní svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, postupovať v súlade s príslušnými štandardmi IFRS, ako je IFRS 11 *Spoločné dohody*, IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch* alebo IFRS 9 *Finančné nástroje*.

▼M32

Právomoci

10 Investor má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, keď má existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase *relevantné činnosti*, t. j. činnosti, ktoré významne ovplyvňujú výnosy subjektu, do ktorého investuje.

11 Právomoci vyplývajú z práv. Niekedy je posúdenie právomocí jednoduché, ako napríklad keď sú právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, získané priamo a výlučne z hlasovacích práv priznaných nástrojmi vlastného imania, ako sú akcie, a môže sa posúdiť zvážením hlasovacích práv vyplývajúcich z držby týchto podielov. V ostatných prípadoch bude toto posúdenie zložitejšie a vyžiada si zváženie viac ako jedného faktora, napríklad keď právomoci vyplývajú z jednej alebo viacerých zmluvných dohôd.

12 Investor, ktorý je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, má právomoci dokonca aj vtedy, keď si svoje práva na riadenie ešte len musí uplatniť. Dôkaz, že investor riadi relevantné činnosti, môže pomôcť určiť, či má právomoci, ale tento dôkaz nie je pri zisťovaní, či má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, sám o sebe rozhodujúci.

13 Ak dvaja alebo viacerí investori majú existujúce práva, ktoré im jednostranne umožňujú riadiť rozličné relevantné činnosti, investor, ktorý je schopný riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré najvýznamnejšie ovplyvňujú výnosy subjektu, do ktorého investujú, má právomoci nad subjektom, do ktorého investujú.

14 Investor môže mať právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, dokonca aj vtedy, keď iné účtovné jednotky majú existujúce práva, ktoré im umožňujú podieľať sa v príslušnom čase na riadení relevantných činností, napríklad keď má iná účtovná jednotka *podstatný vplyv*. Investor, ktorý vlastní len práva ochranného charakteru, však nemá právomoci nad subjektom, do ktorého investuje (pozri odseky B26 až B28), a preto neovláda subjekt, do ktorého investuje.

Výnosy

15 Investor je angažovaný na variabilných výnosoch z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo, keď výnosy investora z jeho podielu v subjekte, do ktorého investuje, majú potenciál meniť sa v dôsledku výkonnosti subjektu, do ktorého investuje. Výnosy investora môžu byť len kladné, len záporné alebo celkovo kladné i záporné.

16 Hoci subjekt, do ktorého sa investuje, môže ovládať len jeden investor, podiely na výnosoch subjektu, do ktorého investuje, môže mať viac ako jedna strana. Napríklad podiel na zisku alebo na vyplácaných dividendách subjektu, do ktorého investuje, môžu mať držitelia nekontrolných podielov.

Vzťah medzi právomocami a výnosmi

17 Investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, nielen vtedy, keď má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, a je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo, ale aj vtedy, keď je schopný využiť svoje právomoci na ovplyvnenie svojich výnosov z podielu v subjekte, do ktorého investuje.

▼M32

18 Investor s rozhodovacími právami preto určuje, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca. Investor, ktorý je zástupcom v súlade s odsekmi B58 až B72, pri výkone rozhodovacích práv, ktoré mu boli zverené, neovláda subjekt, do ktorého investuje.

ÚČTOVNÉ POŽIADAVKY

19 Materská spoločnosť pripravuje konsolidovanú účtovnú závierku použitím rovnakých účtovných politík pre podobné transakcie a iné udalosti za podobných okolností.

20 Konsolidácia subjektu, do ktorého sa investuje, sa začne odo dňa, keď investor získa kontrolu nad subjektom, do ktorého investuje, a skončí sa v deň, keď investor stratí kontrolu nad subjektom, do ktorého investuje.

21 V odsekoch B86 až B93 sa uvádza návod na prípravu konsolidovanej účtovnej závierky.

Nekontrolné podiely

22 Materská spoločnosť prezentuje nekontrolné podiely v konsolidovanom výkaze o finančnej situácii v rámci vlastného imania, oddelene od vlastného imania vlastníkov materskej spoločnosti.

23 Zmeny vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou, sa účtujú ako transakcie s vlastným imaním (t. j. transakcie s vlastníkmi, ktorí konajú v rámci svojich právomocí ako vlastníci).

24 V odsekoch B94 až B96 sa uvádza návod na účtovanie nekontrolných podielov v konsolidovanej účtovnej závierke.

Strata kontroly

25 Ak materská spoločnosť stratí kontrolu nad dcérskou spoločnosťou, materská spoločnosť:

a) ukončí vykazovanie aktív a záväzkov bývalej dcérskej spoločnosti z konsolidovaného výkazu o finančnej situácii,

b) vykáže akékoľvek investície ponechané v bývalej dcérskej spoločnosti v ich reálnej hodnote v čase straty ovládania a následne ho zaúčtuje spolu s akýmikoľvek sumami, ktoré dlhuje bývalá dcérska spoločnosť alebo sú jej splatné v súlade s príslušnými IFRS. Za túto reálnu hodnotu sa považuje reálna hodnota pri prvotnom vykázaní finančného aktív v súlade s IFRS 9 alebo, kde to prichádza do úvahy, náklady na prvotné vykázanie investície do pridruženej spoločnosti alebo spoločného podniku,

c) vykáže zisk alebo stratu spojené so stratou kontroly, ktoré možno pripísať predchádzajúcemu kontrolnému podielu.

26 V odsekoch B97 až B99 sa uvádza návod na účtovanie v prípade straty kontroly.

▼M38

STANOVENIE TOHO, ČI JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA INVESTIČNOU SPOLOČNOSŤOU

27 **Materská spoločnosť určí, či je investičnou spoločnosťou. Investičná spoločnosť je účtovná jednotka, ktorá:**

a) získava finančné prostriedky od jedného alebo viacerých investorov s cieľom poskytovať tomuto investorovi (týmto investorom) služby správy investícií;

b) sa voči investorovi (investorom) zaväzuje, že jej obchodným účelom je investovať finančné prostriedky len s cieľom výnosov z kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu alebo oboch; a

c) oceňuje a posudzuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty.

V odsekoch B85A až B85M je poskytnutý príslušný návod na uplatňovanie.

28 V rámci posudzovania, či účtovná jednotka spĺňa vymedzenie opísané v odseku 27, účtovná jednotka zváži, či má tieto typické vlastnosti investičnej spoločnosti:

a) má viac ako jednu investíciu (pozri odseky B85O až B85P);

b) má viac ako jedného investora (pozri odseky B85O až B85S);

c) má investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami účtovnej jednotky (pozri odseky B85T až B85U); a

d) má vlastnícke podiely vo forme vlastného imania alebo podobných podielov (pozri odseky B85V až B85W).

Neexistencia ktorejkoľvek z týchto typických vlastností automaticky neznamená, že účtovná jednotka nemôže byť klasifikovaná ako investičná spoločnosť. Investičná spoločnosť, ktorá nemá všetky tieto typické vlastnosti, poskytuje dodatočné zverejnenie, ktoré sa vyžaduje odsekom 9A štandardu IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách.*

29 Ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že nastali zmeny v jednej alebo vo viacerých z troch prvkov, ktoré tvoria vymedzenie investičnej spoločnosti, ako sa opisuje v odseku 27, alebo v typických vlastnostiach investičnej spoločnosti, ako sa opisuje v odseku 28, materská spoločnosť prehodnotí, či je investičnou spoločnosťou.

30 Materská spoločnosť, ktorá buď prestane byť investičnou spoločnosťou alebo sa ňou stane, vykáže zmenu svojho štatútu prospektívne od dátumu, keď nastane zmena štatútu (pozri odseky B100 až B101).

INVESTIČNÉ SPOLOČNOSTI: VÝNIMKA Z KONSOLIDÁCIE

31 **S výnimkou situácie, ktorá je opísaná v odseku 32, investičná spoločnosť nekonsoliduje svoje dcérske spoločnosti ani neuplatňuje IFRS 3, ak získa kontrolu nad inou účtovnou jednotkou. Namiesto toho investičná spoločnosť ocení investíciu v dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou prostredníctvom hospodárskeho výsledku v súlade s IFRS 9 ([1]).**

([1]) V odseku C7 štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* sa uvádza: „Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.“

▼M51

32 Bez toho, aby bola dotknutá požiadavka v odseku 31, ak má investičná spoločnosť dcérsku spoločnosť, ktorá nie je investičnou spoločnosťou a ktorej hlavný účel a činnosti spočívajú v poskytovaní služieb súvisiacich s investičnými činnosťami investičnej spoločnosti (pozri odseky B85C až B85E), konsoliduje danú dcérsku spoločnosť v súlade s odsekmi 19 až 26 tohto IFRS a na nadobudnutie akejkoľvek takejto dcérskej spoločnosti uplatní požiadavky IFRS 3.

▼M38

33 Materská spoločnosť investičnej spoločnosti konsoliduje všetky účtovné jednotky, ktoré ovláda, vrátane účtovných jednotiek ovládaných prostredníctvom dcérskej spoločnosti investičnej spoločnosti, pokiaľ samotná materská spoločnosť nie je investičnou spoločnosťou.

▼M32

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Konsolidovaná účtovná závierka Účtovná závierka **skupiny**, v ktorej sa prezentujú aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, náklady a finančné toky **materskej spoločnosti** a jej **dcérskych spoločností** ako aktíva, záväzky, vlastné imanie, príjmy, náklady a finančné toky jedného hospodárskeho subjektu.

Ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje Investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, keď je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo a je schopný tieto výnosy ovplyvňovať prostredníctvom svojich právomocí nad subjektom, do ktorého investuje.

Subjekt s rozhodovacími právomocami Účtovná jednotka s rozhodovacími právami, ktorá buď koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca iných strán.

Skupina **Materská spoločnosť** a jej **dcérske spoločnosti**.

▼M38

investičná spoločnosť Účtovná jednotka, ktorá:

a) získava finančné prostriedky od jedného alebo viacerých investorov s cieľom poskytovať tomuto investorovi (týmto investorom) služby správy investícií;

b) sa voči investorovi (investorom) zaväzuje, že jej obchodným účelom je investovať finančné prostriedky len s cieľom výnosov z kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu alebo oboch; a

c) oceňuje a posudzuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty.

▼M32

Nekontrolný podiel	Vlastné imanie **dcérskej spoločnosti**, ktoré nie je priamo alebo nepriamo priraditeľné **materskej spoločnosti**.
Materská spoločnosť	Účtovná jednotka, ktorá **ovláda** jednu alebo viacero účtovných jednotiek.
Právomoci	Existujúce práva, ktoré umožňujú riadiť v príslušnom čase **relevantné činnosti**.
Práva ochranného charakteru	Práva určené na ochranu záujmov strany, ktorá vlastní tieto práva bez toho, aby dávali tejto strane právomoci nad subjektom, ktorého sa tieto práva týkajú.
Relevantné činnosti	Na účely tohto IFRS relevantné činnosti sú činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré majú podstatný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje.
Práva na odvolávanie	Práva na zbavenie rozhodovacích právomoci subjektu s rozhodovacími právomocami.
Dcérska spoločnosť	Účtovná jednotka, ktorú ovláda iná účtovná jednotka.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v IFRS 11, IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách*, IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011) alebo IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených stranách* a sú použité v tomto IFRS v zmysle uvedenom v týchto štandardoch IFRS:

— pridružený podnik

— podiel v inej účtovnej jednotke

— spoločný podnik

— kľúčoví členovia manažmentu

— spriaznená osoba

— podstatný vplyv.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 26 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto IFRS.

B1 Príklady v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci niektoré aspekty príkladov sa môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 10 bude potrebné vyhodnotiť všetky skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

▼**M32**

POSUDZOVANIE OVLÁDANIA

B2 Na určenie, či investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, posúdi, či spĺňa tieto podmienky:

a) má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje,

b) je angažovaný na variabilných výnosoch z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo a

c) je schopný využiť svoje právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora.

B3 Pri tomto určovaní môže pomôcť posúdenie týchto faktorov:

a) účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B5 až B8),

b) aké sú relevantné činnosti a ako sa prijímajú rozhodnutia o týchto činnostiach (pozri odseky B11 až B13),

c) či práva investora investorovi umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti (pozri odseky B14 až B54),

d) či je investor angažovaný na variabilných výnosoch z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo (pozri odseky B55 a B57) a

e) či je investor schopný využiť svoje právomocí nad subjektom, do ktorého investuje, na ovplyvnenie výšky výnosov investora (pozri odseky B58 až B72).

B4 Investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého investuje, zváži povahu svojho vzťahu s ostatnými stranami (pozri odseky B73 až B75).

Účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje

B5 Investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého investuje, zváži účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého investuje, aby identifikoval relevantné činnosti, aby zistil, ako sa prijímajú rozhodnutia o príslušných činnostiach; kto je schopný riadiť v príslušnom čase tieto činnosti a kto dostáva výnosy z týchto činností.

B6 Keď sa posúdi účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje, môže byť jasné, že tento subjekt je ovládaný prostredníctvom nástrojov vlastného imania, ktoré priznávajú držiteľovi primerané hlasovacie práva, ako sú kmeňové akcie subjektu, do ktorého sa investuje. V tomto prípade pri neexistencii žiadnych ďalších dohôd, ktoré menia rozhodovanie, sa posúdenie ovládania zameria na zistenie, ktorá prípadná strana môže vykonávať hlasovacie práva, ktoré sú dostatočné na rozhodovanie o prevádzkových a finančných politikách subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B34 až B50). V najjednoduchšom prípade investor, ktorý vlastní väčšinu týchto hlasovacích práv, pri neexistencii žiadnych ďalších faktorov, ovláda subjekt, do ktorého investuje.

B7 Na určenie, či investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, môže byť v zložitejších prípadoch potrebné zvážiť niektoré alebo všetky ďalšie faktory uvedené v odseku B3.

▼M32

B8 Subjekt, do ktorého sa investuje, môže byť navrhnutý tak, aby hlasovacie práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto ovláda subjekt, do ktorého sa investuje, ako napríklad keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dohôd. V takých prípadoch investor pri posudzovaní účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého investuje, zoberie do úvahy aj riziká, ktorým by mal byť subjekt, do ktorého sa investuje, vystavený, riziká, ktoré mal preniesť na strany prepojené so subjektom, do ktorého sa investuje, a či je investor vystavený niektorým alebo všetkým týmto rizikám. Posudzovanie rizík zahŕňa nielen riziko zníženia hodnoty, ale aj potenciál zvýšenia hodnoty.

Právomoci

B9 Na to, aby mal investor právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, musí mať existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Na účely posúdenia právomocí sa berú do úvahy len podstatné práva a práva, ktoré nie sú ochranného charakteru (pozri odseky B22 až B28).

B10 Určenie, či má investor právomoci, závisí od relevantných činností, od spôsobu, akým sa prijímajú rozhodnutia o príslušných činnostiach a od práv, ktoré má investor a ostatné strany vo vzťahu k subjektu, do ktorého investuje.

Relevantné činnosti a riadenie relevantných činností

B11 Pri mnohých subjektoch, do ktorých sa investuje, má významný vplyv na ich výnosy celý rad prevádzkových a finančných činností. Medzi príklady činností, ktoré v závislosti od okolností môžu byť relevantnými činnosťami, okrem iného patria:

a) predaj a nákup tovaru a služieb,

b) riadenie finančných aktív počas ich životnosti (vrátane ich riadenia v prípade neplnenia),

c) výber, nadobúdanie alebo vyraďovanie aktív,

d) výskum a vývoj nových výrobkov alebo postupov a

e) rozhodovanie o štruktúre financovania alebo o získavaní finančných prostriedkov.

B12 Medzi príklady rozhodnutí o relevantných činnostiach okrem iného patria:

a) potvrdzovanie prevádzkových a kapitálových rozhodnutí subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane rozpočtov a

b) vymenovávanie a odmeňovanie kľúčových členov manažmentu subjektu, do ktorého sa investuje, alebo poskytovateľov služieb a rozhodovanie o skončení poskytovania ich služieb alebo ich pracovného pomeru.

B13 V niektorých situáciách sa môžu za relevantné činnosti považovať aj činnosti pred a po vzniku určitého súboru okolností alebo keď nastane nejaká udalosť. Keď sú dvaja alebo viacerí investori schopní riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti a tieto činnosti sa vyskytnú v rozličnom čase, investori určia, ktorý investor môže riadiť činnosti, ktoré najvýznamnejšie ovplyvňujú tieto výnosy, v súlade s výkonom zodpovedajúcich rozhodovacích práv (pozri odsek 13). Investori opätovne zvážia toto posúdenie po určitom čase, keď sa zmenia relevantné skutočnosti alebo okolnosti.

▼M32

Príklady uplatňovania

Príklad 1

Dvaja investori vytvoria subjekt, do ktorého sa investuje, na vývoj určitého medicínskeho produktu a jeho uvádzanie na trh. Jeden investor je zodpovedný za vývoj a získanie schválenia medicínskeho produktu regulačným orgánom – táto zodpovednosť zahŕňa jednostrannú schopnosť prijímať všetky rozhodnutia týkajúce sa vývoja produktu a získania súhlasu regulačného orgánu. Po schválení produktu regulačným orgánom ho druhý investor vyrobí a uvedie na trh – tento investor má jednostrannú schopnosť prijímať všetky rozhodnutia o výrobe a marketingu projektu. Ak sú všetky tieto činnosti – vývoj a získanie súhlasu regulačného orgánu, ako aj výroba a uvedenie medicínskeho produktu na trh – relevantnými činnosťami, každý investor musí určiť, či je schopný riadiť činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého investujú. Každý investor preto potrebuje zvážiť, či je vývoj a získanie súhlasu regulačného orgánu alebo výroba a uvedenie medicínskeho produktu na trh činnosťou, ktorá má *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého investujú, a či je schopný riadiť túto činnosť. Pri rozhodovaní, ktorý investor má právomoci, by investori mali zobrať do úvahy:

a) účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje,

b) faktory, ktoré rozhodujú o ziskovom rozpätí, výnosoch a hodnote subjektu, do ktorého investujú, ako aj o hodnote medicínskeho produktu,

c) vplyv na výnosy subjektu, do ktorého investujú, vyplývajúci z rozhodovacích právomocí každého investora, pokiaľ ide faktory uvedené v písm. b) a

d) angažovanosť investorov na premenlivosti výnosov.

V tomto konkrétnom príklade by investori zobrali do úvahy aj:

e) neistotu spojenú so získaním súhlasu regulačného orgánu a úsilia, ktoré si jeho získanie vyžaduje (berúc do úvahy aj úspešnosť investora v minulosti, pokiaľ ide o vývoj a získavanie schválení medicínskych produktov regulačným orgánom) a

f) ktorý investor riadi medicínsky produkt po úspešnom ukončení vývojovej fázy.

Príklad 2

Investičná spoločnosť (subjekt, do ktorého sa investuje) je vytvorená a financovaná z dlhového nástroja, ktorý má v držbe investor (dlhový investor), a z nástrojov vlastného imania, ktoré má v držbe niekoľko ďalších investorov. Účelom tranže vlastného imania je pokryť prvé straty a absorbovať akékoľvek zvyšné výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Jeden z investorov do vlastného imania, ktorý vlastní 30 percent vlastného imania, je aj správcom aktív. Subjekt, do ktorého sa investuje, používa svoje výnosy na nákup portfólia finančných aktív, čo vystavuje subjekt, do ktorého sa investuje, úverovému riziku spojenému s možným nesplácaním istiny a splátok úrokov z týchto aktív. Transakcia sa predá dlhovému investorovi ako investícia s minimálnym vystavením úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním aktív v portfóliu z dôvodu povahy týchto aktív a pretože tranža vlastného imania je určená na pokrytie prvých strát subjektu, do ktorého sa investuje. Výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, sú významne ovplyvnené riadením portfólia aktív subjektu, do ktorého sa investuje, ktoré zahŕňa rozhodnutia o výbere, nadobudnutí a vyradení aktív v súlade s usmerneniami k správe aktív, a riadením v prípade

▼M32

zlyhania akýchkoľvek aktív z portfólia. Všetky tieto činnosti riadi správca aktív dovtedy, kým prípady zlyhania dosiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia (t. j. keď je hodnota portfólia taká, že sa minie tranža vlastného imania subjektu, do ktorého sa investuje). Od tohto času spravuje aktíva nezávislý správca podľa pokynov dlhového investora. Riadenie portfólia aktív subjektu, do ktorého sa investuje, je relevantnou činnosťou subjektu, do ktorého sa investuje. Správca aktív môže riadiť relevantné činnosti dovtedy, kým nevýkonné aktíva nedosiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia, dlhový investor môže riadiť relevantné činnosti dovtedy, keď nevýkonné aktíva presiahnu stanovený podiel hodnoty portfólia. Tak správca aktív, ako aj dlhový investor potrebujú určiť, či sú schopní riadiť činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, vrátane zohľadnenia účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, ako aj angažovanosti každej strany na premenlivosti výnosov.

Práva, ktoré investorovi dávajú právomoci nad subjektom, do ktorého investuje

B14 Právomoci vyplývajú z práv. Na to, aby mal investor právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, musí mať existujúce práva, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Práva, ktoré dávajú investorovi právomoci, sa môžu líšiť medzi jednotlivými subjektmi, do ktorých sa investuje.

B15 Medzi príklady práv, ktoré môžu buď jednotlivo alebo v kombinácii dať investorovi právomoci, okrem iného patria:

a) práva vo forme hlasovacích práv (alebo potenciálnych hlasovacích práv) v subjekte, do ktorého investuje (pozri odseky B34 až B50),

b) práva menovať, prerađovať alebo odvolávaní kľúčových členov manažmentu subjektu, do ktorého sa investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti,

c) práva menovať alebo odvolávať iný subjekt, ktorý riadi relevantné činnosti,

d) práva riadiť subjekt, do ktorého investuje, aby uskutočňoval transakcie v prospech investora alebo vetoval akékoľvek zmeny takýchto transakcií, a

e) iné práva (ako sú rozhodovacie práva špecifikované v zmluve o správe), ktoré držiteľovi umožňujú riadiť relevantné činnosti.

B16 Vo všeobecnosti, keď subjekt, do ktorého sa investuje, vykonáva celý rad prevádzkových a finančných činností, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, a keď sa v súvislosti s týmito činnosťami vyžaduje dôležité rozhodovanie, budú to hlasovacie alebo podobné práva, ktoré investorovi udelia právomoci buď individuálne alebo v kombinácii s inými dohodami.

B17 Keď hlasovacie práva nemajú podstatný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, ako napríklad v prípade, keď sa hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a o riadení relevantných činnosti rozhodujú zmluvné dohody, na účely určenia, či má investor dostatočné práva na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, musí tieto zmluvné dohody posúdiť. Na účely určenia, či má investor dostatočné práva na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, musí zvážiť účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého investuje (pozri odseky B5 až B8) a požiadavky odsekov B51 až B54 spolu s odsekmi B18 až B20.

▼**M32**

B18 Za určitých okolností môže byť problematické určiť, či má investor práva dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje. V takých prípadoch, aby bolo možné posúdiť právomoci, ktoré sa majú uplatňovať, investor musí zvážiť dôkazy, či má reálnu schopnosť riadiť relevantné činnosti jednostranne. Zváženie, okrem iného, aj ďalej uvedených skutočností, spolu so zohľadnením práv a indikátorov v odsekoch B19 a B20, môže poskytnúť dôkaz, že práva investora sú dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje:

a) investor môže bez toho, aby mal zmluvné právo tak urobiť, menovať alebo schvaľovať kľúčových členov manažmentu subjektu, do ktorého investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti,

b) investor môže bez toho, aby mal zmluvné právo tak urobiť, riadiť subjekt, do ktorého investuje, aby uskutočňoval významné transakcie v prospech investora alebo vetoval akékoľvek zmeny takýchto transakcií,

c) investor môže ovládať buď proces nominovania kandidátov na voľbu členov riadiaceho orgánu subjektu, do ktorého investuje, alebo získavanie plnomocenstiev od iných držiteľov hlasovacích práv,

d) kľúčoví členovia manažmentu subjektu, do ktorého sa investuje, sú spriaznenými osobami investora (napríklad výkonný riaditeľ subjektu, do ktorého investuje, je tá istá osoba ako výkonný riaditeľ investora),

e) Väčšina členov riadiaceho orgánu subjektu, do ktorého sa investuje, sú spriaznenými osobami investora.

B19 Niekedy budú existovať náznaky, že investor má špeciálny vzťah so subjektom, do ktorého investuje, ktoré svedčia o tom, že investor má viac ako len pasívny podiel v subjekte, do ktorého investuje. Existencia akéhokoľvek indikátora alebo konkrétnej kombinácie indikátorov nevyhnutne neznamená, že kritérium právomocí je splnené. Ak však investor má viac ako len pasívny podiel v subjekte do ktorého investuje, môže to naznačovať, že investor má iné súvisiace práva dostatočné na to, aby mal právomoci, alebo to slúži ako dôkaz existencie právomoci nad subjektom, do ktorého investuje. Ďalej uvedené skutočnosti napríklad môžu naznačovať, že investor má viac ako len pasívny podiel v subjekte, do ktorého investuje, a v kombinácii s ostatnými právami môžu svedčiť o právomociach:

a) kľúčoví členovia manažmentu subjektu, do ktorého sa investuje, ktorí sú schopní riadiť relevantné činnosti, sú súčasní alebo predchádzajúci zamestnanci investora,

b) prevádzka subjektu, do ktorého investor investuje, závisí od investora, ako napríklad v týchto situáciách:

i) subjekt, do ktorého investor investuje, závisí od toho, aby investor financoval značnú časť jeho prevádzky,

ii) investor ručí za značnú časť záväzkov subjektu, do ktorého investuje,

iii) subjekt, do ktorého investor investuje, závisí od investora, pokiaľ ide o rozhodujúce služby, technológie, dodávky alebo suroviny,

iv) investor ovláda aktíva, ako sú licencie alebo ochranné známky, ktoré sú rozhodujúce pre prevádzku subjektu, do ktorého investuje,

▼M32

v) subjekt, do ktorého investor investuje, závisí od investora, pokiaľ ide o kľúčových členov manažmentu, ako napríklad v prípadoch, keď pracovníci investora majú špecializované znalosti o prevádzke subjektu, do ktorého sa investuje,

c) na značnom podiele činností subjektu, do ktorého investor investuje, sa investor buď podieľa, alebo sa tento podiel činností vykonáva v mene investora,

d) angažovanosť investora na výnosoch z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo práva investora na tieto výnosy sú neúmerne väčšie ako jeho hlasovacie alebo podobné práva. Napríklad môže nastať situácia, keď investor má nárok alebo je angažovaný na viac ako polovici výnosov subjektu, do ktorého investuje, ale má menej ako polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje.

B20 Čím väčšia je angažovanosť investora na premenlivosti výnosov z podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo jeho práva na tieto výnosy, tým väčšia je motivácia investora získať práva dostatočné na získanie právomocí. Preto je veľká angažovanosť na premenlivosti výnosov indikátorom, že investor môže mať právomoci. Rozsah angažovanosti investora však sám o sebe nerozhoduje o tom, či má investor právomoci nad subjektom, do ktorého investuje.

B21 Keď sa faktory uvedené v odseku B18 a indikátory uvedené v odsekoch B19 a B20 zohľadňujú spolu s právami investora, väčšia váha sa prikladá dôkazu o právomociach, ktorý je opísaný v odseku B18.

Podstatné práva

B22 Investor pri posudzovaní, či má právomoci, zoberie do úvahy len podstatné práva týkajúce sa subjektu, do ktorého investuje (ktoré má investor a ostatní). Na to, aby sa právo považovalo za podstatné, jeho držiteľ musí mať reálnu možnosť toto právo si uplatňovať.

B23 Rozhodnutie, či sú práva podstatné, si vyžaduje posúdenie, berúc pri tom do úvahy všetky skutočnosti a okolnosti. Medzi faktory, ktoré je potrebné zobrať do úvahy pri tomto určovaní, okrem iného patria:

a) či existujú nejaké prekážky (ekonomické alebo iné), ktoré držiteľovi (alebo držiteľom) bránia pri výkone práv. Medzi príklady takýchto prekážok okrem iného patria:

i) finančné sankcie a stimuly, ktoré by bránili (alebo odrádzali) držiteľa, aby si svoje práva uplatnil,

ii) cena za uplatnenie alebo konverziu, ktorá vytvára finančnú prekážku, ktorá by držiteľovi bránila (alebo ho odrádzala), aby si svoje práva uplatnil,

iii) podmienky, ktoré majú za následok, že by bolo nepravdepodobné, že by boli tieto práva uplatnené, napríklad podmienky, ktoré úzko obmedzujú načasovanie ich uplatnenia,

iv) neexistencia jasného primeraného mechanizmu v zakladateľských dokumentoch subjektu, do ktorého sa investuje, alebo platných zákonoch alebo predpisoch, ktorý by držiteľovi umožňoval výkon jeho práv,

v) neschopnosť držiteľa práv získať informácie potrebné na výkon jeho práv,

vi) prevádzkové prekážky alebo stimuly, ktoré by držiteľovi bránili (alebo ho odrádzali) od výkonu jeho práv (napr. neochota alebo neschopnosť manažérov poskytovať odborné služby alebo poskytovať služby a prevziať ostatné podiely v držbe úradujúceho manažéra),

▼M32

vii) právne požiadavky alebo požiadavky regulačných orgánov, ktoré držiteľovi bránia vo výkone jeho práv (napr. keď má zahraničný investor zakázané vykonávať svoje práva),

b) či existuje mechanizmus, ktorý umožňuje jednotlivým stranám reálnu možnosť vykonávať svoje práva spoločne, ak sa tak rozhodnú urobiť, keď si výkon práv vyžaduje dohodu viac ako jednej strany alebo keď sú práva v držbe viac ako jednej strany. Neexistencia takého mechanizmu je indikátorom, že práva nemusia byť podstatné. Čím viac je strán, ktoré musia súhlasiť s výkonom práv, tým menej je pravdepodobné, že sú tieto práva podstatné. Predstavenstvo, ktorého členovia sú nezávislí od subjektu s rozhodovacou právomocou, však môže slúžiť ako mechanizmus pre celý rad investorov, aby pri výkone svojich práv konali spoločne. Preto práva na odvolávanie budú s väčšou pravdepodobnosťou podstatné, ak budú vykonateľné nezávislým predstavenstvom, ako keby boli práva vykonávané jednotlivo veľkým počtom investorov,

c) či by strana alebo strany, ktoré majú práva, mali prospech z výkonu týchto práv. Napríklad, držiteľ potenciálnych hlasovacích práv v subjekte, do ktorého sa investuje (pozri odseky B47 až B50) musí brať do úvahy cenu za uplatnenie alebo konverziu tohto nástroja. Podmienky potenciálnych hlasovacích práv budú s väčšou pravdepodobnosťou podstatné, keď je tento nástroj v peniazoch alebo keď by mal investor prospech z uplatnenia alebo konverzie nástroja z iných dôvodov (napr. realizáciou synergií medzi investorom a subjektom, do ktorého investuje).

B24 Na to, aby práva boli podstatné, budú musieť byť vykonateľné aj vtedy, keď bude potrebné prijímať rozhodnutia o riadení relevantných činností. Na to, aby práva boli podstatné, musia byť bežne uplatniteľné. Niekedy však práva môžu byť podstatné dokonca aj vtedy, keď nie sú bežne uplatniteľné.

Príklady uplatňovania

Príklad 3

Subjekt, do ktorého sa investuje, zvoláva každý rok zhromaždenia akcionárov, na ktorých sa prijímajú rozhodnutia o riadení relevantných činností. Nasledujúce plánované zhromaždenie akcionárov sa bude konať o osem mesiacov. Akcionári, ktorí jednotlivo alebo spoločne vlastnia aspoň 5 percent hlasovacích práv, však môžu zvolať mimoriadne zhromaždenie, aby zmenili existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností, ale požiadavka zaslať oznámenie ostatným akcionárom znamená, že takéto zhromaždenie sa môže konať najskôr o 30 dní neskôr. Politiky týkajúce sa príslušných činností sa môžu zmeniť len na mimoriadnom alebo riadnom zhromaždení akcionárov. Patrí sem schvaľovanie významných predajov aktív, ako aj rozhodnutí o investovaní alebo o predaji významných investícií.

Uvedený prípad sa týka príkladov 3A až 3D opísaných ďalej v texte. Každý príklad sa posudzuje samostatne.

Príklad 3A

Investor vlastní väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Hlasovacie práva investora sú podstatné, pretože investor je schopný prijímať rozhodnutia o smerovaní relevantných činností, keď je to potrebné. Skutočnosť, že investor si môže uplatniť svoje hlasovacie práva až po 30 dňoch, investorovi nebráni, aby bol schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti od momentu, keď sa stane akcionárom.

▼M32

Príklad 3B

Investor je zmluvnou stranou forwardovej zmluvy na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého investuje. Dátum vysporiadania forwardu je o 25 dní. Existujúci akcionári nie sú schopní zmeniť existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností, pretože mimoriadne zhromaždenie sa nemôže konať skôr ako o 30 dní, keď už forward bude vysporiadaný. Takže investor má práva, ktoré sú v podstate rovnocenné právam väčšinového akcionára v príklade 3A (t. j. investor, ktorý vlastní forward, môže prijímať rozhodnutia o smerovaní relevantných činností, keď je to potrebné). Forward investora je podstatným právom, ktoré investorovi umožňuje riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti dokonca ešte pred vysporiadaním forwardu.

Príklad 3C

Investor má dôležitú opciu na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého investuje, ktorá je uplatniteľná o 25 dní a je hlboko v peniazoch. Dosiahol by sa rovnaký záver ako v príklade 3B.

Príklad 3D

Investor je zmluvnou stranou forwardovej zmluvy na nadobudnutie väčšiny akcií v subjekte, do ktorého investuje, pričom nemá v subjekte, do ktorého investuje, žiadne ďalšie práva. Dátum vysporiadania forwardu je o šesť mesiacov. Na rozdiel od už uvedených príkladov investor nie je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Existujúci akcionári sú schopní riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, pretože môžu zmeniť existujúce politiky týkajúce sa relevantných činností pred vysporiadaním forwardu.

B25 Podstatné práva uplatniteľné inými stranami môžu investorovi brániť v tom, aby ovládal subjekt, do ktorého investuje a ktorého sa tieto práva týkajú. Takéto podstatné práva nevyžadujú od ich držiteľov, aby boli schopní iniciovať rozhodnutia. Pokiaľ tieto práva nie sú len právami ochranného charakteru (pozri odseky B26 až B28), podstatné práva, ktoré majú ostatné strany, môžu investorovi brániť v tom, aby ovládal subjekt, do ktorého investuje, dokonca aj vtedy, keď držiteľom umožňujú schvaľovať alebo blokovať rozhodnutia, ktoré sa týkajú relevantných činností.

Práva ochranného charakteru

B26 Pri hodnotení, či práva dávajú investorovi právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, investor posúdi, či jeho práva a práva, ktoré majú iní, sú práva ochranného charakteru. Práva ochranného charakteru sa týkajú základných zmien činností subjektu, do ktorého sa investuje, alebo sa uplatňujú za výnimočných okolností. Nie všetky práva, ktoré sa uplatňujú za výnimočných okolností alebo sú podmienené udalosťami, sú však právami ochranného charakteru (pozri odseky B13 a B53).

B27 Keďže práva ochranného charakteru sú určené na ochranu záujmov ich držiteľa bez toho, aby mu dávali právomoci nad subjektom, do ktorého investuje a ktorého sa tieto práva týkajú, investor, ktorý má len práva ochranného charakteru, nemôže mať právomoci alebo brániť inej strane v tom, aby mala právomoci nad subjektom, do ktorého investuje (pozri odsek 14).

▼M32

B28 Medzi príklady práv ochranného charakteru okrem iného patria:

a) práva veriteľa brániť dlžníkovi, aby vykonával činnosti, ktoré by mohli značne zmeniť úverové riziko dlžníka v neprospech veriteľa,

b) právo strany, ktorá ma v držbe nekontrolný podiel v subjekte, do ktorého investuje, aby schválila kapitálové výdavky, ktoré sú vyššie, ako sa vyžaduje pri výkone bežných obchodných činností, alebo schválila vydanie nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov,

c) právo veriteľa zabaviť aktív dlžníka, keď dlžník neplní stanovené podmienky splácania úveru.

Franchisingové licencie

B29 Franchisingová licenčná zmluva, na základe ktorej je subjekt, do ktorého sa investuje, nadobúdateľom licencie, dáva poskytovateľovi licencie práva, ktoré sú určené na ochranu franchisingovej značky. Franchisingové licenčné zmluvy obvykle dávajú poskytovateľom licencie určité rozhodovacie právomoci v súvislosti s činnosťou nadobúdateľa licencie.

B30 Práva poskytovateľa licencie vo všeobecnosti neobmedzujú schopnosť strán iných, ako je poskytovateľ licencie, robiť rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie. Rovnako tak ani práva poskytovateľa licencie vo franchisingovej licenčnej dohode nevyhnutne neumožňujú poskytovateľovi licencie riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie.

B31 Je potrebné rozlišovať medzi schopnosťou robiť v príslušnom čase rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy nadobúdateľa licencie, a medzi schopnosťou robiť rozhodnutia, ktoré chránia franchisingovú značku. Poskytovateľ licencie nemá právomoci nad nadobúdateľom licencie, ak ostatné strany majú existujúce práva, ktoré im umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti nadobúdateľa licencie.

B32 Uzatvorením franchisingovej licenčnej zmluvy nadobúdateľ licencie urobil jednostranné rozhodnutie, že bude vykonávať svoju podnikateľskú činnosť v súlade s podmienkami franchisingovej licenčnej zmluvy, ale na svoj vlastný účet.

B33 O kontrole nad takými základnými rozhodnutiami, ako je právna forma nadobúdateľa licencie a štruktúra jeho financovania, môžu rozhodovať strany iné, ako je poskytovateľ licencie, a môžu významne ovplyvňovať výnosy nadobúdateľa licencie. Čím je nižšia úroveň finančnej podpory poskytovanej poskytovateľom licencie a čím je nižšia angažovanosť poskytovateľa licencie na premenlivosti výnosov z činnosti nadobúdateľa licencie, tým je pravdepodobnejšie, že poskytovateľ má len práva ochranného charakteru.

Hlasovacie práva

B34 Investor je často schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti prostredníctvom hlasovacích alebo podobných práv. Investor zváži požiadavky uvedené v tejto časti (odseky B35 až B50), ak sú relevantné činnosti subjektu, do ktorého investuje, riadené prostredníctvom hlasovacích práv.

Právomoci s väčšinou hlasovacích práv

B35 Investor, ktorý má viac ako polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, má právomoci v týchto situáciách, pokiaľ sa neuplatní odsek B36 alebo odsek B37:

▼M32

a) relevantné činnosti sa riadia hlasovaním držiteľa väčšiny hlasovacích práv, alebo

b) väčšina členov riadiaceho orgánu, ktorý riadi relevantné činnosti, je vymenovaná hlasovaním držiteľa väčšiny hlasovacích práv.

Väčšina hlasovacích práv, ale žiadne právomoci

B36 Aby investor, ktorý má viac ako polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, hlasovacie práva investora musia byť podstatné v súlade s odsekmi B22 až B25 a musia investorovi umožňovať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti, čo sa často bude diať prostredníctvom určovania prevádzkových a finančných politík. Ak má iná účtovná jednotka existujúce práva, ktoré tejto účtovnej jednotke dávajú právo riadiť relevantné činnosti, a táto účtovná jednotka nie je zástupcom investora, investor nemá právomoci nad subjektom, do ktorého investuje.

B37 Investor nemá právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, dokonca ani v takom prípade, keď má väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, ale tieto hlasovacie práva nie sú podstatné. Napríklad, investor, ktorý má viac ako polovicu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, nemôže mať právomoci, ak relevantné činnosti podliehajú riadeniu vládou, súdom, správcom, správcom konkurznej podstaty, likvidátorom alebo regulačným orgánom.

Právomoci bez väčšiny hlasovacích práv

B38 Investor môže mať právomoci dokonca aj vtedy, keď má v subjekte, do ktorého investuje, menej ako väčšinu hlasovacích práv. Investor môže mať právomoci s menej ako väčšinou hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, prostredníctvom:

a) zmluvnej dohody medzi investorom a ďalšími držiteľmi hlasovacích práv (pozri odsek B39),

b) práv vyplývajúcich z ostatných zmluvných dojednaní (pozri odsek B40),

c) hlasovacích práv investora (pozri odseky B41 až B45),

d) potenciálnych hlasovacích práv (pozri odseky B47 až B50), alebo

e) kombináciou (a) až (d).

Zmluvná dohoda s ostatnými držiteľmi hlasovacích práv

B39 Zmluvná dohoda medzi investorom a ostatnými držiteľmi hlasovacích práv môže dať investorovi právo vykonávať hlasovacie práva dostatočné na to, aby dávali investorovi právomoci, dokonca aj vtedy, keď investor nemá hlasovacie práva dostatočné na to, aby mu dávali právomoci bez zmluvnej dohody. Zmluvná dohoda by však mohla zabezpečiť, aby investor mohol usmerňovať dostatočný počet ostatných držiteľov hlasovacích práv o tom, ako majú hlasovať, aby umožnili investorovi robiť rozhodnutia o relevantných činnostiach.

Práva z ostatných zmluvných dohôd

B40 Ostatné rozhodovacie práva môžu v kombinácii s hlasovacími právami zabezpečiť, že investor bude mať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Napríklad práva vymedzené v zmluvnej dohode môžu byť v kombinácii s hlasovacími právami dostatočné na to, aby mal investor schopnosť riadiť v príslušnom čase výrobné postupy subjektu, do ktorého investuje, alebo riadiť ostatné prevádzkové alebo finančné činnosti subjektu, do ktorého investuje, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého investuje. Pri neexistencii žiadnych ďalších práv však ekonomická závislosť subjektu, do ktorého investor investuje, od investora (ako sú napríklad vzťahy dodávateľa s jeho hlavným zákazníkom), nevedie k tomu, aby investor mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje.

▼M32

Hlasovacie práva investora

B41 Investor s menej ako väčšinou hlasovacích práv má práva, ktoré stačia na to, aby mal právomoci, keď má reálnu schopnosť riadiť relevantné činnosti jednostranne.

B42 Pri posudzovaní, či sú hlasovacie práva investora dostatočné na to, aby mal právomoci, investor zváži všetky skutočnosti a okolnosti vrátane:

a) veľkosti držby hlasovacích práv investora v pomere k veľkosti a rozloženiu držby hlasovacích práv ostatných ich držiteľov berúc na vedomie, že:

   i) čím viac hlasovacích práv investor má, tým je väčšia pravdepodobnosť, že má existujúce práva, ktoré mu dávajú schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti,

   ii) čím viac hlasovacích práv investor má v porovnaní s ostatnými držiteľmi hlasovacích práv, tým je väčšia pravdepodobnosť, že investor bude mať existujúce práva, ktoré by mu dali schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti,

   iii) čím viac strán by muselo konať spolu, aby prehlasovali investora, tým je väčšia pravdepodobnosť, že investor bude mať existujúce práva, ktoré by mu dali schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti,

b) potenciálnych hlasovacích práv v držbe investora, ostatných držiteľov hlasovacích práv alebo ďalších strán (B47 až B50),

c) práv vyplývajúcich z ostatných zmluvných dohôd (pozri odsek B40) a

d) akýchkoľvek ďalších skutočností, ktoré naznačujú či investor má alebo nemá schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti v čase, keď je potrebné robiť rozhodnutia vrátane spôsobov hlasovania na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov.

B43 Keď o smerovaní relevantných činností rozhoduje väčšina hlasov a investor má podstatne viac hlasovacích práv, ako ktorýkoľvek iný držiteľ hlasovacích práv alebo organizovaná skupina držiteľov hlasovacích práv, a ostatné akcionárske podiely sú veľmi rozptýlené, môže byť po zvážení samotných faktorov uvedených v odsekoch 42 písm. a) až c) jasné, že investor má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje.

Príklady uplatňovania

Príklad 4

Investor nadobudol 48 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Zvyšné hlasovacie práva majú v držbe tisícky akcionárov, pričom žiadny z nich individuálne nemá v držbe viac ako 1 percento hlasovacích práv. Žiadny z akcionárov nemá žiadne dohody so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. Pri posudzovaní podielu hlasovacích práv, ktoré má investor nadobudnúť, na základe relatívnej veľkosti podielov ostatných akcionárov, investor zistil, že 48-percentný podiel by bol dostatočný na to, aby ovládal subjekt, do ktorého investuje. V tomto prípade na základe absolútnej veľkosti svojho podielu a relatívnej veľkosti podielov ostatných akcionárov investor dospel k záveru, že má dostatočný dominantný hlasovací podiel, aby spĺňal kritérium právomoci bez potreby zvážiť akýkoľvek ďalší dôkaz o právomociach.

▼M32

Príklad 5

Investor A má 40 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, a dvanásť ďalších investorov má po 5 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investujú. Akcionárska zmluva udeľuje investorovi A právo vymenovávať, odvolávať a stanovovať odmeny členom manažmentu, ktorí sú zodpovední za riadenie relevantných činností. Na zmenu dohody je potrebná dvojtretinová väčšina hlasov akcionárov. V takom prípade investor A dochádza k záveru, že samotná absolútna veľkosť podielu investora a relatívna veľkosť podielov ostatných akcionárov nie sú rozhodujúce pri rozhodovaní, či investor má práva dostatočné na to, aby mal právomoci. Investor A však zistí, že jeho zmluvné právo vymenovávať, odvolávať a stanovovať odmeny manažmentu stačí na vyvodenie záveru, že má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje. Skutočnosť, že investor A nemusel vykonávať toto právo alebo pravdepodobnosť, či investor A vykonáva svoje právo vyberať, vymenovávať alebo odvolávať členov manažmentu, sa pri posudzovaní, či investor A má právomoci, nemusí brať do úvahy.

B44 V ostatných situáciách môže byť po zvážení samotných faktorov uvedených v odseku B42 písm. a) až c) jasné, že investor nemá právomoci.

Príklad uplatňovania

Príklad 6

Investor A má 45 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Dvaja ďalší investori majú po 26 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého investujú. Zvyšné hlasovacie práva majú traja ďalší akcionári, každý 1 percento. Neexistujú žiadne ďalšie dohody, ktoré majú vplyv na rozhodovanie. V tomto prípade veľkosť podielu investora A na hlasovacích právach a jeho veľkosť v pomere k podielom ostatných akcionárov stačia na to, aby investor A mohol dospieť k záveru, že nemá právomoci. Stačí len spolupráca ďalších dvoch investorov na to, aby mohli zabrániť investorovi A rozhodovať o smerovaní relevantných činností v subjekte, do ktorého investujú.

B45 Samotné faktory uvedené v odseku B42 písm. a) až c) však nemusia byť rozhodujúce. Ak investorovi po posúdení týchto faktorov nie je jasné, či má právomoci, posúdi dodatočné skutočnosti a okolnosti, ako napríklad, či ostatní akcionári sú pasívni, ako to ukazuje spôsob hlasovania na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov. Zahŕňa to posúdenie faktorov uvedených v odseku B18 a indikátorov uvedených v odsekoch B19 a B20. Čím menej hlasovacích práv investor má a čím menej strán by muselo konať spoločne, aby prehlasovali investora, tým väčší dôraz by sa kládol na ďalšie skutočnosti a okolnosti pri posudzovaní, či sú práva investora dostatočné na to, aby mal právomoci. Keď sa skutočnosti a okolnosti uvedené v odsekoch B18 až B20 zohľadňujú spolu s právami investora, väčšia váha sa prikladá dôkazu o právomociach uvedenému v odseku B18, ako indikátorom právomocí opísaným v odsekoch B19 a B20.

Príklady uplatňovania

Príklad 7

Investor má 45 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Ďalších jedenásť akcionárov má po 5 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého investujú. Žiadny z akcionárov nemá žiadne zmluvné dohody so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. V takom prípade samotná absolútna veľkosť podielu investora a relatívna veľkosť podielov ostatných akcionárov nie sú pri rozhodovaní, či investor má práva dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, rozhodujúce. Je potrebné zvážiť ďalšie skutočnosti a okolnosti, ktoré môžu poskytnúť dôkaz, či investor má alebo nemá právomoci.

▼M32

Príklad 8

Investor má 35 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Traja ďalší akcionári majú po 5 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého investujú. Zvyšné hlasovacie práva má v držbe veľký počet ďalších akcionárov, pričom žiadny z nich individuálne nemá v držbe viac ako 1 percento hlasovacích práv. Žiadny z akcionárov nemá žiadne dohody so žiadnym z ostatných akcionárov o konzultovaní alebo prijímaní spoločných rozhodnutí. Rozhodnutia o relevantných činnostiach subjektu, do ktorého investujú, sa schvaľujú väčšinou hlasovacích práv na príslušných zhromaždeniach akcionárov – na predchádzajúcich príslušných zhromaždeniach akcionárov bolo odovzdaných 75 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investujú. V takom prípade aktívna účasť ostatných akcionárov na predchádzajúcich zhromaždeniach akcionárov naznačuje, že investor nie je prakticky schopný riadiť relevantné činnosti jednostranne, bez ohľadu na to, či investor riadil relevantné činnosti, pretože dostatočný počet ostatných akcionárov hlasovalo rovnako ako investor.

B46 Ak nie je jasné, po zvážení faktorov uvedených v odseku B42 písm. a) až d), či investor má právomoci, investor neovláda subjekt, do ktorého investuje.

Potenciálne hlasovacie práva

B47 Pri posudzovaní ovládania, investor zváži potenciálne hlasovacie práva, ako aj potenciálne hlasovacie práva, ktoré majú iné strany, aby určil, či má právomoci. Potenciálne hlasovacie práva sú práva na získanie hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje, a to napríklad tie, ktoré vyplývajú z konvertibilných nástrojov alebo opcií vrátane forwardov. Tieto potenciálne hlasovacie práva sa zohľadňujú len vtedy, keď sú podstatné (pozri odseky B22 až B25).

B48 Pri zohľadňovaní potenciálnych hlasovacích práv investor berie do úvahy účel a plánovaný zámer nástroja, ako aj účel a plánovaný zámer akejkoľvek inej účasti investora v subjekte, do ktorého investuje. Patrí sem aj posúdenie rozličných podmienok nástroja, ako aj zjavné očakávania investora, jeho motivácia a dôvody, prečo s týmito podmienkami súhlasil.

B49 Ak investor má aj hlasovacie alebo iné rozhodovacie práva týkajúce sa činností subjektu, do ktorého investuje, posúdi, či mu tieto práva v kombinácii s potenciálnymi hlasovacími právami dávajú právomoci.

B50 Samotné potenciálne hlasovacie práva alebo tieto práva v kombinácii s ostatnými právami, môžu zabezpečiť, že investor bude mať schopnosť riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti. Môže to byť pravdepodobne prípad, keď investor má 40 percent hlasovacích práv subjektu, do ktorého investuje, a podľa odseku B23 má podstatné práva vyplývajúce z opcií nadobudnúť ďalších 20 percent hlasovacích práv.

Príklady uplatňovania

Príklad 9

Investor A má 70 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Investor B má 30 percent hlasovacích práv v tomto subjekte, do ktorého investuje, ako aj opciu na nadobudnutie polovice hlasovacích práv investora A. Opciu si môže uplatniť počas nasledujúcich dvoch rokov za pevne stanovenú cenu, ktorá je hlboko mimo peňazí (a očakáva sa, že takou zostane počas uvedeného dvojročného obdobia). Investor A uplatňuje svoje hlasy a aktívne rozhoduje o smerovaní relevantných činnosti subjektu, do ktorého investuje.

▼M32

V takom prípade investor A pravdepodobne spĺňa kritérium právomoci, pretože sa zdá, že má schopnosť aktívne riadiť relevantné činnosti. Hoci investor B má v súčasnosti uplatniteľné opcie na nákup ďalších hlasovacích práv (ktoré by mu, ak by si ich uplatnil, zabezpečili väčšinu hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investujú), podmienky spojené s týmito opciami sú také, že opcie sa nepovažujú za podstatné.

Príklad 10

Investor A a ďalší dvaja investori majú 45 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investujú. Obchodná činnosť subjektu, do ktorého investujú, úzko súvisí s investorom A. Okrem svojich nástrojov vlastného imania investor A vlastní dlhové nástroje, ktoré možno kedykoľvek vymeniť za kmeňové akcie subjektu, do ktorého investuje, za pevnú cenu, ktorá je mimo peňazí (ale nie hlboko mimo peňazí). Po konverzii dlhových nástrojov by investor mal 60 percent hlasovacích práv v subjekte, do ktorého investuje. Investor A by mal prospech z realizácie synergií, ak by sa dlhové nástroje konvertovali do kmeňových akcií. Investor A má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, pretože má hlasovacie práva v subjekte, do ktorého investuje, spolu s podstatnými potenciálnymi hlasovacími právami, na základe ktorých je schopný riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti.

Právomoci, keď hlasovacie alebo podobné práva nemajú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje

B51 Pri posudzovaní účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje (pozri odseky B5 až B8), investor berie do úvahy angažovanosť a rozhodnutia robené pri zakladaní subjektu, do ktorého investuje, ako súčasť jeho zámeru a vyhodnotí, či transakčné podmienky a vlastnosti angažovanosti dávajú investorovi práva, ktoré sú dostatočné na to, aby mal právomoci. Samotná účasť pri zakladaní subjektu, do ktorého investuje, nestačí na to, aby ho investor ovládal. Účasť na plánovaní však môže naznačovať, že investor mal príležitosť získať práva, ktoré sú dostatočné na to, aby mal právomoci nad subjektom, do ktorého investuje.

B52 Investor okrem toho zoberie do úvahy zmluvné dohody, ako sú práva na kúpu, práva na predaj a likvidačné práva zriadené pri zakladaní podnikania. Keď tieto zmluvné dohody zahŕňajú činnosti, ktoré úzko súvisia so subjektom, do ktorého investuje, potom sú tieto činnosti v podstate neoddeliteľnou súčasťou celkových činností subjektu, do ktorého investuje, dokonca aj keď sa môžu vyskytovať mimo právnych hraníc subjektu, do ktorého investuje. Preto sa explicitné alebo implicitné rozhodovacie práva zakotvené v zmluvných dohodách, ktoré úzko súvisia so subjektom, do ktorého sa investuje, nemusia brať do úvahy ako relevantné činnosti pri zisťovaní právomocí v tomto subjekte.

B53 V prípade niektorých subjektov, do ktorých sa investuje, sa relevantné činnosti môžu vyskytovať len vtedy, keď nastanú určité okolnosti alebo udalosti. Subjekt, do ktorého sa investuje, môže byť navrhnutý tak, aby riadenie jeho činností a jeho výnosy boli vopred určené, pokiaľ nenastanú tieto osobitné okolnosti alebo udalosti a kým budú trvať. V takom prípade môžu výnosy významne ovplyvniť len rozhodnutia o činnostiach subjektu, do ktorého sa investuje, keď nastanú tieto okolnosti alebo udalosti, a teda môžu byť relevantnými činnosťami. Okolnosti alebo udalosti nemusia nastať, aby investor so schopnosťou robiť tieto rozhodnutia mal právomoci. Skutočnosť, že právo robiť rozhodnutia je podmienené vznikom okolností alebo výskytom udalosti samo o sebe nerobí tieto práva právami ochranného charakteru.

▼M32

Príklady uplatňovania

Príklad 11

Jedinou podnikateľskou činnosťou subjektu, do ktorého sa investuje, ktorá je uvedená v jeho zakladateľských dokumentoch, je nákup pohľadávok a ich každodenná bežná správa za investorov. Každodenná bežná správa zahŕňa výber istiny a úrokov k dátumom splatnosti a ich odovzdávanie investorom. V prípade neplnenia pohľadávky subjekt, do ktorého sa investuje, automaticky predá pohľadávku investorovi, ako je dohodnuté osobitne v zmluve na opčný predaj uzatvorenej medzi investorom a subjektom, do ktorého sa investuje. Jedinou relevantnou činnosťou je správa pohľadávok v prípade neplnenia, pretože to je jediná činnosť, ktorá môže významne ovplyvniť výnosy subjektu, do ktorého sa investuje. Správa pohľadávok pred neplnením nie je relevantnou činnosťou, pretože si nevyžaduje prijímanie dôležitých rozhodnutí, ktoré by mohli významne ovplyvniť výnosy subjektu, do ktorého sa investuje – činnosti pred neplnením sú vopred určené a predstavujú len výber peňažných tokov v čase ich splatnosti a ich postupovanie investorovi. Preto by sa pri posudzovaní celkových činností subjektu, do ktorého sa investuje a ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorých sa investuje, malo zohľadňovať len právo investora riadiť aktíva v prípade ich neplnenia. V tomto príklade plánovaný zámer subjektu, do ktorého sa investuje, zabezpečuje, že investor má rozhodovaciu právomoc nad činnosťami, ktoré majú významný vplyv na výnosy len vtedy, keď je táto rozhodovacia právom potrebná. Podmienky dohody na opčný predaj sú neoddeliteľnou súčasťou celkovej transakcie a vzniku subjektu, do ktorého investuje. Preto podmienky na opčný predaj spolu so zakladateľskými dokumentmi subjektu, do ktorého sa investuje, vedú k záveru, že investor má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, dokonca aj vtedy, keď investor preberie vlastníctvo pohľadávok v prípade ich neplnenia a spravuje neplnené pohľadávky mimo právneho rámca subjektu, do ktorého investuje.

Príklad 12

Jedinými aktívami subjektu, do ktorého sa investuje, sú pohľadávky. Po zvážení účelu a plánovaného zámeru subjektu, do ktorého sa investuje, sa zistí, že jedinou relevantnou činnosťou je správa pohľadávok v prípade ich neplnenia. Strana, ktorá je schopná riadiť neplnené pohľadávky, má právomoci nad subjektom, do ktorého sa investuje, bez ohľadu na to, či je ktorýkoľvek z dlžníkov v neplnení.

B54 Investor môže mať explicitný alebo implicitný záväzok zabezpečiť, aby subjekt, do ktorého investuje, pokračoval vo svojej činnosti, ako sa plánovalo. Takýto záväzok môže zvýšiť angažovanosť investora na premenlivosti výnosov, a tým zvýšiť motiváciu, aby investor získal práva dostatočné na to, aby mal právomoci. Preto záväzok zabezpečiť, aby subjekt, do ktorého sa investuje, pokračoval v činnosti, ako sa plánovalo, môže byť indikátorom, že investor má právomoci, ale sám o sebe nedáva investorovi právomoci, ani nebráni inej strane, aby mala právomoci.

Angažovanosť na variabilných výnosoch subjektu, do ktorého sa investuje, alebo práva na tieto výnosy

B55 Pri posudzovaní, či investor ovláda subjekt, do ktorého investuje, investor zisťuje, či je angažovaný na variabilných výnosoch zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo má na tieto výnosy právo.

▼M32

B56 Variabilné výnosy sú výnosy, ktoré nie sú pevne stanovené a majú potenciál sa meniť dôsledkom výkonnosti subjektu, do ktorého sa investuje. Variabilné výnosy investora môžu byť len kladné, len záporné alebo celkovo kladné i záporné (pozri odsek 15). Investor posudzuje, či výnosy zo subjektu, do ktorého investuje, sú variabilné a nakoľko sú tieto výnosy variabilné na základe podstaty dohody a bez ohľadu na právnu formu výnosov. Investor môže napríklad vlastniť dlhopis s pevne stanovenými platbami úrokov. Pevne stanovené platby úrokov sú na účely tohto IFRS variabilnými výnosmi, pretože podliehajú riziku neplnenia a investora vystavujú úrokovému riziku emitenta dlhopisu. Rozsah premenlivosti (t. j. nakoľko sú tieto výnosy premenlivé) závisí od úverového rizika dlhopisu. Podobne, pevne stanovené poplatky za výkonnosť účtované za správu aktív subjektu, do ktorého sa investuje, sú variabilné výnosy, pretože vystavujú investora riziku výkonnosti aktív subjektu, do ktorého investuje. Rozsah premenlivosti závisí od schopnosti subjektu, do ktorého sa investuje, vytvárať príjem dostatočný na platenie poplatku.

B57 Medzi príklady výnosov patria:

a) dividendy, ďalšie rozdelenie ekonomického úžitku zo subjektu, do ktorého sa investuje (napr. úroky z dlhových cenných papierov vydaných subjektom, do ktorého sa investuje) a zmeny hodnoty investície investora do tohto subjektu,

b) odmeny za správu aktív a záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, poplatky a expozícia riziku straty z poskytovania úverovej podpory alebo podpory likvidity, podiel na zostatkovej hodnote aktív alebo záväzkov subjektu, do ktorého sa investuje, v prípade jeho likvidácie, daňové výhody a prístup k budúcej likvidite, ktorý má investor zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje,

c) výnosy, ktoré nie sú dostupné pre ostatných držiteľov podielov. Investor napríklad môže využiť svoje aktíva v kombinácii s aktívami subjektu, do ktorého investuje, ako je napríklad kombinovanie funkcií na dosiahnutie úspor z rozsahu, úspory nákladov, využívanie obmedzených produktov, získanie prístupu k chráneným poznatkom alebo obmedzenie určitých činností alebo aktív, s cieľom zvýšiť hodnotu ostatných aktív investora.

Vzťah medzi právomocami a výnosmi

Delegované právomoci

B58 Keď investor s rozhodovacími právami (subjekt s rozhodovacími právomocami) posudzuje, či ovláda subjekt, do ktorého investuje, musí určiť, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca. Investor musí takisto určiť, či iný subjekt s rozhodovacími právami koná ako zástupca investora. Zástupca je strana, ktorej predmetom činnosti je predovšetkým konať v mene a v prospech inej strany alebo strán [hlavného zodpovedného subjektu (hlavných zodpovedných subjektov)], a preto subjekt, do ktorého investuje, neovláda, keď vykonáva svoje rozhodovacie právomoci (pozri odseky 17 a 18). Preto niekedy právomoci subjektu, ktorý koná ako hlavný zodpovedný, môže mať a vykonávať zástupca, ale v mene hlavného zodpovedného. Subjekt s rozhodovacími právomocami nie je zástupca jednoducho preto, že z rozhodnutí, ktoré robí, môžu mať prospech iné strany.

B59 Investor môže delegovať svoje rozhodovacie právomoci na zástupcu, pokiaľ ide o niektoré konkrétne záležitosti alebo všetky relevantné činnosti. Investor pri posudzovaní, či ovláda subjekt, do ktorého investuje, zaobchádza s rozhodovacími právami delegovanými na svojho zástupcu, ako s právami, ktoré vlastní priamo on sám. V situáciách, keď je viac ako jeden hlavný zodpovedný, každý z týchto subjektov posúdi, či má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, berúcu pritom do úvahy požiadavky uvedené v odsekoch B5 až B54. Odseky B60 až B72 poskytujú usmernenie ako určiť, či je subjekt s rozhodovacími právomocami zástupcom alebo hlavným zodpovedným.

▼**M32**

B60 Subjekt s rozhodovacími právomocami zohľadní pri rozhodovaní, či je zástupcom, celkový vzťah medzi ním, subjektom, do ktorého investuje a ktorý riadi, a ostatnými stranami zainteresovanými na činnosti subjektu, do ktorého investuje, a najmä všetky ďalej uvedené faktory:

a) rozsah svojich rozhodovacích právomocí nad subjektom, do ktorého investuje (odseky B62 a B63),

b) práva, ktoré majú iné strany (odseky B64 až B67),

c) odmenu, na ktorú má nárok v súlade s dohodou (dohodami) o odmeňovaní (odseky B68 až B70),

d) angažovanosť subjektu s rozhodovacími právomocami na premenlivosti výnosov z ostatných podielov, ktoré má v subjekte, do ktorého investuje (odseky B71 a B72).

Každému faktoru sa priradí iná váha na základe konkrétnych skutočností a okolností.

B61 Rozhodovanie, či je subjekt s rozhodovacími právomocami zástupcom, si vyžaduje vyhodnotenie všetkých faktorov uvedených v odseku B60, pokiaľ podstatné práva na odvolanie subjektu s rozhodovacími právomocami (práva na odvolávanie) nevlastní jedna strana, ktorá môže odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami bez príčiny (pozri odsek B65).

Rozsah rozhodovacích právomocí

B62 Rozsah rozhodovacích právomocí subjektu s rozhodovacími právomocami sa hodnotí posúdením:

a) činností, ktoré sú povolené podľa dohody (dohôd) o rozhodovaní a ustanovené zákonom a

b) možnosti vlastného uváženia, ktorú subjekt s rozhodovacími právomocami má pri prijímaní rozhodnutí o týchto činnostiach.

B63 Subjekt s rozhodovacími právomocami zváži účel a plánovaný zámer subjektu, do ktorého investuje, riziká, ktorým mal byť subjekt, do ktorého investuje, vystavený, riziká, ktoré mal preniesť na strany prepojené so subjektom, do ktorého investuje, a úroveň angažovanosti investora s rozhodovacími právami, ktoré mal pri zakladaní subjektu, do ktorého investuje. Napríklad, keď sa subjekt s rozhodovacími právomocami významne podieľal na zakladaní subjektu, do ktorého investuje (vrátane určovania rozsahu rozhodovacích právomocí), táto angažovanosť môže znamenať, že subjekt s rozhodovacími právomocami mal príležitosť a motiváciu získať práva, ktoré majú za následok, že subjekt s rozhodovacími právomocami je schopný riadiť relevantné činnosti.

Práva v držbe iných strán

B64 Podstatné práva v držbe iných strán môžu mať vplyv na schopnosť subjektu s rozhodovacími právomocami riadiť relevantné činnosti subjektu, do ktorého investuje. Významné právo na odvolanie alebo iné významné práva môžu naznačovať, že subjekt s rozhodovacími právomocami je zástupcom.

▼**M32**

B65 Keď podstatné práva na odvolávanie má jedna strana a môže odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami bez príčiny, to samo o sebe stačí na vyvodenie záveru, že subjekt s rozhodovacími právomocami je zástupcom. Ak má takéto práva viac ako jedna strana (a žiadna jedna strana nemôže sama odvolať subjekt s rozhodovacími právomocami bez dohody s ostatnými stranami), tieto práva nie sú samé o sebe postačujúce na určenie, či subjekt s rozhodovacími právomocami koná predovšetkým v mene a vo prospech iných. Okrem toho, čím väčší počet strán musí konať pri uplatnení práva na odvolanie subjektu s rozhodovacími právomocami spoločne a čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s ostatnými ekonomickými záujmami subjektu s rozhodovacími právomocami (t. j. odmeňovanie a ostatné podiely), tým menšia váha sa prikladá tomuto faktoru.

B66 Pri hodnotení, či je subjekt s rozhodovacími právomocami zástupcom, sa podstatné práva, ktoré majú ostatné strany a ktoré obmedzujú voľné uváženie subjektu s rozhodovacími právomocami, majú posudzovať podobným spôsobom ako práva na odvolávanie. Napríklad subjekt s rozhodovacími právomocami, od ktorého sa vyžaduje, aby na svoju činnosť získal súhlas malého počtu ostatných strán, je vo všeobecnosti zástupca. (Ďalšie usmernenie k právam a či sú tieto práva podstatné pozri v odsekoch B22 až B25.)

B67 Úvahy o právach, ktoré majú ostatné strany, musia zahŕňať aj posúdenie akýchkoľvek práv vykonateľných predstavenstvom (alebo iným riadiacim orgánom) subjektu, do ktorého sa investuje, a ich vplyvu na rozhodovacie právomoci (pozri odsek B23 písm. b)).

Odmeňovanie

B68 Čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s odmeňovaním subjektu s rozhodovacími právomocami v porovnaní s výnosmi očakávanými z činností subjektu, do ktorého sa investuje, tým väčšia je pravdepodobnosť, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako hlavný zodpovedný.

B69 Subjekt s rozhodovacími právomocami pri rozhodovaní, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca, posúdi aj splnenie týchto podmienok:

a) Odmeňovanie subjektu s rozhodovacími právomocami zodpovedá poskytovaným službám.

b) Dohoda o odmeňovaní obsahuje len podmienky alebo sumy, ktoré sa bežne uvádzajú v dohodách na podobné služby, a úroveň zručností dohodnutú za obvyklých trhových podmienok.

B70 Subjekt s rozhodovacími právomocami nemôže byť zástupcom, pokiaľ nie sú splnené podmienky uvedené v odseku B69 písm. a) a b). Splnenie týchto podmienok však samo o sebe nestačí na vyvodenie záveru, že subjekt s rozhodovacími právomocami je zástupcom.

Angažovanosť na premenlivosti výnosov z iných podielov

B71 Subjekt s rozhodovacími právomocami, ktorý vlastní ďalšie podiely v subjekte, do ktorého investuje (napr. investície v subjekte, do ktorého investuje, alebo poskytuje záruky v súvislosti s výkonnosťou subjektu, do ktorého investuje), zváži pri posudzovaní, či je zástupcom, svoju angažovanosť na premenlivosti výnosov z týchto podielov. Držba iných podielov v subjekte, do ktorého investuje, naznačuje, že subjekt s rozhodovacími právomocami môže byť hlavným zodpovedným.

▼M32

B72 Subjekt s rozhodovacími právomocami pri hodnotení svojej angažovanosti na premenlivosti výnosov z iných podielov v subjekte, do ktorého investuje, zváži nasledujúce skutočnosti:

a) čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s jeho ekonomickými záujmami, berúc do úvahy odmeňovanie a iné podiely spolu, tým väčšia je pravdepodobnosť, že subjekt s rozhodovacími právomocami koná ako hlavný zodpovedný,

b) či sa jeho angažovanosť na premenlivosti výnosov líši od angažovanosti ostatných investorov, a ak áno, či by to mohlo mať vplyv na jeho činnosť. Napríklad, mohlo by to tak byť v prípade, keď subjekt s rozhodovacími právomocami má podriadené podiely v subjekte, do ktorého investuje, alebo poskytuje iné formy zníženia kreditného rizika.

Subjekt s rozhodovacími právomocami vyhodnotí svoju angažovanosť súvisiacu s celkovou premenlivosťou výnosov zo subjektu, do ktorého sa investuje. Toto hodnotenie sa robí najmä na základe výnosov očakávaných z činností subjektu, do ktorého sa investuje, ale nemá ignorovať maximálnu angažovanosť na premenlivosti výnosov subjektu, do ktorého investuje prostredníctvom ďalších podielov, ktoré subjekt s rozhodovacími právomocami vlastní.

Príklady uplatňovania

Príklad 13

Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca fondu) zriadil, ponúka na trhu a spravuje verejne obchodovateľný regulovaný fond podľa presne vymedzených parametrov uvedených v mandáte na investovanie, ako si to vyžadujú miestne zákony a predpisy. Fond bol ponúknutý na trhu investorom ako investícia do diverzifikovaného portfólia majetkových cenných papierov verejne obchodovateľných subjektov. V rámci definovaných parametrov má správca fondu voľné uváženie, do akých aktív môže investovať. Správca fondu investoval do fondu pro rata 10 percent a dostáva za svoje služby poplatok porovnateľný s poplatkom na trhu rovnajúci sa jednému percentu čistej hodnoty aktív fondu. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám. Správca fondu nie je povinný kryť straty presahujúce jeho desaťpercentnú investíciu. Fond nie je povinný zriadiť, a ani nezriadil nezávislé predstavenstvo. Investori nemajú žiadne podstatné práva, ktoré by mali vplyv na rozhodovacie právomoci správcu fondu, ale môžu si nechať vyplatiť svoje podiely v určitých lehotách stanovených fondom.

Hoci správca fondu pôsobí v rámci parametrov stanovených v mandáte na investovanie a v súlade s požiadavkami regulačných orgánov, má rozhodovacie právomoci, ktoré mu umožňujú riadiť v príslušnom čase relevantné činnosti fondu – investori nemajú podstatné práva, ktoré by mohli mať vplyv na rozhodovacie právomoci správcu fondu. Správca fondu dostáva za svoje služby poplatok podobný poplatkom na trhu, ktorý zodpovedá poskytovaným službám, a uskutočnil pro rata investíciu do fondu. Odmeňovanie a investičná angažovanosť správcu fondu na premenlivosti výnosov z činností fondu sú takého rozsahu, že nevzniká angažovanosť takého významu, ktorá by naznačovala, že správca fondu je hlavným zodpovedným.

V tomto príklade posúdenie angažovanosti správcu fondu na premenlivosti výnosov z fondu spolu s jeho rozhodovacími právomocami v rámci obmedzených parametrov naznačuje, že správca fondu je zástupcom. Správca fondu preto vyvodí záver, že fond neovláda.

▼M32

Príklad 14

Subjekt s rozhodovacími právomocami zriadi, ponúka na trhu a spravuje fond, ktorý poskytuje investičné príležitosti celému radu investorov. Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca fondu) musí robiť rozhodnutia v najlepšom záujme všetkých investorov a v súlade s dohodami o riadení fondu. Správca fondu má napriek tomu pri rozhodovaní rozsiahlu voľnosť uváženia. Správca fondu dostáva za svoje služby poplatok zodpovedajúci poplatkom na trhu rovnajúci sa jednému percentu spravovaných aktív a 20 percent celkového zisku fondu, ak dosiahne stanovenú úroveň ziskovosti. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám.

Hoci správca fondu musí robiť rozhodnutia v najlepšom záujme všetkých investorov, má rozsiahle rozhodovacie právomoci na riadenie relevantných činností fondu. Správca fondu dostáva platby pevne stanovených poplatkov a poplatkov v závislosti od výkonnosti aktív, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám. Odmeňovanie okrem toho zlaďuje záujmy správcu fondu so záujmami ostatných investorov na zvýšení hodnoty fondu, bez toho aby vznikla angažovanosť na premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá by bola taká významná, že by odmeňovanie, pri posúdení oddelene, naznačovalo, že správca fondu je hlavným zodpovedným.

Uvedený prípad a analýza sa vzťahuje aj na príklady 14A až 14C opísané ďalej v texte. Každý príklad sa posudzuje samostatne.

Príklad 14A

Správca fondu má vo fonde aj dvojpercentnú investíciu, ktorá zlaďuje jeho záujmy so záujmami ostatných investorov. Správca fondu nie je povinný kryť straty presahujúce jeho dvojpercentnú investíciu. Investori môžu odvolať správcu fondu jednoduchou väčšinou hlasov, ale len za porušenie zmluvy.

Dvojpercentná investičná angažovanosť správcu fondu zvyšuje jeho angažovanosť na premenlivosti výnosov z činností fondu bez toho, že by vznikla angažovanosť takého významu, ktorý by naznačoval, že správca fondu je hlavným zodpovedným. Práva ostatných investorov odvolať správcu fondu sa považujú za práva ochranného charakteru, pretože sú uplatniteľné len pri porušení zmluvy. Hoci má správca fondu v tomto príklade rozsiahle rozhodovacie právomoci a je angažovaný na premenlivosti výnosov zo svojho podielu a odmeňovania, angažovanosť správcu fondu naznačuje, že je zástupcom. Správca fondu preto vyvodí záver, že fond neovláda.

Príklad 14B

Správca fondu má vo fonde významnejšiu pro rata investíciu, ale nemá žiadnu povinnosť kryť straty presahujúce túto investíciu. Investori môžu odvolať správcu fondu jednoduchou väčšinou hlasov, ale len za porušenie zmluvy.

V tomto príklade sa práva ostatných investorov odvolať správcu fondu považujú za práva ochranného charakteru, pretože sú uplatniteľné len pri porušení zmluvy. Hoci správca fondu dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám, kombinácia investície správcu fondu spolu s jeho odmeňovaním by mohli viesť k angažovanosti na premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá by bola takého významu, že by naznačovala, že správca fondu je hlavným zodpovedným. Čím väčší rozsah a premenlivosť sú spojené s ekonomickými záujmami správcu fondu (berúc do úvahy jeho odmeňovanie a iné podiely spolu), tým väčší dôraz by správca fondu pri analýze kládol na tieto ekonomické záujmy a tým väčšia je pravdepodobnosť, že správca fondu je hlavným zodpovedným.

▼M32

Napríklad po zvážení svojho odmeňovania a ostatných faktorov môže správca fondu považovať svoju dvadsaťpercentnú investíciu za dostatočnú na to, aby vyvodil záver, že fond ovláda. Avšak za iných okolností (t. j. odmeňovanie alebo iné faktory sú iné) ovládanie môže vzniknúť vtedy, keď by bola výška investície iná.

Príklad 14C

Správca fondu má vo fonde dvadsaťpercentnú pro rata investíciu, ale nemá žiadnu povinnosť kryť straty presahujúce túto dvadsaťpercentnú investíciu. Fond má predstavenstvo, ktorého všetci členovia sú nezávislí od správcu fondu a vymenovávajú ich ostatní investori. Predstavenstvo každý rok vymenováva správcu fondu. Keď sa predstavenstvo rozhodne neobnoviť správcovi fondu zmluvu, služby vykonávané správcom fondu môžu vykonávať iní správcovia z daného odvetvia.

Hoci správca fondu dostáva pevne stanovené poplatky a poplatky v závislosti od výkonnosti, ktoré zodpovedajú poskytovaným službám, kombinácia dvadsaťpercentnej investície správcu fondu spolu s jeho odmeňovaním vedú k angažovanosti na premenlivosti výnosov z činností fondu, ktorá je takého významu, že naznačuje, že správca fondu je hlavným zodpovedným. Investori však majú významné právo odvolať správcu fondu – predstavenstvo je mechanizmom na zabezpečenie, aby investori mohli odvolať správcu fondu, ak sa rozhodnú tak urobiť.

V tomto príklade správca fondu kladie pri analýze väčší dôraz na významné právo odvolať ho. Preto, hoci má správca fondu v tomto príklade rozsiahle rozhodovacie právomoci a je angažovaný na premenlivosti výnosov z fondu zo svojho odmeňovania a investície, významné práva, ktoré majú ostatní investori, naznačuje, že správca fondu je zástupcom. Správca fondu preto vyvodí záver, že fond neovláda.

Príklad 15

Subjekt, do ktorého sa investuje, bol vytvorený, aby kúpil portfólio cenných papierov s pevným výnosom kryté aktívami a ktorý je financovaný dlhovými nástrojmi s pevnou sadzbou a nástrojmi vlastného imania. Nástroje vlastného imania sú určené na zabezpečenie ochrany dlhových investorov proti prvým stratám a na absorbovanie akýchkoľvek zvyšných výnosov subjektu, do ktorého sa investuje. Transakcia bola ponúknutá na trhu potenciálnym dlhovým investorom ako investícia do portfólia cenných papierov krytých aktívami s vystavením sa úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním emitentov cenných papierov krytých aktívami v portfóliu a úrokovému riziku spojenému so správou portfólia. Pri vzniku fondu predstavujú nástroje vlastného imania 10 percent hodnoty nakúpených aktív. Subjekt s rozhodovacími právomocami (správca aktív) spravuje aktívne portfólio aktív robením investičných rozhodnutí v rámci parametrov stanovených v prospekte subjektu, do ktorého sa investuje. Za tieto služby dostáva správca aktív pevne stanovený poplatok zodpovedajúci poplatkom na trhu (t. j. jedno percento spravovaných aktív) a poplatok súvisiaci s výkonnosťou (t. j. 10 percent zisku), ak zisk subjektu, do ktorého sa investuje, dosiahne stanovenú úroveň. Poplatky zodpovedajú poskytovaným službám. Správca aktív vlastní 35 percent vlastného imania subjektu, do ktorého sa investuje.

▼M32

Zvyšných 65 percent vlastného imania a všetky ostatné dlhové nástroje vlastní veľký počet veľmi rozptýlených nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou. Správca aktív môže byť odvolaný bez príčiny rozhodnutím jednoduchej väčšiny ostatných investorov.

Správca aktív dostáva platby pevne stanovených poplatkov a poplatkov v závislosti od výkonnosti aktív, ktoré sú úmerné poskytovaným službám. Odmeňovanie zlaďuje záujmy správcu fondu so záujmami ostatných investorov s cieľom zvýšiť hodnotu fondu. Správca aktív je angažovaný na premenlivosti výnosov z činností fondu, pretože vlastní 35 percent vlastného imania, a zo svojho odmeňovania.

Hoci pôsobí v rámci parametrov stanovených v prospekte subjektu, do ktorého sa investuje, správca aktív je schopný robiť v príslušnom čase investičné rozhodnutia, ktoré majú významný vplyv na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje – práva na odvolanie, ktoré majú ostatní investori, majú v tejto analýze len malú váhu, pretože tieto práva vlastní veľký počet veľmi rozptýlených investorov. V tomto príklade správca aktív kladie väčší dôraz na svoju angažovanosť na premenlivosti výnosov zo svojho podielu na vlastnom imaní fondu, ktorý je podriadený dlhovým nástrojom. Držba 35 percent vlastného imania vytvára podriadenú angažovanosť na stratách a právach na výnosy subjektu, do ktorého sa investuje, ktorú sú takého významu, že naznačujú, že správca aktív je hlavným zodpovedným. Správca aktív preto vyvodí záver, že fond ovláda.

Príklad 16

Subjekt s rozhodujúcimi právomocami (sponzor) sponzoruje sprostredkovateľskú spoločnosť s viacerými predávajúcimi, ktorá vydáva krátkodobé dlhové nástroje pre nespriaznených investorov, ktorí sú treťou stranou. Táto transakcia sa ponúkla na trhu potenciálnym investorom ako investícia do portfólia strednodobých aktív s vysokým ratingom s minimálnym vystavením sa úverovému riziku spojenému s možným zlyhaním emitentov aktív v portfóliu. Sprostredkovateľskej spoločnosti predávajú portfóliá vysokokvalitných strednodobých aktív rozličné subjekty prevádzajúce aktíva. Každý prevádzajúci zabezpečuje služby spojené s portfóliom aktív, ktoré predáva sprostredkovateľskej spoločnosti a spravuje pohľadávky v prípade zlyhania za poplatok za služby porovnateľný s poplatkami na trhu. Každý prevádzajúci zároveň zabezpečuje ochranu proti prvým úverovým stratám z portfólia svojich aktív pomocou kolateralizácie aktív prevedených na sprostredkovateľskú spoločnosť. Sponzor stanovuje podmienky sprostredkovateľskej spoločnosti a riadi činnosť sprostredkovateľskej spoločnosti za poplatok podobný poplatkom na trhu. Poplatok zodpovedá poskytovaným službám. Sponzor schvaľuje predávajúcich, ktorí môžu predávať sprostredkovateľskej spoločnosti, schvaľuje aktíva, ktoré má sprostredkovateľská spoločnosť kupovať, a robí rozhodnutia o financovaní sprostredkovateľskej spoločnosti. Sponzor musí konať v najlepšom záujme všetkých investorov.

Sponzor má nárok na zostatkovú hodnotu sprostredkovateľskej spoločnosti a sprostredkovateľskej spoločnosti zabezpečuje aj zníženie úverového rizika a nástroje likvidity. Zníženie úverového rizika, ktoré zabezpečuje sponzor, absorbuje straty do 5 percent všetkých aktív sprostredkovateľskej spoločnosti po absorbovaní strát subjektmi prevádzajúcimi aktíva. Nástroje likvidity neslúžia ako záloha proti nevýkonným aktívam. Investori nemajú podstatné práva, ktoré by mohli ovplyvniť rozhodovacie právomoci sponzora.

▼M32

Dokonca aj keď sponzor dostáva za svoje služby poplatok porovnateľný s poplatkami na trhu, ktorý zodpovedá poskytnutým službám, sponzor je angažovaný na výnosoch z činnosti sprostredkovateľskej spoločnosti z dôvodu svojich práv na zostatkové výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti, zabezpečenia zníženia úverového rizika a nástrojov likvidity (t. j. sprostredkovateľská spoločnosť je vystavená riziku likvidity pretože používa krátkodobé dlhové nástroje na financovanie strednodobých aktív). Dokonca aj keď každý zo subjektov prevádzajúcich aktíva má rozhodovacie práva, ktoré majú vplyv na hodnotu aktív sprostredkovateľskej spoločnosti, sponzor má rozsiahle rozhodovacie právomoci, ktoré mu zabezpečujú schopnosť riadiť v príslušnom čase činnosti, ktoré majú *najvýznamnejší* vplyv na výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti [t. j. sponzor stanovil podmienky sprostredkovateľskej spoločnosti, má právo robiť rozhodnutia o aktívach (schvaľovaním kupovaných aktív a subjektov prevádzajúcich aktíva) a financuje sprostredkovateľskú spoločnosť (pre ktorú musí pravidelne hľadať nové investície)]. Právo na zostatkové výnosy sprostredkovateľskej spoločnosti a zabezpečenie zníženia úverového rizika a nástrojov likvidity, majú za následok angažovanosť sponzora na premenlivosti výnosov z činností sprostredkovateľskej spoločnosti, ktoré sa líši od angažovanosti ostatných investorov. Preto táto angažovanosť naznačuje, že sponzor je hlavným zodpovedným, a sponzor preto vyvodí záver, že sprostredkovateľskú spoločnosť ovláda. Povinnosť sprostredkovateľa konať v najlepšom záujme všetkých investorov nebráni sponzorovi v tom, aby bol hlavným zodpovedným.

Vzťahy s ostatnými stranami

B73 Investor pri posudzovaní ovládania zohľadní povahu svojho vzťahu s ostatnými stranami a či tieto ostatné strany konajú v mene investora (t. j. sú „de facto zástupcovia“). Určenie, či ostatné strany konajú ako de facto zástupcovia, si vyžaduje posúdenie, berúc do úvahy nielen povahu vzťahu, ale aj skutočnosť, ako tieto strany na seba navzájom pôsobia a ako pôsobia navzájom s investorom.

B74 Takýto vzťah nemusí byť nevyhnutne založený na zmluvnej dohode. Strana je de facto zástupcom, keď investor alebo tí, ktorí riadia činnosti investora, majú možnosť riadiť túto stranu tak, aby konala v mene investora. Za týchto okolností zoberie investor pri posudzovaní ovládania subjektu, do ktorého investuje, do úvahy rozhodovacie práva svojho de facto zástupcu a nepriamu angažovanosť na variabilných výnosoch alebo práva na tieto výnosy prostredníctvom tohto de facto sprostredkovateľa.

B75 Ďalej sú uvedené príklady takýchto ďalších strán, ktoré by vzhľadom na povahu svojho vzťahu mohli konať ako de facto zástupcovia investora:

a) spriaznené osoby investora,

b) strana, ktorá získala podiel v subjekte, do ktorého investuje, ako vklad alebo úver od investora,

c) strana, ktorá súhlasila, že nepredá, neprevedie ani nezaťaží svoje podiely v subjekte, do ktorého investuje, bez predchádzajúceho súhlasu investora (s výnimkou situácií, keď investor a ďalšia strana majú právo na predchádzajúce schválenie a práva sú založené na podmienkach vzájomne dobrovoľne dohodnutých nezávislými stranami).

d) strana, ktorá nemôže financovať svoje prevádzky bez podriadenej finančnej podpory investora,

▼M32

e) subjekt, do ktorého sa investuje a ktorého väčšina členov riadiaceho orgánu alebo kľúčových členov manažmentu sú rovnakí, ako kľúčoví členovia manažmentu investora,

f) strana, ktorá má úzke obchodné vzťahy s investorom, ako sú vzťahy medzi poskytovateľom odborných služieb a jedným z jeho významných klientov.

Riadenie určitých aktív

B76 Investor posúdi, či zaobchádza s časťou subjektu, do ktorého investuje, ako s domnelou samostatnou účtovnou jednotkou, a ak áno, či ovláda túto domnelú osobitnú účtovnú jednotku.

B77 Investor zaobchádza s časťou subjektu, do ktorého investuje, ako s domnelou samostatnou účtovnou jednotkou vtedy a len vtedy, ak je splnená táto podmienka:

Určité aktíva subjektu, do ktorého sa investuje (a prípadné súvisiace formy zníženia úverového rizika) sú jediným zdrojom platieb určitých záväzkov alebo určité ďalšie podiely v subjekte, do ktorého sa investuje. Iné strany, ako sú strany s určitými záväzkami, nemajú práva alebo povinnosti spojené s určitými aktívami alebo zostatkovými peňažnými tokmi plynúcimi z týchto aktív. V podstate zvyšná časť subjektu, do ktorého sa investuje, nemôže použiť žiadny z výnosov z týchto určitých aktív a žiadny zo záväzkov domnelej samostatnej účtovnej jednotky nie je splatný z aktív zvyšnej časti subjektu, do ktorého sa investuje. Preto sú v podstate všetky aktíva, záväzky a vlastné imanie tejto domnelej samostatnej účtovnej jednotky vyhradené z celkového subjektu, do ktorého sa investuje. Takáto domnelá samostatná účtovná jednotka sa často nazýva „silo“.

B78 Keď je splnená podmienka uvedená v odseku B77, investor identifikuje činnosti, ktoré majú podstatný vplyv na výnosy domnelej samostatnej účtovnej jednotky, a ako sa tieto činnosti riadia, s cieľom posúdiť či má právomoci nad danou časťou subjektu, do ktorého investuje. Pri posudzovaní ovládania domnelej samostatnej účtovnej jednotky investor takisto zoberie do úvahy angažovanosť na variabilných výnosoch z svojho podielu v tejto domnelej samostatnej účtovnej jednotke alebo práva na tieto výnosy a možnosť využiť svoje právomoci nad touto časťou subjektu, do ktorého sa investuje, s cieľom ovplyvniť výšku výnosov investora.

B79 Ak investor ovláda domnelú samostatnú účtovnú jednotku, investor má konsolidovať časť subjektu, do ktorého investuje. V takom prípade ostatné strany vylúčia túto časť subjektu, do ktorého investujú, z posudzovania ovládania a konsolidovania subjektu, do ktorého investujú.

Nepretržité posudzovanie

B80 Investor opätovne posúdi, či ovláda subjekt, do ktorého investuje, ak skutočnosti a okolnosti naznačujú, že došlo k zmene jedného alebo viacerých z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7.

B81 Ak dôjde k zmene, ako možno vykonávať právomoci nad subjektom, do ktorého investor investuje, táto zmena sa musí odraziť v tom, ako investor posúdi svoje právomoci nad subjektom, do ktorého investuje. Napríklad, zmeny rozhodovacích práv môžu znamenať, že relevantné činnosti sa už ďalej neriadia prostredníctvom hlasovacích práv, ale namiesto toho iné dohody, ako sú zmluvy, v súčasnosti umožnia inej strane alebo stranám riadiť relevantné činnosti.

▼M32

B82 To, že investor získa alebo stratí právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, môže spôsobiť nejaká udalosť bez toho, aby sa na tejto udalosti podieľal investor. Napríklad investor môže získať právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, pretože sa skončila platnosť rozhodovacích práv, ktoré vlastnila iná strana alebo strany, ktoré predtým bránili investorovi, aby ovládal subjekt, do ktorého investuje.

B83 Investor môže takisto zobrať do úvahy zmeny, ktoré majú vplyv na jeho angažovanosť na variabilných výnosoch zo svojho podielu v subjekte, do ktorého investuje, alebo na jeho práva na tieto výnosy. Investor, ktorý má právomoci nad subjektom, do ktorého investuje, môže napríklad stratiť kontrolu nad subjektom, do ktorého investuje, ak investor prestane mať nárok na výnosy alebo prestane mať povinnosti, pretože prestal spĺňať odsek 7 písm. b) (napr. ak sa skončí platnosť zmluvy, na základe ktorej dostáva poplatky súvisiace s výkonnosťou).

B84 Investor zváži, či sa zmenilo jeho posúdenie, či koná ako zástupca alebo ako hlavný zodpovedný. Zmeny celkového vzťahu medzi investorom a ostatnými stranami môžu znamenať, že investor už nekoná ako zástupca, dokonca aj keď predtým konal ako zástupca, a naopak. Napríklad, ak dôjde k zmenám práv investora alebo ostatných strán, investor opätovne posúdi svoje postavenie, či koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca.

B85 Počiatočné posúdenie ovládania investorom alebo jeho postavenia ako investora, ktorý koná ako hlavný zodpovedný alebo ako zástupca, sa nezmení len z dôvodu zmeny trhových podmienok (napr. zmena výnosov subjektu, do ktorého investuje, spôsobená zmenou trhových podmienok), pokiaľ zmena trhových podmienok nezmení jeden alebo viacero z troch prvkov ovládania uvedených v odseku 7 alebo nezmení celkový vzťah medzi hlavným zodpovedným a sprostredkovateľom.

▼M38

STANOVENIE TOHO, ČI JE ÚČTOVNÁ JEDNOTKA INVESTIČNOU SPOLOČNOSŤOU

B85A Pri posudzovaní toho, či je účtovná jednotka investičnou spoločnosťou, účtovná jednotka zváži všetky skutočnosti a okolnosti vrátane svojho účelu a charakteru. Účtovná jednotka, ktorá má tri prvky vymedzenia investičnej spoločnosti stanovené v odseku 27, je investičnou spoločnosťou. V odsekoch B85B až B85M sú podrobnejšie opísané prvky vymedzenia.

Obchodný účel

B85B Vo vymedzení investičnej spoločnosti sa vyžaduje, aby účelom tejto účtovnej jednotky bolo investovanie len s cieľom kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu (ako napríklad dividendy, podiely alebo výnosy z prenájmu) alebo oboch. Dokumentmi, v ktorých sú určené investičné ciele tejto účtovnej jednotky, ako napríklad ponukový obežník účtovnej jednotky, publikácie distribuované účtovnou jednotkou a iné dokumenty o spoločnosti alebo partnerstve, sa zvyčajne poskytujú dôkazy o obchodnom účele investičnej spoločnosti. K ďalším dôkazom môže patriť spôsob, akým sa takáto účtovná jednotka prezentuje ostatným stranám (ako napríklad potenciálnym investorom alebo potenciálnym subjektom, do ktorých sa investuje); účtovná jednotka môže napríklad prezentovať svoju obchodnú činnosť ako poskytovanie strednodobých investícií na účel kapitálového zhodnotenia. Naopak, účtovná jednotka, ktorá sa prezentuje ako investor, ktorého cieľom je spoločne so subjektmi, do ktorých investuje, vyvíjať, vyrábať alebo uvádzať na trh produkty, má obchodný účel, ktorý nie je v súlade s obchodným účelom investičnej spoločnosti, pretože táto účtovná jednotka bude získavať príjmy z vývoja, výroby a uvádzania na trh, ako aj z vlastných investícii (pozri odsek B85I).

▼M51

B85C Investičná spoločnosť môže priamo alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti poskytovať služby súvisiace s investovaním (napr. služby investičného poradenstva, správy investícií, podpory investovania a administratívne služby) tretím stranám, ako aj svojim investorom, a to aj v prípade, že tieto činnosti sú pre účtovnú jednotku podstatné, pokiaľ účtovná jednotka zodpovedá vymedzeniu investičnej spoločnosti.

▼M38

B85D Investičná spoločnosť sa môže priamo alebo prostredníctvom dcérskej spoločnosti zúčastňovať aj na nasledujúcich činnostiach súvisiacich s investovaním, ak sa tieto činnosti vykonávajú s cieľom maximalizovať návratnosť investícií (kapitálové zhodnotenie alebo investičný príjem) od svojich subjektov, do ktorých investuje, a pre investičnú spoločnosť nepredstavujú samostatnú podstatnú obchodnú činnosť alebo samostatný podstatný zdroj príjmov:

a) poskytovanie správcovských služieb a služieb strategického poradenstva pre subjekt, do ktorého sa investuje; a

b) poskytovanie finančnej podpory pre subjekt, do ktorého sa investuje, ako napríklad úver, kapitálový záväzok alebo záruka.

▼M51

B85E Ak má investičná spoločnosť dcérsku spoločnosť, ktorá sama nie je investičnou spoločnosťou a ktorej hlavný účel a činnosti spočívajú v poskytovaní služieb alebo činností súvisiacich s investovaním, ktoré sa týkajú investičných činností investičnej spoločnosti, ako sú napríklad služby alebo činnosti opísané v odsekoch B85C až B85D, pre danú investičnú spoločnosť alebo iné strany, konsoliduje danú dcérsku spoločnosť v súlade s odsekom 32. Ak je dcérska spoločnosť, ktorá poskytuje služby alebo činnosti súvisiace s investovaním, sama investičnou spoločnosťou, materská spoločnosť investičnej spoločnosti oceňuje takúto dcérsku spoločnosť reálnou hodnotou prostredníctvom hospodárskeho výsledku v súlade s odsekom 31.

▼M38

Stratégie ukončenia angažovanosti

B85F Dôkaz o obchodnom účele účtovnej jednotky poskytujú aj jej investičné plány. Jednou z vlastností, ktorou sa odlišuje investičná spoločnosť od ostatných účtovných jednotiek, je, že investičná spoločnosť neplánuje mať v držbe svoje investície na neurčito, ale má ich v držbe len na určitý čas. Keďže investície do vlastného imania a nefinančné investície do aktív majú potenciál na to, aby boli držané na neurčito, investičná spoločnosť musí mať stratégiu ukončenia angažovanosti, v ktorej je zdokumentované, ako účtovná jednotka plánuje uskutočniť kapitálové zhodnotenie v podstate všetkých svojich investícií do vlastného imania a nefinančných investícií do aktív. Investičná spoločnosť takisto musí mať stratégiu ukončenia angažovanosti pre akékoľvek dlhové nástroje, ktoré majú potenciál na to, aby boli držané na neurčito, napríklad večné dlhové investície. Účtovná jednotka nemusí zdokumentovať konkrétne stratégie ukončenia angažovanosti pre každú jednu investíciu, ale určí rôzne potenciálne stratégie pre rôzne typy alebo portfóliá investícií vrátane samostatného časového rámca pre ukončenie investícií. Mechanizmy na ukončenie, ktoré sa zavádzajú len pre prípad zlyhania, ako napríklad porušenie zmluvy alebo jej neplnenie, sa na účel tohto posúdenia nepovažujú za stratégie ukončenia angažovanosti.

B85G Stratégie ukončenia angažovanosti sa môžu líšiť podľa druhu investície. Pokiaľ ide o investície do cenných papierov súkromného kapitálu, príklady stratégií ukončenia angažovanosti zahŕňajú prvotnú verejnú ponuku, súkromné umiestnenie, obchodný predaj podniku, rozdelenie (medzi investorov) vlastníckych podielov v subjektoch, do ktorých sa investuje, a predaj majetku (vrátane predaja majetku subjektu, do ktorého sa investuje, a následná likvidácia subjektu, do ktorého sa

▼**M38**

investuje). Pokiaľ ide o investície do vlastného imania, s ktorými sa obchoduje na verejnom trhu, príklady stratégie ukončenia angažovanosti zahŕňajú predaj investícií v rámci súkromného umiestnenia alebo na verejnom trhu. Pokiaľ ide o investície do nehnuteľností, medzi stratégie ukončenia angažovanosti patrí napríklad predaj nehnuteľnosti prostredníctvom špecializovaných realitných obchodníkov alebo na otvorenom trhu.

B85H Investičná spoločnosť môže mať investície v ďalšej investičnej spoločnosti, ktorá je vytvorená v spojitosti s účtovnou jednotkou z právnych, regulačných, daňových alebo podobných obchodných dôvodov. V tomto prípade investor investičnej spoločnosti nemusí mať stratégiu ukončenia angažovanosti pre danú investíciu za predpokladu, že subjekt, do ktorého investuje investičná spoločnosť, má pre svoje investície primerané stratégie ukončenia angažovanosti.

Zisky z investícií

B85I Účtovná jednotka neinvestuje výhradne do kapitálového zhodnotenia, investičného výnosu alebo do oboch, ak účtovná jednotka alebo ďalší člen skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku (napr. skupina, ktorá je kontrolovaná hlavnou materskou spoločnosťou investičnej spoločnosti), získa, alebo má za cieľ získať, ďalšie výhody z investícií účtovnej jednotky, ktoré nie sú dostupné iným osobám nespriazneným so subjektom, do ktorého sa investuje. K týmto výhodám patrí:

a) získavanie, používanie, výmena alebo využívanie postupov, majetku alebo technológie subjektu, do ktorého sa investuje. Zahŕňalo by to účtovnú jednotku alebo iného člena skupiny, ktorý má neúmerné alebo výhradné práva na nadobúdanie majetku, technológií, výrobkov alebo služieb akéhokoľvek subjektu, do ktorého sa investuje; a to napríklad držaním opcie na kúpu majetku od subjektu, do ktorého sa investuje, ak sa vývoj majetku považuje za priaznivý;

b) spoločné dohody (ako sú vymedzené v IFRS 11) alebo iné dohody medzi účtovnou jednotkou alebo iným členom skupiny a subjektom, do ktorého sa investuje, s cieľom vyvinúť, vyrábať, uviesť na trh alebo poskytovať výrobky alebo služby;

c) finančné záruky alebo majetok poskytovaný subjektom, do ktorého sa investuje, slúžiace ako kolaterál dohody o pôžičkách účtovnej jednotky alebo ďalšieho člena skupiny (investičná spoločnosť by však stále vedela využívať investíciu v subjekte, do ktorého investuje, ako kolaterál za ktorúkoľvek z jej pôžičiek);

d) opcia držaná spriaznenou osobou účtovnej jednotky na kúpu, od danej účtovnej jednotky alebo iného člena skupiny, vlastníckeho podielu účtovnej jednotky v subjekte, do ktorého sa investuje;

e) s výnimkou prípadu uvedeného v odseku B85J transakcie medzi účtovnou jednotkou alebo iným členom skupiny a subjektom, do ktorého sa investuje, ktoré:

i) sa realizujú za podmienok, ktoré sú nedostupné účtovným jednotkám, ktoré nie sú spriaznenými osobami buď účtovnej jednotky, iného člena skupiny alebo subjektu, do ktorého sa investuje;

ii) nie sú ocenené reálnou hodnotou; alebo

▼M38

iii) prestavujú podstatnú časť obchodnej činnosti subjektu, do ktorého sa investuje, alebo účtovnej jednotky vrátane obchodných činností iných účtovných jednotiek skupiny.

B85J Investičná spoločnosť môže mať stratégiu na investovanie do viac ako jedného subjektu, do ktorého sa investuje, v rámci rovnakého odvetvia, trhu alebo geografickej oblasti s cieľom čerpať výhody zo synergií, ktoré zvyšujú kapitálové zhodnotenie a investičný výnos z uvedených subjektov, do ktorých sa investuje. Bez toho, aby bol dotknutý odsek B85I písm. e), účtovná jednotka nie je vylúčená z klasifikovania ako investičná spoločnosť len preto, že tieto subjekty, do ktorých investuje, obchodujú medzi sebou.

Oceňovanie reálnou hodnotou

B85K Základným prvkom vymedzenia investičnej spoločnosti je, že oceňuje a vyhodnocuje výkonnosť v podstate všetkých svojich investícií na základe reálnej hodnoty, pretože využívanie reálnej hodnoty vedie k relevantnejším informáciám než napríklad konsolidovanie jej dcérskych spoločností alebo využívanie metódy vlastného imania na jej podiely v pridružených alebo spoločných podnikoch. S cieľom preukázať, že spĺňa tento prvok vymedzenia, investičná spoločnosť:

a) poskytuje investorom informácie o reálnej hodnote a oceňuje v podstate všetky svoje investície reálnou hodnotou vo svojej účtovnej závierke vždy, keď sa reálna hodnota v súlade s IFRS vyžaduje alebo povoľuje; a

b) interne podáva správy o informáciách týkajúcich sa reálnej hodnoty kľúčovému riadiacemu personálu účtovnej jednotky (ako sa vymedzuje v IAS 24), ktorý využíva reálnu hodnotu ako primárnu vlastnosť oceňovania na vyhodnotenie výkonnosti v podstate všetkých jej investícií a na prijímanie investičných rozhodnutí.

B85L S cieľom splniť požiadavku v odseku B85K písm. a) investičná spoločnosť:

a) si zvolí účtovanie akéhokoľvek investičného majetku s použitím modelu reálnou hodnotou podľa IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;

b) si zvolí výnimku z uplatňovania metódy vlastného imania v IAS 28 na svoje investície v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch; a

c) oceňuje svoje finančné aktíva reálnou hodnotou s použitím požiadaviek v IFRS 9.

B85M Investičná spoločnosť môže mať neinvestičné aktíva, ako napríklad nehnuteľný majetok ústredia a súvisiace vybavenie, a môže mať aj finančné záväzky. Prvok oceňovania reálnou hodnotou vymedzenia investičnej spoločnosti v odseku 27 písm. c) sa vzťahuje na investície investičnej spoločnosti. Investičná spoločnosť preto nemusí oceňovať svoje neinvestičné aktíva alebo záväzky reálnou hodnotou.

Typické vlastnosti investičnej spoločnosti

B85N V rámci určovania toho, či účtovná jednotka spĺňa vymedzenie investičnej spoločnosti, účtovná jednotka zváži, či vykazuje typické vlastnosti investičnej spoločnosti (pozri odsek 28). Neexistencia jednej alebo viacerých z týchto typických vlastností automaticky neznamená, že účtovná jednotka nemôže byť klasifikovaná ako investičná spoločnosť, ale naznačuje, že v rámci určovania toho, či je účtovná jednotka investičnou spoločnosťou, sa požaduje ďalšie posúdenie.

▼**M38**

Viac ako jedna investícia

B85O Investičná spoločnosť má v držbe zvyčajne niekoľko investícií, aby rozložila riziko a maximalizovala svoje príjmy. Účtovná jednotka môže mať v držbe priamo alebo nepriamo portfólio investícií, napríklad, držaním jednej investície v ďalšej investičnej spoločnosti, ktorá má sama v držbe niekoľko investícií.

B85P Môže sa stať, že účtovná jednotka má v držbe jedinú investíciu. Držanie jedinej investície však automaticky nebráni účtovnej jednotke v tom, aby spĺňala vymedzenie investičnej spoločnosti. Investičná spoločnosť môže mať v držbe napríklad len jedinú investíciu, keď účtovná jednotka:

a) sa nachádza v počiatočnom období a ešte neidentifikovala vhodné investície, a preto ešte nevykonala svoj investičný plán na získanie viacerých investícií;

b) ešte nerealizovala iné investície, aby nahradila tie, ktoré predala;

c) je založená, aby združovala finančné prostriedky investorov s cieľom investovať do jedinej investície v prípade, že je daná investícia pre jednotlivých investorov nedostupná (napr. keď minimálna požadovaná investícia je pre jedného investora príliš vysoká); alebo

d) je v procese likvidácie.

Viac ako jeden investor

B85Q Investičná spoločnosť by mala zvyčajne mať niekoľko investorov, ktorí združujú svoje finančné prostriedky, aby získali prístup k službám správy investícií a k investičným príležitostiam, ku ktorým by asi jednotlivo prístup nemali. Z dôvodu existencie niekoľkých investorov by bolo menej pravdepodobné, že by účtovná jednotka alebo iní členovia skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku, získali výhody iné než kapitálové zhodnotenie alebo investičný výnos (pozri odsek B85I).

B85R Investičná spoločnosť môže byť prípadne vytvorená jediným investorom alebo pre jediného investora, ktorý zastupuje alebo podporuje záujmy širšej skupiny investorov (napr. penzijný fond, vládny investičný fond alebo rodinná správa majetku).

B85S Môže sa stať aj to, že účtovná jednotka má dočasne jediného investora. Investičná spoločnosť môže, napríklad, mať len jediného investora, keď účtovná jednotka:

a) je v rámci počiatočného obdobia ponuky, ktoré ešte neuplynulo a účtovná jednotka aktívne identifikuje vhodných investorov;

b) ešte neidentifikovala vhodných investorov, aby nahradila vlastnícke podiely, ktoré boli vyplatené; alebo

c) je v procese likvidácie.

Nespriaznení investori

B85T Investičná spoločnosť zvyčajne má niekoľko investorov, ktorí nie sú spriaznenými osobami (ako sa vymedzuje v IAS 24) účtovnej jednotky alebo iných členov skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku. Z dôvodu existencie nespriaznených investorov by bolo menej pravdepodobné, že by účtovná jednotka alebo iní členovia skupiny, ktorá zahŕňa účtovnú jednotku, získali výhody iné než kapitálové zhodnotenie alebo investičný výnos (pozri odsek B85I).

▼M38

B85U Účtovná jednotka však môže byť kvalifikovaná ako investičná spoločnosť aj vtedy, keď sú jej investori spriaznení s účtovnou jednotkou. Investičná spoločnosť môže, napríklad, zaviesť samostatný „paralelný“ fond pre skupinu svojich zamestnancov (ako napríklad kľúčový riadiaci personál) alebo iného spriazneného investora (investorov), ktorý odzrkadľuje investície hlavného investičného fondu účtovnej jednotky. Tento „paralelný“ fond sa môže kvalifikovať ako investičná spoločnosť, aj keď sú všetci jeho investori spriaznené osoby.

Vlastnícke podiely

B85V Investičná spoločnosť je zvyčajne samostatnou právnickou osobou, ale nemusí ňou byť. Vlastnícke podiely v investičnej spoločnosti sú zvyčajne vo forme vlastného imania alebo podobných podielov (napr. partnerských podielov), ku ktorým patria primerané podiely na čistých aktívach investičnej spoločnosti. Existencia rôznych tried investorov, z ktorých niektorí majú práva len na konkrétnu investíciu alebo skupiny investícií alebo ktorí majú rôzne pomerné podiely na čistých aktívach, však nebráni účtovnej jednotke v tom, aby bola investičnou spoločnosťou.

B85W Okrem toho, účtovná jednotka, ktorá má značné vlastnícke podiely vo forme dlhu, ktorý podľa iných platných IFRS nespĺňa vymedzenie vlastného imania, môže byť stále kvalifikovaná ako investičná spoločnosť za predpokladu, že držitelia dlhu sú vystavení pohyblivým výnosom zo zmien reálnej hodnoty čistých aktív účtovnej jednotky.

▼M32

ÚČTOVNÉ POŽIADAVKY

Postupy konsolidácie

B86 Konsolidovaná účtovná závierka:

a) spája podobné položky aktív, záväzkov, vlastného imania, výnosov, nákladov a peňažných tokov materskej spoločnosti s položkami jej dcérskej spoločnosti,

b) započítava (eliminuje) účtovnú hodnotu investícií materskej spoločnosti do každej dcérskej spoločnosti a podiel materskej spoločnosti na vlastnom imaní každej dcérskej spoločnosti (pozri štandard IFRS 3, v ktorom sa vysvetľuje, ako sa účtuje akýkoľvek súvisiaci goodwill),

c) eliminuje v plnom rozsahu vnútroskupinové aktíva a záväzky, vlastné imanie, výnosy, náklady a peňažné toky súvisiace s transakciami medzi účtovnými jednotkami skupiny (zisky alebo straty vyplývajúce z transakcií v rámci skupiny, ktoré sa vykazujú v aktívach, ako sú napríklad zásoby a dlhodobý majetok sa eliminujú v plnom rozsahu). Vnútroskupinové straty môžu naznačovať zníženie hodnoty, ktoré si vyžaduje vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke. Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa uplatňuje na dočasné rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii ziskov a strát plynúcich z vnútroskupinových transakcií.

Rovnaké účtovné politiky

B87 Ak niektorý člen skupiny používa účtovné politiky, ktoré sa líšia od tých, ktoré sú prijaté v konsolidovanej účtovnej závierke pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa vykonajú vhodné úpravy účtovnej závierky tohto člena skupiny tak, aby sa zabezpečil súlad s účtovnými politikami skupiny.

▼M32

Oceňovanie

B88 Účtovná jednotka zahŕňa výnosy a náklady dcérskej spoločnosti do konsolidovanej účtovnej závierky od dátumu, keď získa kontrolu nad dcérskou spoločnosťou až do dátumu, keď materská spoločnosť prestane dcérsku spoločnosť ovládať. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sa zakladajú na hodnotách aktív a záväzkov vykázaných v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti k dátumu nadobudnutia. Napríklad odpisy vykázané v konsolidovanom výkaze komplexného výsledku po dátume nadobudnutia sa zakladajú na reálnych hodnotách príslušného odpisovaných aktív vykázaných v konsolidovanej účtovnej závierke k dátumu nadobudnutia.

Potenciálne hlasovacie práva

B89 Keď existujú potenciálne hlasovacie práva alebo iné deriváty obsahujúce potenciálne hlasovacie práva, podiel na zisku alebo strate a zmeny vlastného imania rozdelené medzi materskú spoločnosť a nekontrolné podiely sa pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky určujú výlučne na základe existujúcich vlastníckych podielov a neodzrkadľujú možné uplatnenie alebo prevod potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátov, pokiaľ sa neuplatní odsek B90.

B90 Za určitých okolností má účtovná jednotka v podstate existujúci vlastnícky podiel v dôsledku transakcie, ktorá v súčasnosti účtovnej jednotke umožňuje prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom. Za takých okolností sa podiel priradený pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti a nekontrolný podiel určí tak, že sa zoberie do úvahy prípadné uplatnenie týchto potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátov, ktoré v súčasnosti umožňujú účtovnej jednotke prístup k výnosom.

B91 Štandard IFRS 9 sa neuplatňuje na podiely v dcérskych spoločnostiach, ktoré sa konsolidujú. Keď nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva v podstate v súčasnosti umožňujú prístup k výnosom spojeným s vlastníckym podielom v dcérskej spoločnosti, tieto nástroje nepodliehajú požiadavkám štandardu IFRS 9. Vo všetkých ostatných prípadoch sa nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva účtujú v súlade so štandardom IFRS 9.

Dátum vykazovania

B92 Účtovné závierky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností použité pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sa zostavujú k rovnakému dátumu vykazovania. Ak je koniec obdobia vykazovania materskej spoločnosti a dcérskej spoločnosti rozdielny, dcérska spoločnosť pripraví na účely konsolidácie dodatočné informácie k rovnakému dátumu, ako je účtovná závierka materskej spoločnosti, aby materská spoločnosť mohla konsolidovať finančné informácie dcérskej spoločnosti, pokiaľ to nie je nevykonateľné.

B93 Ak to je nevykonateľné, materská spoločnosť konsoliduje finančné informácie dcérskej spoločnosti použitím najnovšej účtovnej závierky dcérskej spoločnosti upravenej o vplyvy významných transakcií alebo udalostí, ku ktorým dôjde v čase od dátumu tejto účtovnej závierky do dátumu konsolidovanej účtovnej závierky. Rozdiel medzi dátumom účtovnej závierky dcérskej spoločnosti a dátumom konsolidovanej účtovnej závierky nemôže byť v žiadnom prípade viac ako tri mesiace a dĺžka obdobia vykazovania a akýkoľvek rozdiel medzi dátumami účtovnej závierky musia byť v jednotlivých obdobiach rovnaké.

▼M32

Nekontrolné podiely

B94 Účtovná jednotka rozdelí hospodársky výsledok a každú zložku ostatných súčastí komplexného výsledku medzi vlastníkov materskej spoločnosti a nekontrolné podiely. Účtovná jednotka zároveň rozdelí celkový komplexný výsledok medzi vlastníkov materskej spoločnosti a nekontrolné podiely, a to i v prípade, keď to má za následok mínusový zostatok nekontrolných podielov.

B95 Ak má dcérska spoločnosť nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú klasifikované ako vlastné imanie a sú držané vlastníkmi nekontrolných podielov, materská spoločnosť vypočítava svoj podiel na hospodárskom výsledku upravenom o dividendy z takýchto akcií bez ohľadu na to, či sa dividendy deklarovali alebo nie.

Zmeny podielu držaného vlastníkmi nekontrolných podielov

B96 Keď sa zmení podiel na vlastnom imaní v držbe vlastníkov nekontrolných podielov, účtovná jednotka upraví účtovné hodnoty kontrolných a nekontrolných podielov tak, aby odzrkadľovali zmeny ich relatívnych podielov v dcérskej spoločnosti. Účtovná jednotka vykáže priamo vo vlastnom imaní akýkoľvek rozdiel medzi sumou, o ktorú sú nekontrolné podiely upravené, a reálnou hodnotou zaplateného alebo prijatého plnenia a priradí ho vlastníkom materskej spoločnosti.

Strata kontroly

B97 Materská spoločnosť by mohla stratiť kontrolu nad dcérskou spoločnosťou na základe dvoch alebo viacerých dohôd (transakcií). Niekedy však okolnosti naznačujú, že viacnásobné dohody by sa mali účtovať ako jediná transakcia. Pri určení toho, či účtovať dohody ako jedinú transakciu, materská spoločnosť posúdi všetky podmienky dohôd a ich ekonomické účinky. Jedna alebo viacero z týchto okolností naznačujú, že materská spoločnosť by mala účtovať viacnásobné dohody ako jednu transakciu:

a) Dohody sú uzatvorené v rovnakom čase alebo v tesnom slede po sebe.

b) Dohody tvoria jedinú transakciu navrhnutú tak, aby sa dosiahol celkový komerčný účinok.

c) Uzatvorenie jednej dohody závisí od uzatvorenia najmenej jednej ďalšej dohody.

d) Jedna dohoda sa sama osebe považuje za ekonomicky opodstatnenú len vtedy, keď sa posudzuje spoločne s inými dohodami. Príkladom je, keď vyradenie akcií je ocenené cenou nižšou, ako je trhová cena, a je kompenzované následným vyradením akcií za cenu vyššiu, ako je trhová cena.

B98 Ak materská spoločnosť stratí kontrolu nad dcérskou spoločnosťou:

a) ukončí vykazovanie:

i) aktív (vrátane akéhokoľvek goodwillu) a záväzkov dcérskej spoločnosti v ich účtovných hodnotách k dátumu straty kontroly, a

ii) účtovnej hodnoty akýchkoľvek nekontrolných podielov v bývalej dcérskej spoločnosti k dátumu straty kontroly (vrátane všetkých zložiek ostatných súčastí komplexného výsledku k nim priraditeľným),

b) vykáže:

i) reálnu hodnotu prijatého plnenia, ak nejaké existuje, z transakcie, udalosti alebo okolností, ktoré viedli k strate kontroly,

▼M32

ii) v prípade, ak transakcia, udalosť alebo okolností, ktoré majú za následok stratu kontroly, zahŕňa rozdelenie akcií dcérskej spoločnosti medzi vlastníkov konajúcich v rámci svojej právomoci vlastníkov, toto rozdelenie a

iii) každú investíciu ponechanú v bývalej dcérskej spoločnosti v jej reálnej hodnote k dátumu straty kontroly,

c) preklasifikuje do hospodárskeho výsledku alebo prevedie priamo do nerozdeleného zisku, ak to vyžadujú iné štandardy IFRS, sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku v súvislosti s dcérskou spoločnosťou, ako je opísané v odseku B99,

d) vykáže akýkoľvek výsledný rozdiel ako zisk alebo stratu v hospodárskom výsledku priraditeľnom materskej spoločnosti.

B99 Ak materská spoločnosť stratí kontrolu nad dcérskou spoločnosťou, zaúčtuje všetky sumy predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku vo vzťahu k tejto dcérskej spoločnosti na rovnakom základe, ako by sa vyžadovalo v prípade, keď by materská spoločnosť priamo vyradila súvisiace aktíva alebo záväzky. Preto v prípade, keď by sa zisk alebo strata z vyradenia súvisiacich aktív alebo záväzkov predtým vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku preklasifikovali do hospodárskeho výsledku, materská spoločnosť preklasifikuje zisk alebo stratu z vlastného imania do hospodárskeho výsledku (ako úpravu z preklasifikovania) vtedy, keď stratí kontrolu nad dcérskou spoločnosťou. Ak by sa prebytok z precenenia z vyradenia aktíva, ktoré bolo predtým vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, previedol priamo do nerozdelených ziskov, materská spoločnosť prevedie prebytok z precenenia priamo do nerozdelených ziskov, keď stratí kontrolu nad dcérskou spoločnosťou.

▼M38

ÚČTOVANIE ZMENY ŠTATÚTU INVESTIČNEJ SPOLOČNOSTI

B100 Keď účtovná jednotka prestane byť investičnou spoločnosťou, uplatňuje IFRS 3 na akúkoľvek dcérsku spoločnosť, ktorá bola predtým oceňovaná reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok v súlade s odsekom 31. Za dátum zmeny štatútu sa považuje predpokladaný dátum nadobudnutia. Reálna hodnota dcérskej spoločnosti k predpokladanému dátumu nadobudnutia predstavuje prevedené predpokladané protiplnenie pri oceňovaní akéhokoľvek goodwillu alebo zisku z výhodného nákupu, ktorý vyplýva z predpokladaného nadobudnutia. Všetky dcérske spoločnosti sú konsolidované v súlade s odsekmi 19 až 24 tohto IFRS od dátumu zmeny štatútu.

B101 Keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, prestane konsolidovať svoje dcérske spoločnosti k dátumu zmeny štatútu s výnimkou akejkoľvek dcérskej spoločnosti, ktorá je naďalej konsolidovaná podľa odseku 32. Investičná spoločnosť uplatňuje požiadavky odsekov 25 a 26 na tie dcérske spoločnosti, ktoré prestane konsolidovať, akoby investičná spoločnosť stratila kontrolu nad uvedenými dcérskymi spoločnosťami k danému dátumu.

▼M32

Dodatok C

Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS a má rovnakú platnosť, ako ostatné časti tohto IFRS.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

C1 Účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS skôr, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011).

▼**M37**

C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: usmernenie k prechodu* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12) vydaným v júni 2012 sa zmenili a doplnili odseky C2 až C6 a vložili odseky C2A až C2B, C4A až C4C, C5A a C6A až C6B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 10 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny a doplnenia.

▼**M38**

C1B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenili a doplnili odseky 2, 4, C2A, C6A a dodatok A a vložili sa odseky 27 až 33, B85A až B85W, B100 až B101 a C3A až C3F. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, zverejní uvedenú skutočnosť a uplatní zároveň všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M51**

C1D Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenili odseky 4, 32, B85C, B85E a C2A a vložili sa odseky 4A až 4B. Účtovná jednotka tieto zmeny uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M32**

PRECHODNÉ USTANOVENIA

▼**M37**

C2 Účtovná jednotka uplatní tento IFRS retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* okrem prípadov uvedených v odsekoch C2A až C6.

▼**M51**

C2A Bez toho, aby boli dotknuté požiadavky v odseku 28 štandardu IAS 8, keď sa tento IFRS uplatní po prvýkrát a najneskôr vtedy, keď sa prvýkrát uplatnia zmeny dokumentov *Investičné spoločnosti a Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* tohto IFRS, je potrebné, aby účtovná jednotka prezentovala len kvantitatívne informácie vyžadované odsekom 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatňovania tohto IFRS (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“). Účtovná jednotka môže zároveň predkladať tieto informácie za bežné obdobie alebo za predchádzajúce porovnávacie obdobia, ale nie je povinná ich predkladať.

▼**M37**

C2B Na účely tohto IFRS je dátumom prvotného uplatnenia začiatok toho ročného účtovného obdobia, na ktoré sa tento IFRS uplatňuje po prvýkrát.

C3 K dátumu prvotného uplatnenia sa nepožaduje, aby účtovná jednotka uskutočnila úpravy predchádzajúcich účtovných záznamov týkajúce sa jej angažovanosti buď s:

a) účtovnými jednotkami, ktoré by boli k danému dátumu konsolidované v súlade s IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* a SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia* a sú stále konsolidované v súlade s týmto IFRS; alebo

▼M37

b) účtovnými jednotkami, ktoré by k danému dátumu neboli konsolidované v súlade s IAS 27 a SIC-12 a nie sú konsolidované v súlade s týmto IFRS.

▼M38

C3A K dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka posúdi, či je investičnou spoločnosťou na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k danému dátumu. Ak k dátumu prvotného uplatnenia účtovná jednotka dospeje k záveru, že je investičnou spoločnosťou, uplatní požiadavky odsekov C3B až C3F namiesto požiadaviek odsekov C5 až C5A.

C3B S výnimkou dcérskej spoločnosti, ktorá je konsolidovaná v súlade s odsekom 32 (na ktorú sa vzťahujú odseky C3 a C6 alebo odseky C4 až C4C, podľa toho, ktoré sú relevantné), investičná spoločnosť oceňuje svoju investíciu v každej dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou cez hospodársky výsledok, ako keby boli požiadavky tohto IFRS vždy účinné. Investičná spoločnosť retrospektívne upraví ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia a zároveň upraví vlastné imanie na začiatku bezprostredne predchádzajúceho obdobia o akýkoľvek rozdiel medzi:

a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou dcérskej spoločnosti; a

b) reálnou hodnotou investície investičnej spoločnosti v dcérskej spoločnosti.

Kumulatívna výška akýchkoľvek úprav reálnej hodnoty predtým vykázaných v ostatných súčastiach komplexného výsledku sa presunie do nerozdeleného zisku na začiatku ročného obdobia bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia.

C3C Pred dátumom prijatia IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou* investičná spoločnosť používa sumy v reálnej hodnote, ktoré boli predtým nahlásené investorom alebo manažmentu, ak uvedené sumy predstavujú sumu, za ktorú by sa investícia mohla vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami k dátumu ocenenia.

C3D Ak ocenenie investície v dcérskej spoločnosti podľa odsekov C3B až C3C nie je realizovateľné (ako je vymedzené v IAS 8), investičná spoločnosť uplatní požiadavky tohto IFRS na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré je realizovateľné uplatňovanie odsekov C3B až C3C, ktorým môže byť bežné obdobie. Investor retrospektívne upraví ročné obdobie, ktoré bezprostredne predchádza dátumu prvotného uplatnenia, pokiaľ začiatkom najskoršieho obdobia, pre ktoré je realizovateľné uplatnenie tohto odseku, nie je bežné obdobie. V takom prípade sa úprava vlastného imania vykáže na začiatku bežného obdobia.

C3E Ak investičná spoločnosť predala investíciu alebo stratila kontrolu nad investíciou v dcérskej spoločnosti pred dátumom prvotného uplatnenia tohto IFRS, investičná spoločnosť nemusí vykonať úpravy predchádzajúceho účtovania za danú dcérsku spoločnosť.

C3F Ak účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia *Investičných spoločností* za neskoršie obdobie než vtedy, keď po prvýkrát uplatní IFRS 10, odkazy na „dátum prvotného uplatnenia“ v odsekoch C3A až C3E sa chápu ako „začiatok ročného obdobia vykazovania, na ktoré sa prvýkrát začnú uplatňovať zmeny a doplnenia v *Investičných spoločnostiach* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27) vydané v októbri 2012.“

▼**M37**

C4 Ak k dátumu prvotného uplatnenia investor dospeje k záveru, že je potrebné konsolidovať subjekt, do ktorého investuje a ktorý nebol konsolidovaný v súlade s IAS 27 a SIC-12, investor uskutoční nasledovné:

a) ak subjekt, do ktorého sa investuje, je podnikom (podľa vymedzenia v IFRS 3 *Podnikové kombinácie*), investor ocení aktíva, záväzky a nekontrolné podiely v tomto predtým nekonsolidovanom subjekte, do ktorého investuje, ako keby tento subjekt, do ktorého investuje, bol konsolidovaný (a teda uplatňoval účtovanie akvizície podľa IFRS 3), a to od dátumu, keď investor získal kontrolu nad týmto subjektom, do ktorého investuje, na základe požiadaviek tohto IFRS. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého bola získaná kontrola, nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

   i) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

   ii) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého investuje.

b) ak subjekt, do ktorého sa investuje, nie je podnikom (podľa vymedzenia v IFRS 3), investor ocení aktíva, záväzky a nekontrolné podiely v tomto predtým nekonsolidovanom subjekte, do ktorého investuje, ako keby tento subjekt, do ktorého investuje, bol konsolidovaný (uplatňujúc metódu akvizície podľa IFRS 3, no bez toho, aby vykázal akýkoľvek goodwill za tento subjekt, do ktorého investuje), a to od dátumu, keď investor získal kontrolu nad týmto subjektom, do ktorého investuje, na základe požiadaviek tohto IFRS. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého bola získaná kontrola, nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

   i) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

   ii) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého investuje.

C4A Ak ocenenie aktív, záväzkov a nekontrolných podielov v subjekte, do ktorého sa investuje, v súlade s odsekom C4 písm. a) alebo b) nie je možné (podľa vymedzenia v IAS 8), investor uskutoční nasledovné:

a) ak subjekt, do ktorého sa investuje, je podnikom, investor uplatňuje požiadavky IFRS 3 od predpokladaného dátumu nadobudnutia. Predpokladaným dátumom nadobudnutia je začiatok najskoršieho účtovného obdobia, na ktoré je možné uplatniť odsek C4 písm. a), čo môže byť aj bežné účtovné obdobie.

b) ak subjekt, do ktorého sa investuje, nie je podnikom, investor uplatňuje metódu akvizície podľa IFRS 3, ale bez toho, aby k predpokladanému dátumu nadobudnutia vykázal akýkoľvek goodwill za subjekt, do ktorého investuje. Predpokladaným dátumom nadobudnutia je začiatok najskoršieho účtovného obdobia, na ktoré je možné uplatniť odsek C4 písm. b), čo môže byť aj bežné účtovné obdobie.

▼M37

Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď začiatkom najskoršieho obdobia, na ktoré je možné uplatniť tento odsek, je bežné účtovné obdobie. Keď predpokladaný dátum nadobudnutia nastal skôr než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

c) sumou vykázaných aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

d) predchádzajúcou účtovnou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého investuje.

Ak najskorším obdobím, na ktoré sa môže uplatniť tento odsek, je bežné účtovné obdobie, úprava vlastného imania sa vykáže k začiatku bežného účtovného obdobia.

C4B Keď investor uplatňuje odseky C4 až C4A a dátum, od ktorého bola získaná kontrola v súlade s týmto IFRS, je neskôr než dátum nadobudnutia účinnosti IFRS 3 v znení revízie z roku 2008 [IFRS 3 (2008)], odkaz na IFRS 3 v odsekoch C4 a C4A sa považuje za odkaz na IFRS 3 (2008). Ak bola kontrola získaná pred dátumom nadobudnutia účinnosti IFRS 3 (2008), investor uplatňuje buď IFRS 3 (2008) alebo IFRS 3 (vydaný v roku 2004).

C4C Keď investor uplatňuje odseky C4 až C4A a dátum, od ktorého bola získaná kontrola v súlade s týmto IFRS, je neskôr než dátum nadobudnutia účinnosti IAS 27 v znení revízie z roku 2008 [IAS 27 (2008)], investor uplatňuje požiadavky tohto IFRS na všetky účtovné obdobia, v ktorých je subjekt, do ktorého sa investuje, retrospektívne konsolidovaný v súlade s odsekmi C4 až C4A. Ak bola kontrola získaná pred dátumom nadobudnutia účinnosti IAS 27 (2008), investor uplatňuje buď:

a) požiadavky tohto IFRS na všetky obdobia, v ktorých je subjekt, do ktorého sa investuje, retrospektívne konsolidovaný v súlade s odsekmi C4 až C4A; alebo

b) požiadavky tej verzie IAS 27, ktorá bola vydaná v roku 2003 [IAS 27 (2003)], a to na účtovné obdobia pred dátumom nadobudnutia účinnosti IAS 27 (2008) a potom požiadavky tohto IFRS na následné účtovné obdobia.

C5 Ak k dátumu prvotného uplatnenia investor dospeje k záveru, že subjekt, do ktorého investuje, ktorý bol konsolidovaný v súlade s IAS 27 a SIC-12, nie je ďalej potrebné konsolidovať, investor ocení svoj podiel na tomto subjekte, do ktorého investuje, sumou, ktorou by ho ocenil, ak by požiadavky tohto IFRS boli účinné v čase, keď investor získal podiel na tomto subjekte, do ktorého investuje (ale nezískal kontrolu v súlade s týmto IFRS), alebo keď investor kontrolu nad týmto subjektom, do ktorého investuje, stratil. Investor retrospektívne upraví ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia. Keď dátum, od ktorého investor získal podiel na subjekte, do ktorého investuje (ale nezískal kontrolu v súlade s týmto IFRS), alebo keď investor kontrolu nad týmto subjektom, do ktorého investuje, stratil, je skorší než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

b) vykázanou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého investuje.

▼M37

C5A Ak je ocenenie podielu v subjekte, do ktorého sa investuje, v súlade s odsekom C5 nevykonateľné (podľa vymedzenia v IAS 8), investor uplatňuje požiadavky tohto IFRS k začiatku najskoršieho obdobia, na ktoré sa môže uplatniť odsek C5, čo môže byť aj bežné účtovné obdobie. Investor retrospektívne upraví účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď začiatkom najskoršieho obdobia, na ktoré je možné uplatniť tento odsek, je bežné účtovné obdobie. Keď dátum, od ktorého investor získal podiel na subjekte, do ktorého investuje (ale nezískal kontrolu v súlade s týmto IFRS), alebo keď investor kontrolu nad týmto subjektom, do ktorého investuje, stratil, je skorší než začiatok bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, investor vykáže ako úpravu vo vlastnom imaní k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia akýkoľvek rozdiel medzi:

a) predchádzajúcou účtovnou hodnotou aktív, záväzkov a nekontrolných podielov a

b) vykázanou hodnotou podielu investora na subjekte, do ktorého investuje.

Ak najskorším obdobím, na ktoré sa môže uplatniť tento odsek, je bežné účtovné obdobie, úprava vlastného imania sa vykáže k začiatku bežného účtovného obdobia.

C6 Odseky 23, 25, B94 a B96 až B99 boli zmenami a doplneniami IAS 27 uskutočnenými v roku 2008, ktoré boli prenesené do IFRS 10. Okrem prípadov, keď účtovná jednotka uplatňuje odsek C3 alebo keď je povinná uplatňovať odseky C4 až C5A, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky daných odsekov takto:

▼M32

a) Účtovná jednotka neupraví priradenie zisku alebo straty za obdobia vykazovania pred prvým uplatnením zmeny a doplnenia uvedenej v odseku B94.

b) Požiadavky uvedené v odsekoch 23 a B96 na účtovanie zmien vlastníckych podielov v dcérskej spoločnosti po získaní ovládania sa neuplatnia na zmeny, ku ktorým došlo predtým, ako účtovná jednotka uplatnila tieto zmeny a doplnenia po prvýkrát.

c) Účtovná jednotka neupraví účtovnú hodnotu investície do bývalej dcérskej spoločnosti, ak došlo k strate ovládania predtým, ako uplatnila zmeny a doplnenia v odsekoch 25 and B97 až B99 po prvýkrát. Okrem toho účtovná jednotka neprepočíta zisk alebo stratu zo straty ovládania dcérskej spoločnosti, ku ktorým došlo predtým, ako sa zmeny a doplnenia uvedené v odsekoch 25 and B97 až B99 uplatnili po prvýkrát.

▼M37

Odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“

▼M38

C6A Bez toho, aby boli dotknuté odkazy na ročné obdobie bezprostredne predchádzajúce dátumu prvotného uplatnenia (ďalej len „bezprostredne predchádzajúce obdobie“) v odsekoch C3B až C5A, účtovná jednotka môže tiež predložiť upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia, nie je však povinná ich predložiť. Ak účtovná jednotka predložila upravené porovnávacie informácie za akékoľvek predchádzajúce obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce obdobie“ v odsekoch C3B až C5A sa chápu ako „najskoršie upravené prezentované porovnávacie obdobie“.

▼M37

C6B Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek skoršie účtovné obdobia, jasným spôsobom označí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli pripravené na inom základe a vysvetlí tento základ.

▼**M32**

Odkazy na IFRS 9

C7 Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz v tomto IFRS na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje*: *vykazovanie a oceňovanie*.

UKONČENIE PLATNOSTI INÝCH IFRS

C8 Týmto IFRS sa nahrádzajú požiadavky týkajúce sa konsolidovanej účtovnej závierky v IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2008).

C9 Týmto IFRS sa nahrádza aj SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia*.

▼M32

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 11

Spoločné dohody

CIEĽ

1 **Cieľom tohto IFRS je stanoviť zásady finančného vykazovania pre účtovné jednotky, ktoré majú záujem o dohody, ktoré sú ovládané spoločne (t. j. *spoločné dohody*).**

Plnenie cieľa

2 Na splnenie cieľa v odseku 1 sa v tomto IFRS vymedzuje *spoluovládanie* a vyžaduje sa, aby účtovná jednotka, ktorá je *stranou spoločnej dohody*, určila typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa, posúdením svojich práv a povinností a aby účtovala tieto práva a povinnosti v súlade s týmto typom spoločnej dohody.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3 **Tento IFRS uplatňujú všetky účtovné jednotky, ktoré sú stranou spoločnej dohody.**

SPOLOČNÉ DOHODY

4 **Spoločná dohoda je dohoda, ktorú spoluovládajú dve alebo viaceré strany.**

5 **Spoločná dohoda má tieto charakteristiky:**

a) **Strany sú viazané zmluvnou dohodou (pozri odsek B2 až B4).**

b) **Zmluvná dohoda umožňuje dvom alebo viacerým stranám spoluovládať dohodu (pozri odseky 7 až 13).**

6 **Spoločnou dohodou môže byť buď *spoločná prevádzka* alebo *spoločný podnik*.**

Spoluovládanie

7 **Spoluovládanie je zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní dohody, ktoré existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoluovládaní podieľajú.**

8 Účtovná jednotka, ktorá je stranou dohody, posúdi, či zmluvná dohoda umožňuje všetkým stranám alebo skupine strán ovládať dohodu spoločne. Všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, keď musia konať spoločne pri riadení činností, ktoré významne ovplyvňujú výnosy z dohody (t. j. relevantné činnosti).

9 Keď sa určí, že všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, spoluovládanie existuje len vtedy, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré ovládajú dohodu spoločne.

10 Pri spoločnej dohode žiadna zo strán neovláda dohodu sama. Strana, ktorá spoluovláda dohodu, môže zabrániť ktorejkoľvek z ostatných strán alebo skupine strán, aby ovládali dohodu.

▼M32

11 Dohoda môže byť spoločnou dohodou dokonca aj vtedy, keď nie všetky jej strany dohodu spoluovládajú. V tomto IFRS sa rozlišuje medzi stranami, ktoré spoluovládajú spoločnú dohodu (*spoloční prevádzkovatelia* alebo *spoločníci*) a strany, ktoré sa podieľajú na spoločnej dohode, ale nepodieľajú sa na spoluovládaní.

12 Pri posudzovaní, či všetky strany alebo skupina strán spoluovládajú dohodu, bude účtovná jednotka musieť uplatniť úsudok. Účtovná jednotka to posúdi zvážením všetky skutočností a okolností (pozri odseky B5 až B11).

13 Ak sa skutočnosti a okolnosti zmenia, účtovná jednotka opätovne posúdi, či stále dohodu spoluovláda.

Typy spoločných dohôd

14 Účtovná jednotka určí typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa. Klasifikácia spoločnej dohody ako spoločnej prevádzky alebo spoločného podniku závisí od práv a povinností strán dohody.

15 Spoločná prevádzka je spoločná dohoda, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoloční prevádzkovatelia.

16 Spoločný podnik je spoločná dohoda, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na čisté aktíva, súvisiace s dohodou. Tieto strany sa nazývajú spoločníci.

17 Pri posudzovaní, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, uplatní účtovná jednotka úsudok. Účtovná jednotka určí typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa, posúdením svojich práv a povinností vyplývajúcich z dohody. Účtovná jednotka posúdi svoje práva a povinnosti zvážením štruktúry a právnej formy dohody, podmienok dohodnutých stranami v zmluvnej dohode, a keď to prichádza do úvahy, aj ostatných skutočností a okolností (pozri odseky B12 až B33).

18 Niekedy sú strany viazané rámcovou dohodou, ktorá stanovuje všeobecné zmluvné podmienky vykonávania jednej alebo viacerých činností. V rámcovej dohode sa môže stanoviť, že strany uzavrú rozličné spoločné dohody na riešenie špecifických činností, ktoré tvoria súčasť dohody. Dokonca aj keď sa tieto spoločné dohody týkajú tej istej rámcovej dohody, ich typ sa môže líšiť, keď sa líšia práva a povinnosti strán pri vykonávaní rozličných činností, ktoré sa riešia v rámcovej dohode. Z toho vyplýva, že spoločné prevádzky a spoločné podniky môžu existovať súčasne, keď strany vykonávajú rozličné činnosti, ktoré tvoria súčasť tej istej rámcovej dohody.

19 Ak sa skutočnosti a okolnosti zmenia, účtovná jednotka opätovne posúdi, či sa zmenil typ spoločnej dohody, na ktorej sa podieľa.

▼M32

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA STRÁN SPOLOČNEJ DOHODY

Spoločné prevádzky

20 **Spoločný prevádzkovateľ vykáže v súvislosti so svojim podielom na spoločnej prevádzke:**

a) **svoje aktíva vrátane svojho podielu na akýchkoľvek aktívach vlastnených spoločne,**

b) **svoje záväzky vrátane svojho podielu na akýchkoľvek záväzkoch vzniknutých spoločne,**

c) **svoj výnos z predaja svojho podielu produkcie zo spoločnej prevádzky,**

d) **svoj podiel na výnose z predaja produkcie spoločnou prevádzkou a**

e) **svoje náklady vrátane svojho podielu na nákladoch vynaložených spoločne.**

21 Spoločný prevádzkovateľ účtuje aktíva, záväzky, výnosy a náklady týkajúce sa jeho podielu v spoločnej prevádzke v súlade so štandardom IFRS uplatniteľnými na konkrétne aktíva, záväzky, výnosy a náklady.

▼M46

21A Keď účtovná jednotka nadobudne podiel v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť v spoločnej prevádzke predstavuje podnik, ako je vymedzené v IFRS 3, uplatňuje v rozsahu svojho podielu v súlade s odsekom 20 všetky zásady účtovania podnikových kombinácií uvedené v IFRS 3 a v iných IFRS, ktoré nie sú v rozpore s usmerneniami v tomto IFRS, a zverejní informácie, ktoré sú požadované v IFRS pre podnikové kombinácie. Toto sa vzťahuje na nadobudnutie počiatočného podielu a ďalších podielov v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik. Účtovanie nadobudnutia podielu v takejto spoločnej prevádzke je špecifikované v odsekoch B33A–B33D.

▼M32

22 Účtovanie transakcií, ako je predaj, vklad alebo nákup aktív medzi účtovnou jednotkou a spoločnou prevádzkou, v ktorej je spoločným prevádzkovateľom, je špecifikované v odsekoch B34 až B37.

23 Strana, ktorá sa podieľa na spoločnej prevádzke, ale túto spoločnú prevádzku spoločne neovláda, taktiež účtuje svoj podiel na spoločnej dohode v súlade s odsekmi 20 až 22, ak táto zmluvná strana má práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločnej prevádzky. Ak strana, ktorá sa podieľa na spoločnej prevádzke, ale ju neovláda spoločne s inými, nemá práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa spoločnej prevádzky, účtuje svoj podiel v spoločnej prevádzke v súlade so štandardmi IFRS, ktoré sa na tento podiel uplatňujú.

Spoločné podniky

24 **Spoločník vykáže svoj podiel v spoločnom podniku ako investíciu a túto investíciu účtuje použitím metódy vlastného imania v súlade so štandardom IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch*, pokiaľ sa na túto účtovnú jednotku nevzťahuje výnimka z uplatňovania metódy vlastného imania, ako sa špecifikuje v uvedenom štandarde.**

25 Strana, ktorá sa podieľa na spoločnom podniku, ale ho neovláda spoločne, účtuje svoj podiel na dohode v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*, pokiaľ nemá podstatný vplyv nad spoločným podnikom, v opačnom prípade účtuje svoj podiel v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011).

▼M32

INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

26 **V individuálnej účtovnej závierke spoločný prevádzkovateľ alebo spoločník účtujú svoj podiel v:**

a) **spoločnej prevádzke v súlade s odsekmi 20 až 22,**

b) **spoločnom podniku v súlade s odsekom 10 štandardu IAS 27 *Individuálna účtovná závierka.***

27 **V individuálnej účtovnej závierke strana, ktorá sa podieľa na spoločnej dohode, ale ju spoločne neovláda, účtuje svoj podiel v:**

a) **spoločnej prevádzke v súlade s odsekom 23,**

b) **spoločnom podniku v súlade so štandardom IFRS 9, pokiaľ nemá účtovná jednotka významný vplyv nad spoločným podnikom, v opačnom prípade uplatní odsek 10 štandardu IAS 27 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011).**

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Spoločná dohoda	Dohoda, ktorú **spoluovládajú** dve alebo viaceré strany.
Spoluovládanie	Zmluvne dohodnuté podieľanie sa na ovládaní dohody, ktorá existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré sa na tomto spoločnom ovládaní podieľajú.
Spoločná prevádzka	**Spoločná dohoda**, pri ktorej strany, ktoré spoluovládajú dohodu, majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou.
Spoločný prevádzkovateľ	Strana **spoločnej prevádzky**, ktorá **spoluovláda** túto spoločnú prevádzku.
Spoločný podnik	**Spoločná dohoda**, pri ktorej strany, ktoré dohodu spoluovládajú, majú práva na čisté aktíva súvisiace s dohodou.
Spoločník	Strana **spoločného podniku**, ktorá tento spoločný podnik **spoluovláda**.
Strana spoločnej dohody	Účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na **spoločnej dohode** bez ohľadu na to, či dohodu **spoluovláda**.

▼M32

Osobitný subjekt	Samostatne identifikovateľná finančná štruktúra vrátane samostatných právnych subjektov alebo subjektov uznaných zákonom bez ohľadu na to, či tieto subjekty majú právnu subjektivitu.

Ďalej uvedené pojmy sú vymedzené v IAS 27 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011), IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) alebo IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka* a sú použité v tomto IFRS v zmysle vymedzenom v uvedených štandardoch IFRS:

— ovládanie subjektu, do ktorého sa investuje

— metóda vlastného imania

— právomoci

— práva ochranného charakteru

— relevantné činnosti

— individuálna účtovná závierka

— podstatný vplyv.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 27 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto IFRS.

B1 Príklady v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci niektoré aspekty príkladov sa môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 11 bude potrebné vyhodnotiť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

SPOLOČNÉ DOHODY

Zmluvná dohoda (odsek 5)

B2 Zmluvné dohody možno preukázať niekoľkými spôsobmi. Vymáhateľná zmluvná dohoda je často, ale nie vždy písomná, obvykle vo forme zmluvy alebo zdokumentovanej diskusie strán. Aj zákonné mechanizmy môžu vytvárať vymáhateľné dohody, a to samostatne alebo v spojení so zmluvami medzi stranami.

B3 Keď sa spoločné dohody realizujú prostredníctvom *osobitného subjektu* (pozri odseky B19 až B33), zmluvná dohoda alebo niektoré aspekty zmluvnej dohody budú v niektorých prípadoch zahrnuté v stanovách, charte alebo interných nariadeniach osobitného subjektu.

▼M32

B4 V zmluvnej dohode sa stanovujú podmienky, za ktorých sa strany zúčastňujú na činnosti, ktorá je predmetom dohody. Zmluvná dohoda sa vo všeobecnosti zaoberá záležitosťami ako napríklad:

a) účel, činnosť a trvanie spoločnej dohody,

b) ako sú vymenovávaní členovia predstavenstva alebo rovnocenného riadiaceho orgánu spoločnej dohody;

c) rozhodovací proces: záležitosti, ktoré si vyžadujú rozhodnutia strán, hlasovacie práva strán a požadovaná úroveň podpory týchto záležitostí. Rozhodovací proces premietnutý v zmluvnej dohode zakladá spoluovládanie dohody (pozri odseky B5 až B11),

d) kapitál alebo iné príspevky vyžadované od strán,

e) ako sa strany podieľajú na aktívach, záväzkoch, výnosoch, nákladoch alebo na ziskoch alebo stratách súvisiacich so spoločnou dohodou.

Spoluovládanie (odseky 7 až 13)

B5 Účtovná jednotka pri posudzovaní, či dohodu spoluovláda, najprv posúdi, či dohodu ovládajú všetky strany alebo skupina strán. Pojem ovládanie sa vymedzuje v štandarde IFRS 10 a používa sa na určenie, či sa všetky strany alebo skupina strán angažujú na variabilných výnosoch z ich podielu na dohode alebo či majú na tieto podiely právo, a či sú schopné tieto výnosy ovplyvniť pomocou svojich právomocí v rámci dohody. Keď všetky strany alebo skupina strán sú ako celok schopné riadiť činnosti, ktoré majú významný vplyv na výnosy z dohody (t. j. relevantné činnosti), strany ovládajú dohodu spoločne.

B6 Potom, ako účtovná jednotka dospeje k záveru, že všetky strany alebo skupina strán ovládajú dohodu spoločne, účtovná jednotka posúdi, či spoluovláda dohodu. Spoluovládanie existuje len v prípade, keď si rozhodnutia o relevantných činnostiach vyžadujú jednomyseľný súhlas strán, ktoré dohodu spoločne ovládajú. Posúdenie, či je dohoda spoluovládaná všetkými stranami alebo skupinou strán alebo je ovládaná len jednou zo strán, si môže vyžadovať úsudok.

B7 Niekedy rozhodovací proces, na ktorom sa strany v zmluvnej dohode dohodnú, implicitne vedie k spoluovládaniu. Napríklad, predpokladajme, že dve strany uzavrú dohodu, na základe ktorej má každá strana 50 percent hlasovacích práv a v zmluvnej dohode medzi nimi sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach sa vyžaduje aspoň 51 percent hlasovacích práv. V takom prípade sa strany implicitne dohodli, že dohodu spoluovládajú, pretože rozhodnutia o relevantných činnostiach sa nemôžu prijímať bez súhlasu oboch strán.

▼M32

B8 Za takých okolností sa v zmluvnej dohode na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach vyžaduje minimálny podiel hlasovacích práv. Keď tento minimálny požadovaný podiel hlasovacích práv možno dosiahnuť viac ako jednou kombináciou spoločnej dohody strán, táto dohoda nie je spoločnou dohodou, pokiaľ sa v zmluvnej dohode nešpecifikuje, od ktorých strán (alebo kombinácie strán) sa na rozhodnutia o relevantných činnostiach v rámci dohody vyžaduje jednomyseľný súhlas.

Príklady uplatňovania

Príklad 1

Predpokladajme, že dohodu uzavrú tri strany. Strana A má v rámci dohody 50 percent hlasovacích práv, strana B má 30 percent a strana C má 20 percent. V zmluvnej dohode medzi A, B a C sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody sa vyžaduje aspoň 75 percent hlasovacích práv. Aj keď strana A môže blokovať akékoľvek rozhodnutie, neovláda dohodu, pretože potrebuje súhlas strany B. Podmienky ich zmluvnej dohody, ktoré na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach vyžadujú aspoň 75 percent hlasovacích práv, znamenajú, že strany A a B spoluovládajú dohodu, pretože rozhodnutia o relevantných činnostiach dohody nemožno prijímať bez súhlasu obdivoch strán, A i B.

Príklad 2

Predpokladajme, že dohoda má tri strany: Strana A má v rámci dohody 50 percent hlasovacích práv, strany B a C majú po 25 percent. V zmluvnej dohode medzi A, B a C sa uvádza, že na prijímanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody sa vyžaduje aspoň 75 percent hlasovacích práv. Aj keď strana A môže blokovať akékoľvek rozhodnutie, neovláda dohodu, pretože potrebuje súhlas strany B alebo strany C. V tomto príklade strany A, B a C spoločne ovládajú dohodu. Existuje však viac ako jedna kombinácia strán, ktoré sa môžu dohodnúť, aby dosiahli 75 percent hlasovacích strán (t. j. buď A a B alebo A a C). V takej situácii, aby bola zmluvná dohoda medzi týmito stranami spoločnou dohodou, muselo by sa v nej špecifikovať, ktorá kombinácia strán sa vyžaduje na jednomyseľné schvaľovanie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody.

Príklad 3

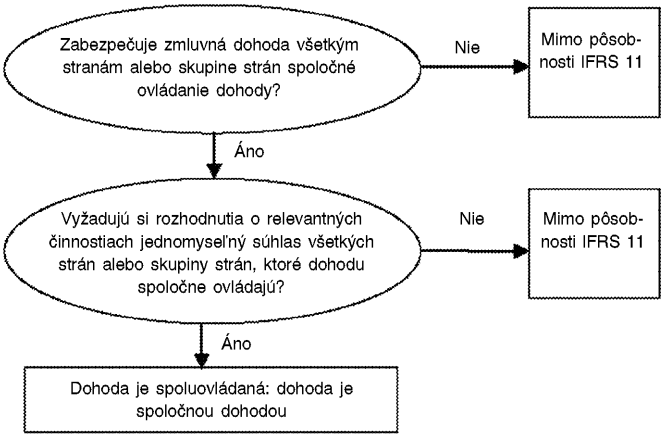
Predpokladajme dohodu, v rámci ktorej majú strany A a B po 35 percent hlasovacích práv a zvyšných 30 percent je veľmi rozptýlených. Rozhodnutia o relevantných činnostiach si vyžadujú schválenie väčšinou hlasovacích práv. Strany A a B spoluovládajú dohodu len vtedy, keď sa v zmluvnej dohode špecifikuje, že rozhodnutia o relevantných činnostiach v rámci dohody vyžadujú schválenie oboma stranami, A i B.

B9 Požiadavka jednomyseľného súhlasu znamená, že ktorákoľvek strana spoluovládajúca dohodu môže zabrániť ktorejkoľvek inej strane alebo skupine strán, aby bez jej súhlasu prijali jednostranné rozhodnutia (o relevantných činnostiach). Ak sa požiadavka jednomyseľného súhlasu týka len rozhodnutí, ktoré priznávajú niektorej strane práva ochranného charakteru, a nie rozhodnutí o relevantných činnostiach v rámci dohody, takáto strana nie je stranou spoluovládajúcou dohodu.

▼M32

B10 Zmluvná dohoda môže obsahovať doložky o riešení sporov, ako napr. o rozhodcovskom konaní. Tieto ustanovenia môžu umožniť, aby sa rozhodnutia prijímali bez jednomyseľného súhlasu strán, ktoré dohodu spoluovládajú. Existencia takýchto ustanovení nebráni tomu, aby bola dohoda spoluovládaná a následne aby bola spoločnou dohodou.

Posúdenie spoluovládania



B11 Keď dohoda nepatrí do pôsobnosti štandardu IFRS 11, účtovná jednotka účtuje svoj podiel v dohode v súlade s príslušnými štandardmi IFRS, ako je IFRS 10, IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) alebo IFRS 9.

TYPY SPOLOČNÝCH DOHÔD (ODSEKY 14 AŽ 19)

B12 Spoločné dohody sa uzatvárajú na rôzne účely (napr. spôsob, ako strany zdieľajú náklady a riziká alebo spôsob poskytovania prístupu stranám k novým technológiám alebo na nové trhy) a môžu sa uzatvárať tak, že využívajú rozličné štruktúry a právne formy.

B13 Niektoré dohody nevyžadujú, aby činnosť, ktorá je predmetom dohody, vykonával osobitný subjekt. Iné dohody si však vyžadujú založenie osobitného subjektu.

B14 Klasifikácia spoločných dohôd, ktorú si vyžaduje tento IFRS, závisí od práv a povinností strán vyplývajúcich z dohody v rámci bežného podnikania. V tomto IFRS sa spoločné dohody klasifikujú buď ako spoločné prevádzky alebo ako spoločné podniky. Keď má účtovná jednotka práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, táto dohoda je spoločnou prevádzkou. Keď má účtovná jednotka práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody, táto dohoda je spoločným podnikom. V odsekoch B16 až B33 sa uvádza posúdenie, ktoré účtovná jednotka vykonáva pri určovaní, či má podiel v spoločnej prevádzke alebo podiel v spoločnom podniku.

▼M32

Klasifikácia spoločnej dohody

B15 Ako sa uvádza v odseku B14, klasifikácia spoločných dohôd si vyžaduje, aby strany posúdili svoje práva a povinnosti vyplývajúce z dohody. Pri posudzovaní účtovná jednotka zváži tieto skutočnosti:

a) štruktúru spoločnej dohody (pozri odseky B16 až B21),

b) keď je spoločná dohoda vytvorená prostredníctvom osobitného subjektu,

i) právnu formu osobitného subjektu (pozri odseky B22 až B24),

ii) podmienky zmluvnej dohody (pozri odseky B25 až B28) a

iii) keď to prichádza do úvahy, ostatné skutočnosti a okolnosti (pozri odseky B29 až B33).

Štruktúra spoločnej dohody

Spoločné dohody nevytvorené prostredníctvom osobitného subjektu

B16 Spoločná dohoda, ktorá sa nerealizuje prostredníctvom osobitného subjektu, je spoločná prevádzka. V takých prípadoch zakladá zmluvná dohoda práva strán na aktíva a ukladá povinnosti súvisiace so záväzkami týkajúce sa dohody a práva strán na zodpovedajúce výnosy a povinnosti za zodpovedajúce náklady.

B17 V zmluvnej dohode je často opísaná povaha činností, ktoré sú predmetom dohody, a ako stany zamýšľajú tieto činnosti vykonávať spoločne. Niektoré strany spoločnej dohody by sa mohli napríklad dohodnúť na spoločnej výrobe nejakého výrobku, pričom každá strana je zodpovedná za konkrétnu úlohu a každá používa svoje vlastné aktíva a znáša svoje vlastné záväzky. V zmluvnej dohode by sa mohlo takisto špecifikovať, ako sa majú strany podieľať na výnosoch a nákladoch, ktoré sú spoločné. V takom prípade každý spoločný prevádzkovateľ vykáže vo svojej účtovnej závierke aktíva a záväzky spojené s konkrétnou úlohou a vykáže svoj podiel na nákladoch a výnosoch v súlade so zmluvnou dohodou.

B18 V iných prípadoch by sa strany spoločnej dohody mohli dohodnúť napríklad na spoločnom zdieľaní a prevádzke aktíva. V takom prípade zmluvná dohoda zakladá práva strán na aktívum, ktoré prevádzkujú spoločne, a stanovuje, ako sa medzi tieto strany rozdelí produkcia alebo výnosy z tohto aktíva a prevádzkové náklady. Každý spoločný prevádzkovateľ účtuje svoj podiel na spoločnom aktíve a svoj dohodnutý podiel na akýchkoľvek záväzkoch a vykáže svoj podiel na produkcii, výnosoch a nákladoch v súlade so zmluvnou dohodou.

▼M32

Spoločné dohody vytvorené prostredníctvom osobitného subjektu

B19 Spoločná dohoda, v rámci ktorej sa aktíva a záväzky týkajúce sa dohody držia v osobitnom subjekte, môže byť buď spoločným podnikom alebo spoločnou prevádzkou.

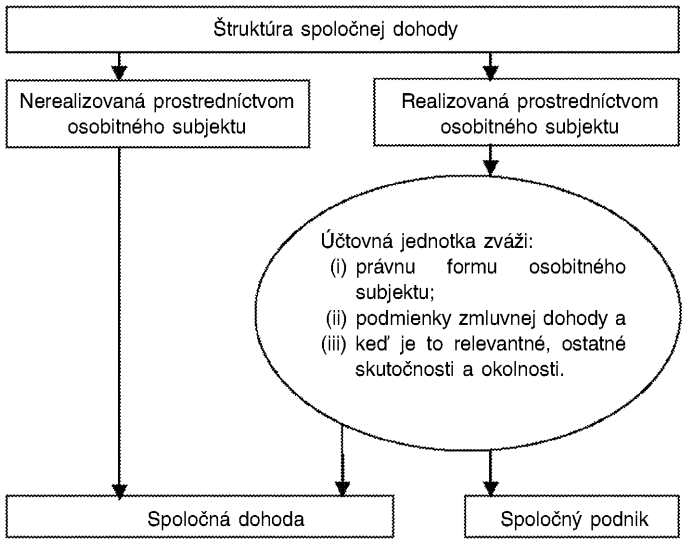
B20 To, či je strana spoločným prevádzkovateľom alebo spoločníkom závisí od práv tejto strany na aktíva a od jej povinností spojených so záväzkami súvisiacimi s dohodou, ktoré sú držané v osobitnom subjekte.

B21 Ako sa uvádza v odseku B15, keď strany realizujú spoločnú dohodu ako osobitný subjekt, strany musia posúdiť, či im právna forma osobitného subjektu, podmienky zmluvnej dohody, a kde je to relevantné, akékoľvek ďalšie skutočnosti a okolnosti dávajú:

a) práva na aktíva a ukladajú povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody (t. j. táto dohoda je spoločnou prevádzkou), alebo

b) práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody (t. j. táto dohoda je spoločným podnikom).

Klasifikácia spoločnej dohody: posúdenie práv a povinností strán vyplývajúcich z dohody



Právna forma osobitného subjektu

B22 Právna forma osobitného subjektu je pri posudzovaní typu spoločnej dohody dôležitá. Právna forma pomáha pri prvotnom posúdení práv strán na aktíva a povinností spojených so záväzkami držanými v osobitnom subjekte, ako napríklad, či strany majú podiely na aktívach v držbe osobitného subjektu a či sú zodpovedné za záväzky v držbe osobitného subjektu.

B23 Strany by napríklad mohli vykonávať spoločnú dohodu prostredníctvom osobitného subjektu, ktorého právna forma je dôvodom, že sa tento osobitný subjekt posudzuje samostatne (t. j. aktíva a záväzky držané v osobitnom subjekte sú aktívami a záväzkami osobitného subjektu a nie aktívami a záväzkami strán). V takom prípade posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou

▼M32

osobitného subjektu naznačuje, že táto dohoda je spoločným podnikom. Avšak podmienky dohodnuté stranami v ich zmluvnej dohode (pozri odseky B25 až B28) a, keď je to relevantné, aj ďalšie skutočnosti a okolností (pozri odseky B29 až B33) môžu prevážiť posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu.

B24 Posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu stačí na vyvodenie záveru, že dohoda je spoločnou prevádzkou len vtedy, keď strany vykonávajú spoločnú dohodu v osobitnom subjekte, ktorého právna forma nerozlišuje medzi stranami a osobitným subjektom (t. j. aktíva a záväzky v držbe osobitného subjektu sú aktívami a záväzkami strán).

Posudzovanie podmienok zmluvnej dohody

B25 V mnohých prípadoch práva a povinnosti, na ktorých sa strany vo svojich zmluvných dohodách dohodli, zodpovedajú alebo nie sú v rozpore s právami a povinnosťami vyplývajúcimi pre tieto strany z právnej formy osobitného subjektu, v rámci ktorého sa dohoda realizuje.

B26 V iných prípadoch strany využívajú zmluvnú dohodu na zvrátenie alebo zmenu práv a povinností vyplývajúcich z právnej formy osobitného subjektu, v rámci ktorého sa dohoda realizuje.

Príklad uplatňovania

Príklad 4

Predpokladajme, že dve strany realizujú spoločnú dohodu prostredníctvom subjektu zapísaného do obchodného registra. Každá strana má 50 percent vlastníckeho podielu v tomto subjekte. Zápis v obchodnom registri umožňuje oddelenie subjektu od jeho vlastníkov, a preto aktíva a záväzky v držbe tohto subjektu sú aktívami a záväzkami subjektu zapísaného v obchodnom registri. V takom prípade posúdenie práv a povinností delegovaných na strany právnou formou osobitného subjektu naznačuje, že strany majú práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody.

Strany však upravia vlastnosti spoločnosti prostredníctvom svojej zmluvnej dohody tak, aby každá strana mala stanovený podiel na aktívach samostatného subjektu a každá bola stanoveným podielom zodpovedná za záväzky samostatného subjektu. Takéto zmluvné úpravy vlastností spoločnosti môžu spôsobiť, že dohoda bude spoločnou prevádzkou.

B27 V nasledujúcej tabuľke sú porovnané bežné podmienky zmluvných dohôd strán spoločnej prevádzky a bežné podmienky zmluvných dohôd strán spoločného podniku. Príklady zmluvných podmienok uvedené v tabuľke nie sú vyčerpávajúce.

Posudzovanie podmienok zmluvnej dohody

	Spoločná prevádzka	**Spoločný podnik**
Podmienky zmluvnej dohody	Zmluvná dohoda zabezpečuje stranám spoločnej dohody práva na aktíva a ukladá povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou.	Zmluvná dohoda zabezpečuje stranám spoločnej dohody práva na čisté aktíva vyplývajúce z dohody (t. j. práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou má osobitný subjekt, a nie strany).

▼M32

	Spoločná prevádzka	Spoločný podnik
Práva na aktíva	V zmluvnej dohode sa ustanovuje, že strany spoločnej dohody zdieľajú všetky podiely (napr. práva, nároky alebo vlastníctvo) na aktíva súvisiace s dohodou v stanovenom pomere (napr. úmerne k vlastníckemu podielu strán na dohode alebo úmerne k činnosti vykonávanej v rámci dohody, ktorú možno priradiť priamo týmto stranám).	V zmluvnej strane sa ustanovuje, že aktíva vložené do dohody alebo následne nadobudnuté spoločnou dohodou sú aktívami dohody. Strany nemajú žiadne podiely (t. j. žiadne práva, nároky alebo vlastníctvo) na aktívach dohody.
Povinnosti spojené so záväzkami	V zmluvnej dohode sa ustanovuje, že strany spoločnej dohody zdieľajú všetky záväzky, povinnosti, náklady a výdavky v stanovenom pomere (napr. úmerne k vlastníckemu podielu strán na dohode alebo úmerne k činnosti vykonávanej v rámci dohody, ktorú možno priradiť priamo týmto stranám).	V zmluvnej dohode sa ustanovuje, že spoločná dohoda je zodpovedná za dlhy a povinnosti v rámci dohody. V zmluvnej strane sa ustanovuje, že strany spoločnej dohody sú zodpovedné za dohodu len do výšky ich príslušných investícií do dohody alebo ich príslušných povinností zaplatiť akýkoľvek nesplatený alebo dodatočný kapitál v rámci dohody, alebo keď sú splnené obe tieto podmienky.
	V zmluvnej dohode sa ustanovuje, že strany spoločnej dohody sú zodpovedné za nároky vznesené tretími stranami.	V zmluvnej dohode sa ustanovuje, že veritelia spoločnej dohody nemajú právo na uplatnenie si nároku v súvislosti s dlhmi alebo povinnosťami vyplývajúcimi z dohody u ktorejkoľvek strany.
Výnosy, náklady, zisk alebo strata	V zmluvnej dohode sa ustanovuje rozdelenie výnosov a nákladov na základe relatívnej výkonnosti každej strany spoločnej dohody. V zmluvnej dohode by sa napríklad mohlo ustanovovať, že výnosy a náklady sa rozdelia na základe kapacity, ktorú každá strana využíva v spoločne prevádzkovanom závode, ktorá by sa mohla líšiť od jej vlastníckeho podielu v spoločnej dohode. V iných prípadoch by sa strany mohli dohodnúť na rozdelení zisku alebo straty súvisiacich s dohodou na základe stanoveného podielu, ako je napríklad vlastnícky podiel strán na dohode. Nebránilo by to tomu, aby dohoda bola spoločnou prevádzkou, ak by strany mali práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami súvisiacimi s dohodou.	V zmluvnej dohode sa ustanovuje podiel každej strany na zisku alebo strate súvisiacej s činnosťami dohody.
Záruky	Od strán spoločnej dohody sa často vyžaduje, aby poskytovali záruky tretím stranám, ktoré napríklad využívajú služby spoločnej dohody alebo ktoré jej poskytujú finančné prostriedky. Poskytnutie takýchto záruk alebo záväzku stranami samo o sebe nerozhoduje o tom, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou. O tom, či je spoločná dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, rozhoduje, či sú strany zodpovedné za záväzky týkajúce sa dohody (napr. na niektoré z nich strany mohli, ale nemuseli poskytnúť záruku).	

▼M32

B28 Keď sa v zmluvnej dohode špecifikuje, že strany majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, tieto strany sú stranami spoločnej prevádzky a na účely klasifikácie spoločnej dohody sa už nemusia zvažovať ďalšie skutočnosti a okolnosti (odseky B29 a B33).

Posudzovanie ďalších skutočností a okolností

B29 Keď sa v podmienkach zmluvnej dohody nešpecifikuje, že strany majú práva na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody, strany na účely posúdenia, či je dohoda spoločnou prevádzkou alebo spoločným podnikom, zvážia ďalšie skutočnosti a okolnosti.

B30 Spoločná dohoda sa môže realizovať prostredníctvom osobitného subjektu, ktorého právna forma rozlišuje medzi stranami a osobitným subjektom. Zmluvné podmienky dohodnuté stranami nemusia špecifikovať práva strán na aktíva a povinnosti spojené so záväzkami, zatiaľ čo posúdenie ďalších skutočností a okolností môže viesť k záveru, že sa táto dohoda bude klasifikovať ako spoločná prevádzka. Bude to prípad, keď ďalšie skutočnosti a okolnosti dávajú stranám práva na aktíva a ukladajú im povinnosti spojené so záväzkami týkajúce sa dohody.

B31 Keď sú činnosti dohody v prvom rade určené na zabezpečovanie produkcie pre strany, naznačuje to, že strany majú práva v podstate na všetky ekonomické úžitky z aktív dohody. Strany takejto dohody často zabezpečujú prístup k produkcii zabezpečovanej dohodou tým, že bránia predaju produkcie tretím stranám.

B32 Účinkom dohody s takýmto zámerom a účelom je, že záväzky, ktoré vzniknú na základe dohody sa v podstate uspokojujú z peňažných tokov získaných od strán prostredníctvom nákupu produkcie týmto stranami. Keď sú strany v podstate jediným zdrojom peňažných tokov prispievajúcich k zabezpečeniu kontinuity činností v rámci dohody, naznačuje to, že strany sú zodpovedné za záväzky súvisiace s dohodou.

Príklad uplatňovania

Príklad 5

Predpokladajme, že dve strany realizujú spoločnú dohodu prostredníctvom subjektu zapísaného v obchodnom registri (subjekt C), v ktorom má každá strana 50 percentný vlastnícky podiel. Účelom dohody je výroba materiálov, ktoré strany potrebujú pre svoje vlastné individuálne výrobné postupy. Dohoda zabezpečuje, že strany prevádzkujú zariadenie, ktoré vyrába materiály podľa špecifikácií strán týkajúcich sa kvantity a kvality.

Právna forma subjektu C (spoločnosť zapísaná v obchodnom registri), prostredníctvom ktorého sa uskutočňujú činnosti, spočiatku naznačuje, že aktíva a záväzky v držbe subjektu C sú aktívami a záväzkami subjektu C. V zmluvnej dohode medzi stranami sa nešpecifikuje, že strany majú práva na aktíva alebo povinnosti spojené so záväzkami subjektu C. Právna forma subjektu C a podmienky zmluvnej dohody preto naznačujú, že dohoda je spoločným podnikom.

▼M32

Strany preto posúdia tieto aspekty dohody:

— Strany sa dohodli, že odkúpia všetku produkciu subjektu C v podiele 50:50. Subjekt C nemôže predať žiadnu časť produkcie tretím stranám bez súhlasu ostatných dvoch strán dohody. Keďže účelom dohody je zabezpečovať stranám produkciu, ktorú potrebujú, predpokladá sa, že predaj produkcie tretím stranám nebude bežný a bude nepodstatný.

— Cena za produkciu predanú stranám je stanovená oboma stranami na úrovni, ktorá ma pokryť náklady na produkciu a administratívne náklady, ktoré vzniknú subjektu C. Podľa tohto modelu fungovania má dohoda fungovať na prahu rentability.

Pre uvedený príklad sú dôležité tieto skutočnosti a okolnosti:

— Povinnosť strán kupovať všetky výstupy produkcie subjektu C odráža výlučnú závislosť subjektu C od peňažných tokov strán, a preto sú strany povinné financovať vysporiadavanie záväzkov subjektu C.

— Skutočnosť, že strany majú právo na všetku výslednú produkciu subjektu C, znamená, že strany spotrebovávajú všetky ekonomické úžitky vyplývajúce z aktív subjektu C, a teda majú právo na tieto úžitky.

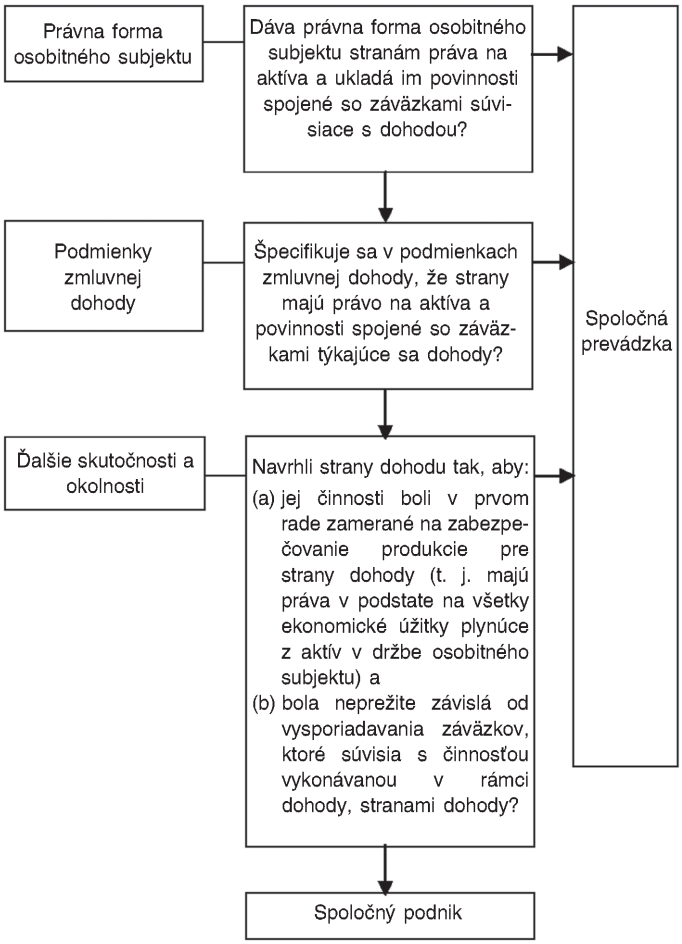
Tieto skutočnosti a okolnosti naznačujú, že dohoda je spoločnou prevádzkou. Záver o klasifikácii spoločnej dohody by sa za týchto okolností nezmenil ani v prípade, ak by strany nevyužili svoj podiel produkcie vo svojom vlastnom následnom výrobnom procese, ale by namiesto toho svoj podiel produkcie predali tretím stranám.

Ak by strany zmenili podmienky zmluvnej dohody tak, aby bolo možné predávať produkciu vyrobenú na základe dohody tretím stranám, viedlo by to k tomu, že by subjekt C prevzal riziko spojené s dopytom, riziko spojené so zásobami a úverové riziko. Pri tomto scenári by si takáto zmena skutočností a okolnosti vyžiadala opätovné posúdenie klasifikácie spoločnej dohody. Tieto skutočnosti a okolnosti by naznačovali, že dohoda je spoločným podnikom.

B33 V nasledujúcom diagrame je znázornený postup účtovnej jednotky pri posudzovaní klasifikácie dohody, keď sa spoločná dohoda realizuje prostredníctvom osobitného subjektu:

Klasifikácia spoločnej dohody vykonávanej prostredníctvom osobitného subjektu

▼**M32**



▼**M46**

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA STRÁN SPOLOČNEJ DOHODY (ODSEKY 21A–22)

Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach

B33A Keď účtovná jednotka nadobudne podiel v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik, ako je vymedzené v IFRS 3, uplatňuje v rozsahu svojho podielu v súlade s odsekom 20 všetky zásady účtovania podnikových kombinácií uvedené v IFRS 3 a v iných IFRS, ktoré nie sú v rozpore s usmerneniami v tomto IFRS, a zverejní informácie, ktoré sú požadované v IFRS pre podnikové kombinácie. Zásady účtovania podnikových kombinácií, ktoré nie sú v rozpore s usmerneniami uvedenými v tomto IFRS, zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na:

a) oceňovanie identifikovateľných aktív a záväzkov reálnou hodnotou, okrem položiek, pre ktoré sú uvedené výnimky v IFRS 3 a v iných IFRS;

▼M46

b) vykazovanie nákladov súvisiacich s nadobudnutím ako nákladov v obdobiach, v ktorých sú náklady vynaložené a v ktorých sú služby prijaté, s výnimkou prípadov, keď sa náklady na emisiu dlhových alebo majetkových cenných papierov vykazujú v súlade s IAS 32 *Finančné nástroje*: *prezentácia* a s IFRS 9; ([1]) Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz v týchto zmenách na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39;

c) vykazovanie odložených daňových pohľadávok a odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania aktív alebo záväzkov, s výnimkou odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania goodwillu, ako sa vyžaduje v IFRS 3 a IAS 12 *Dane z príjmov* pre podnikové kombinácie;

d) vykazovanie prípadného prevedeného zvýšeného plnenia v podobe rozdielu medzi hodnotami identifikovateľného majetku k dátumu nadobudnutia a prevzatých záväzkov, ako goodwill; a

e) vykonanie testu na zníženie hodnoty peňazotvornej jednotky, ku ktorej sa alokoval goodwill, a to najmenej raz ročne ako aj vždy, keď existuje náznak, že by hodnota jednotky mohla byť znížená, ako to požaduje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* v prípade goodwillu nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie.

B33B Odseky 21A a B 33A sa uplatňujú aj na vytvorenie spoločných prevádzok, avšak len v tých prípadoch, ak jedna zo strán, ktoré sa zúčastňujú na spoločnej prevádzke, vloží do spoločnej prevádzky pri jej založení existujúci podnik, ako je vymedzené v IFRS 3. Tieto odseky sa neuplatňujú na vytváranie spoločnej prevádzky v prípade, že všetky strany, ktoré sa podieľajú na spoločnej prevádzke, vložia do spoločnej prevádzky pri jej založení iba aktíva alebo skupiny aktív, ktoré nepredstavujú podniky.

B33C Spoločný prevádzkovateľ môže zvýšiť svoj podiel v spoločnej prevádzke, v ktorej činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik, ako je vymedzené v IFRS 3, a to získaním dodatočného podielu v spoločnej prevádzke. V takýchto prípadoch sa predtým vlastnené podiely v spoločných prevádzkach opätovne neoceňujú, ak spoločný prevádzkovateľ naďalej spoluovláda spoločnú prevádzku.

B33D Odseky 21A a B 33A–B 33C sa neuplatňujú na nadobudnutie podielu v spoločnej prevádzke v prípade, keď strany podieľajúce sa na spoluovládaní, vrátane účtovnej jednotky nadobúdajúcej podiel v spoločnej prevádzke, sú pod spoločnou kontrolou tej istej najvyššej ovládajúcej strany alebo tých istých najvyšších ovládajúcich strán, a to tak v období pred nadobudnutím podielu ako aj v období po jeho nadobudnutí, a keď toto ovládanie nie je prechodné.

▼M32

Účtovanie predaja alebo vkladu aktív do spoločnej prevádzky

B34 Keď účtovná jednotka uskutoční transakciu so spoločnou prevádzkou, ktorej je spoločným prevádzkovateľom, ako je napríklad predaj alebo vklad aktív, uskutočňuje transakciu s ostatnými stranami spoločnej prevádzky, a preto spoločný prevádzkovateľ vykáže zisky a straty vyplývajúce z takejto transakcie iba do výšky podielov ostatných strán v spoločnej prevádzke.

([1]) Ak účtovná jednotka uplatní tieto zmeny, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz v týchto zmenách na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

▼M32

B35 Keď takéto transakcie poskytnú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré má predať alebo vložiť do spoločnej prevádzky, alebo o strate v dôsledku zníženia hodnoty týchto aktív, tieto straty vykáže v plnom rozsahu spoločný prevádzkovateľ.

Účtovanie nákupu aktív od spoločnej prevádzky

B36 Keď účtovná jednotka uskutoční transakciu so spoločnou prevádzkou, ktorej je spoločným prevádzkovateľom, ako je napríklad nákup aktív, nevykáže svoj podiel na ziskoch alebo stratách, pokiaľ tieto aktíva nepredá ďalej tretej strane.

B37 Keď takéto transakcie poskytnú dôkaz o znížení čistej realizovateľnej hodnoty aktív, ktoré má kúpiť, alebo o strate v dôsledku zníženia hodnoty týchto aktív, spoločný prevádzkovateľ vykáže svoj podiel na týchto stratách.

Dodatok C

Dátum nadobudnutia účinnosti, prechodné ustanovenia a ukončenie platnosti iných IFRS

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS a má rovnakú platnosť, ako ostatné časti tohto IFRS.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

C1 Účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS skôr, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní IFRS 10, IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v ostatných subjektoch*, IAS 27 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) a IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011).

▼M37

C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: usmernenie k prechodu* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12) vydaným v júni 2012 sa zmenili a doplnili odseky C2 až C5, C7 až C10 a C12 a vložili odseky C1B a C12A až C12B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 11 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny a doplnenia.

▼M46

C1AA *Účtovaním nadobudnutia podielov v spojených prevádzkach* (zmeny IFRS 11), ktoré bolo vydané v máji 2014, sa zmenil názov uvedený za odsekom B33 a pridali sa odseky 21A, B33A–B33D a C14A a ich príslušné názvy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2016 alebo po tomto dátume. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M32

PRECHODNÉ USTANOVENIA

▼M37

C1B Bez ohľadu na požiadavky odseku 28 štandardu IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, keď sa tento IFRS uplatňuje po prvýkrát, účtovná jednotka musí prezentovať iba kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje IFRS 11 („bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“). Účtovná jednotka môže tieto informácie prezentovať aj za bežné účtovné obdobie alebo za skoršie porovnávacie účtovné obdobia, ale nevyžaduje sa to od nej.

▼M37

Spoločné podniky – prechod od metódy podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania

C2 Pri zmene metódy podielovej konsolidácie na metódu vlastného imania účtovná jednotka vykáže svoj podiel v spoločnom podniku tak, ako na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Táto počiatočná investícia sa ocení ako súhrn účtovných hodnôt aktív a záväzkov, ktoré účtovná jednotka predtým podielovo konsolidovala vrátane prípadného goodwillu vyplývajúceho z akvizície. Ak goodwill predtým patril väčšej peňazotvornej jednotke alebo skupine peňazotvorných jednotiek, účtovná jednotka priradí goodwill spoločnému podniku na základe relatívnych účtovných hodnôt spoločného podniku a peňazotvornej jednotky alebo skupiny peňazotvorných jednotiek, ku ktorým patril.

C3 Počiatočný zostatok investície určený v súlade s odsekom C2 sa pri prvotnom vykázaní považuje za obstarávaciu cenu investície. Účtovná jednotka uplatní odseky 40 až 43 štandardu IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) na počiatočný zostatok investície, aby posúdila, či došlo k zníženiu hodnoty investície a prípadnú stratu zo zníženia hodnoty vykáže na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia ako úpravu nerozdelených ziskov. Výnimka z prvotného vykázania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 *Dane z príjmov* sa neuplatní, keď účtovná jednotka vykáže investíciu do spoločného podniku ako dôsledok uplatnenia prechodných požiadaviek na spoločné podniky, ktorá sa predtým konsolidovala podielovo.

C4 Ak sú výsledkom súhrnu všetkých pôvodne podielovo konsolidovaných aktív a záväzkov záporné čisté aktíva, účtovná jednotka posúdi, či má zákonné alebo mimozmluvné povinnosti v súvislosti so zápornými čistými aktívami, a ak áno, účtovná jednotka vykáže zodpovedajúci záväzok. Ak účtovná jednotka dôjde k záveru, že nemá zákonné ani mimozmluvné povinnosti v súvislosti so zápornými čistými aktívami, nevykáže zodpovedajúci záväzok, ale upraví nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť zároveň s kumulovaným nevykázaným podielom na stratách svojich spoločných podnikov rovnako ako na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia a k dátumu, keď po prvýkrát uplatní tento IFRS.

C5 Účtovná jednotka zverejní rozpis zostatku investície na aktíva a záväzky, ktoré boli do nej zahrnuté k začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia. Tieto údaje na zverejnenie sa vypracujú agregovaným spôsobom za všetky spoločné podniky, na ktoré účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na prechod uvedené v odsekoch C2 až C6.

▼M32

C6 Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka účtuje svoju investíciu do spoločného podniku použitím metódy vlastného imania v súlade so štandardom IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011).

▼M37

Spoločné činnosti – prechod od metódy vlastného imania k účtovaniu aktív a záväzkov

C7 Pri zmene z metódy vlastného imania na účtovanie aktív a záväzkov v súvislosti s podielom v spoločnej činnosti účtovná jednotka prestane na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia vykazovať investíciu, ktorú predtým účtovala použitím metódy vlastného imania, a akékoľvek ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky podľa dohody v súlade s odsekom 38 štandardu IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) a vykáže svoj podiel na každom z aktív a záväzkov v súvislosti so svojim podielom na spoločnej činnosti vrátane akéhokoľvek goodwillu, ktorý by mohol tvoriť súčasť účtovnej hodnoty investície.

C8 Účtovná jednotka určí svoj podiel na aktívach a záväzkoch týkajúcich sa spoločnej činnosti na základe svojich práv a povinností v podiele stanovenom v súlade s úpravou podľa zmluvy. Účtovná jednotka ocení počiatočné účtovné hodnoty aktív a záväzkov ich vyčlenením z účtovnej hodnoty investície na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia na základe informácií, ktoré účtovná jednotka použila pri uplatňovaní metódy vlastného imania.

C9 Každý rozdiel vyplývajúci z investície, ktorá sa predtým účtovala použitím metódy vlastného imania, spolu s akýmikoľvek ďalšími položkami, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky podľa dohody v súlade s odsekom 38 štandardu IAS 28 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011), a čistou hodnotou vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu sa:

a) započíta s akýmkoľvek goodwillom týkajúcim sa investície a o akýkoľvek zostávajúci rozdiel sa upravia nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, ak čistá hodnota vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu je vyššia ako investícia (a akékoľvek ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky), ktorej vykazovanie sa skončilo;

b) upraví o nerozdelené zisky na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia, ak čistá hodnota vykázaných aktív a záväzkov vrátane goodwillu je nižšia ako investícia (a akékoľvek ďalšie položky, ktoré tvorili súčasť čistej investície účtovnej jednotky), ktorej vykazovanie sa skončilo.

C10 Účtovná jednotka, ktorá prechádza z metódy vlastného imania na účtovanie aktív a záväzkov, uvedie zosúhlasenie medzi investíciou, ktorú prestala vykazovať, a aktívami a záväzkami vykázanými namiesto nej, spolu s akýmkoľvek zostávajúcim rozdielom upraveným o nerozdelené zisky, na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

▼M32

C11 Výnimka z prvotného vykázania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 sa neuplatní, keď účtovná jednotka vykáže aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu v spoločnej prevádzke.

▼M37

Prechodné ustanovenia v individuálnej účtovnej závierke účtovnej jednotky

C12 Účtovná jednotka, ktorá predtým účtovala vo svojej individuálnej účtovnej závierke svoj podiel na spoločnej činnosti v súlade s odsekom 10 štandardu IAS 27 ako investíciu v obstarávacej cene alebo v súlade so štandardom IFRS 9:

a) prestane vykazovať investíciu a vykáže aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu na spoločnej činnosti v sumách určených v súlade s odsekmi C7 až C9;

b) uvedie zosúhlasenie medzi investíciou, ktorú prestala vykazovať, a vykázanými aktívami a záväzkami, spolu s akýmkoľvek zostávajúcim rozdielom upraveným o nerozdelené zisky, na začiatku bezprostredne predchádzajúceho účtovného obdobia.

Odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“

C12A Bez ohľadu na odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“ v odsekoch C2 až C12 môže účtovná jednotka prezentovať aj upravené porovnávacie informácie za akékoľvek skoršie vykázané účtovné obdobia, ale nevyžaduje sa to od nej. Ak účtovná jednotka prezentuje upravené porovnávacie informácie za akékoľvek skoršie účtovné obdobia, všetky odkazy na „bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“ v odsekoch C2 až C12 sa chápu ako „najskoršie vykázané upravené porovnávacie účtovné obdobie“.

C12B Ak účtovná jednotka prezentuje neupravené porovnávacie informácie za akékoľvek skoršie účtovné obdobia, jasným spôsobom označí informácie, ktoré neboli upravené, uvedie, že boli pripravené na inom základe a vysvetlí tento základ.

▼M32

C13 Výnimka z prvotného vykázania uvedená v odsekoch 15 a 24 štandardu IAS 12 sa neuplatní, keď účtovná jednotka vykazuje aktíva a záväzky týkajúce sa jej podielu v spoločnej prevádzke v individuálnej účtovnej závierke v dôsledku uplatnenia prechodných požiadaviek pre spoločné prevádzky uvedených v odseku C12.

Odkazy na IFRS 9

C14 Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje*: *vykazovanie a oceňovanie.*

▼M46

Účtovanie nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach

C14A *Účtovaním nadobudnutia podielov v spojených prevádzkach* (zmeny IFRS 11), ktoré bolo vydané v máji 2014, sa zmenil názov uvedený za odsekom B33 a pridali sa odseky 21A, B33A–B33D a C14A a ich príslušné názvy. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach, v ktorých činnosť spoločnej prevádzky predstavuje podnik, ako je vymedzené v IFRS 3, a to v prípade, že sa nadobudnutie uvedených podielov uskutočnilo od začiatku prvého obdobia, v ktorom sa uvedené zmeny uplatňujú. Sumy vykázané v prípade nadobudnutia podielov v spoločných prevádzkach uskutočneného v predchádzajúcich obdobiach sa preto neupravujú.

▼M32

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 12

Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách

CIEĽ

1 **Cieľom tohto IFRS je vyžadovať od účtovných jednotiek, aby vo svojich účtovných závierkach poskytovali informácie, ktoré používateľom umožnia zhodnotiť:**

a) **povahu a riziká spojené s *jej podielmi v iných účtovných jednotkách* a**

b) **vplyv týchto podielov na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky.**

Plnenie cieľa

▼M38

2 významné posúdenia a predpoklady, ktoré urobila pri určovaní:

a) významné posúdenia a predpoklady, ktoré urobila pri určovaní:

i) povahy svojho podielu v inej účtovnej jednotke alebo dohode;

ii) typu spoločnej dohody, v ktorej má podiel (odseky 7 až 9);

iii) že spĺňa vymedzenie investičnej spoločnosti, ak sa uplatňuje (odsek 9A); a

▼M32

b) informácie o svojich podieloch v:

(i) dcérskych spoločnostiach (odseky 10 až 19);

(ii) spoločných dohodách a pridružených podnikoch (odseky 20 až 23) a

(iii) *štruktúrovaných účtovných jednotkách*, ktoré účtovná jednotka neovláda (nekonsolidované štruktúrované účtovné jednotky) (odseky 24 až 31).

3 Ak zverejnenia požadované v súlade s týmto IFRS spolu so zverejneniami požadovanými inými IFRS nestačia na splnenie cieľa uvedeného v odseku 1, účtovná jednotka zverejní akékoľvek doplňujúce informácie potrebné na splnenie tohto cieľa.

4 Účtovná jednotka zváži úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie cieľa zverejňovania informácií a dôraz, aký má klásť na každú z požiadaviek uvedených v tomto IFRS. Informácie zverejňuje súhrnne alebo v členení, aby sa užitočné informácie nestrácali buď uvedením veľkého počtu nevýznamných informácií alebo zoskupením položiek, ktoré majú rozličné charakteristiky (pozri odseky B2 až B6).

▼M32

ROZSAH PÔSOBNOSTI

5 Tento IFRS uplatňuje účtovná jednotka, ktorá má podiel v niektorej z týchto účtovných jednotiek:

a) dcérskych spoločnostiach,

b) spoločných dohodách (t. j. spoločných prevádzkach alebo spoločných podnikoch)

c) pridružených podnikoch

d) nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách.

▼M58

5A S výnimkou prípadov opísaných v odseku B17 sa požiadavky tohto IFRS uplatňujú na podiely účtovnej jednotky uvedené v odseku 5, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj alebo v súvislosti s ukončením činností) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*.

▼M32

6 Tento IFRS sa nevzťahuje na:

a) programy požitkov po skončení zamestnania alebo iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa uplatňuje IAS 19 *Finančné požitky*.

▼M51

b) individuálne účtovné závierky účtovnej jednotky, na ktoré sa uplatňuje štandard IAS 27 *Individuálna účtovná závierka*. Ak však:

(i) má účtovná jednotka podiely v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách a zostavuje individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku, uplatní pri zostavovaní tejto individuálnej účtovnej závierky požiadavky uvedené v odsekoch 24 až 31;

(ii) účtovná jednotka, ktorá zostavuje účtovnú závierku, v ktorej sa všetky jej dcérske spoločnosti oceňujú reálnou hodnotou prostredníctvom hospodárskeho výsledku v súlade s odsekom 31 štandardu IFRS 10, prezentuje údaje týkajúce sa investičných spoločností vyžadované v tomto IFRS;

▼M32

c) podiel, ktorý vlastní účtovná jednotka, ktorá sa zúčastňuje na spoločnej dohode, ale nepodieľa sa na spoluovládaní, pokiaľ tento podiel nemá za následok významný vplyv na dohodu alebo je to podiel v štruktúrovanej účtovnej jednotke,

d) podiel v inej účtovnej jednotke, ktorý sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 9 *Finančné nástroje*. Účtovná jednotka však uplatní tento IFRS:

(i) keď je tento podiel podielom v pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ktorý sa v súlade so štandardom IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch* oceňuje reálnou hodnotou v hospodárskom výsledku; alebo

(ii) keď je tento podiel podielom v nekonsolidovanej štruktúrovanej jednotke.

VÝZNAMNÉ POSÚDENIA A PREDPOKLADY

7 Účtovná jednotka zverejní informácie o významných posúdeniach a predpokladoch, ktoré urobila (a o zmenách týchto posúdení a predpokladov) pri rozhodovaní:

a) **či ovláda inú účtovnú jednotku, t. j. subjekt, do ktorého investuje, ako je opísané v odsekoch 5 a 6 štandardu IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*,**

b) **či spoluovláda nejakú dohodu alebo má podstatný vplyv na inú účtovnú jednotku a**

▼M32

c) **o type spoločnej dohody (t. j. spoločná prevádzka alebo spoločný podnik), keď sa dohoda realizuje prostredníctvom osobitného subjektu.**

8 Medzi významné posúdenia a predpoklady zverejňované v súlade s odsekom 7 patria posúdenia a predpoklady, ktoré účtovná jednotka urobí, keď sa skutočnosti a okolnosti zmenia tak, že sa počas obdobia vykazovania zmení záver o tom, či ovláda alebo spoluovláda inú účtovnú jednotku alebo má na ňu podstatný vplyv.

9 Na splnenie odseku 7 účtovná jednotka zverejní napríklad významné posúdenia a predpoklady urobené pri rozhodovaní, či:

a) neovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní viac ako polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,

b) ovláda inú účtovnú jednotku, dokonca aj keď vlastní menej ako polovicu hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,

c) je zástupcom alebo hlavným zodpovedným (pozri odseky 58 až 72 štandardu IFRS 10),

d) nemá podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní 20 alebo viac percent hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky,

e) má podstatný vplyv, dokonca aj keď vlastní menej ako 20 percent hlasovacích práv tejto inej účtovnej jednotky.

▼M38

Štatút investičnej spoločnosti

9A Keď materská spoločnosť stanoví, že je investičnou spoločnosťou v súlade s odsekom 27 štandardu IFRS 10, investičná spoločnosť zverejní informácie o významných posúdeniach a predpokladoch, ktoré urobila pri určovaní toho, že je investičnou spoločnosťou. Ak investičná spoločnosť nemá jednu alebo viac typických vlastností investičnej spoločnosti (pozri odsek 28 štandardu IFRS 10), zverejní svoje dôvody, na základe ktorých dospela k záveru, že je aj tak investičnou spoločnosťou.

9B Keď sa účtovná jednotka stane investičnou spoločnosťou, alebo ňou prestane byť, zverejní zmenu štatútu investičnej spoločnosti a dôvody zmeny. Okrem toho účtovná jednotka, ktorá sa stane investičnou spoločnosťou, zverejní vplyv zmeny štatútu na účtovnú závierku za prezentované obdobie vrátane:

a) celkovej reálnej hodnoty dcérskych spoločností, ktoré prestávajú byť konsolidované, k dátumu zmeny štatútu;

b) celkový zisk alebo stratu, ak existuje, vypočítanú v súlade s odsekmi B101 štandardu IFRS 10 a

c) položky v hospodárskom výsledku, v ktorom je vykazovaná strata alebo zisk (ak sa neprezentuje oddelene).

▼M32

PODIELY V DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH

10 Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré používateľom jej konsolidovanej účtovnej závierky umožnia

a) **pochopiť:**

(i) **zloženie skupiny a**

(ii) **podiel, ktorý majú nekontrolné podiely na činnosti a peňažných tokoch skupiny (odsek 12) a**

b) **zhodnotiť:**

(i) **povahu a rozsah významných obmedzení v jej schopnosti mať prístup k aktívam skupiny alebo využívať ich a vyrovnávať záväzky skupiny (odsek 13),**

▼M32

(ii) **povahu a zmenu rizík spojených s jej podielmi v konsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 14 až 17),**

(iii) **následky zmien jej vlastníckeho podielu v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania (odsek 18) a**

(iv) **následky straty ovládania dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania (odsek 19).**

11 Keď sa na prípravu konsolidovanej účtovnej závierky použije účtovná závierka dcérskej spoločnosti zostavená k inému dňu alebo za iné obdobie ako konsolidovaná účtovná závierka (pozri odseky B92 a B93 štandardu IFRS 10), účtovná jednotka zverejní:

a) dátum konca obdobia vykazovania účtovnej závierky tejto dcérskej spoločnosti a

b) dôvod použitia iného dátumu alebo obdobia.

Podiel, ktorý majú nekontrolné podiely na činnosti a peňažných tokoch skupiny

12 Účtovná jednotka zverejní informácie za každú zo svojich dcérskych spoločností, ktoré majú nekontrolné podiely a ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatné:

a) obchodné meno dcérskej spoločnosti,

b) hlavné miesto podnikania (a krajinu zápisu do obchodného registra, ak je iná ako hlavné miesto podnikania) dcérskej spoločnosti,

c) podiel vlastníckych podielov v držbe vlastníkov nekontrolných podielov,

d) podiel hlasovacích práv v držbe vlastníkov nekontrolných podielov, ak sa líši od podielu držaných vlastníckych podielov,

e) zisk alebo strata pridelené nekontrolným podielom dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania,

f) akumulované nekontrolné podiely dcérskej spoločnosti na konci obdobia vykazovania,

g) zhrnutie finančných informácií o dcérskej spoločnosti (pozri odsek B10).

Povaha a rozsah významných obmedzení

13 Účtovná jednotka zverejní:

a) významné obmedzenia (napr. zákonné, zmluvné a regulačné obmedzenia) svojej schopnosti prístupu k aktívam alebo ich využívaniu a schopnosti vyrovnať záväzky skupiny, ako sú:

(i) obmedzenia, ktoré obmedzujú schopnosť materskej spoločnosti alebo jej dcérskych spoločností previesť peňažné prostriedky alebo iné aktíva na iné účtovné jednotky (alebo z týchto účtovných jednotiek) v rámci skupiny,

(ii) záruky alebo iné požiadavky, ktoré môžu obmedziť vyplácanie dividend alebo rozdelenia iného kapitálu alebo úvery a preddavky platené alebo splácané ostatným účtovným jednotkám (alebo inými účtovnými jednotkami) v rámci skupiny,

b) povahu a rozsah, v akom môžu práva ochranného charakteru nekontrolných podielov významne obmedziť schopnosť účtovnej jednotky, aby mala prístup k aktívam alebo tieto aktíva využívať a schopnosť vyrovnávať záväzky skupiny (ako napríklad, keď je materská spoločnosť povinná vyrovnať záväzky dcérskej spoločnosti pred vyrovnaním svojich vlastných záväzkov alebo keď sa na prístup k aktívam alebo na vyrovnanie záväzkov dcérskej spoločnosti vyžaduje súhlas vlastníkov nekontrolných podielov),

▼M32

c) účtovné hodnoty aktív a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke, ktorých sa tieto obmedzenia týkajú.

Povaha rizík spojených s podielmi účtovnej jednotky v konsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách

14 Účtovná jednotka zverejní podmienky zmluvných dohôd, ktoré by mohli vyžadovať, aby materská spoločnosť alebo jej dcérske spoločnosti poskytli finančnú podporu štruktúrovanej účtovnej jednotke, vrátane udalosti alebo okolností, ktoré by mohli vystaviť vykazujúcu účtovnú jednotku strate (napr. dohody týkajúce sa likvidity alebo udalosti spúšťajúce zmeny úverových ratingov spojené s povinnosťami kúpiť aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo poskytnúť jej finančnú podporu).

15 Ak počas obdobia vykazovania materská spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností poskytne konsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť (napr. nakúpi aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo nástroje vydané štruktúrovanou účtovnou jednotkou), účtovná jednotka zverejní:

a) typ a výšku poskytnutej podpory vrátane situácií, keď materská spoločnosť alebo jej dcérske spoločnosti pomohli štruktúrovanej účtovnej jednotke pri získavaní finančnej podpory a

b) dôvody poskytnutia podpory.

16 Ak počas obdobia vykazovania materská spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností poskytne predtým nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke finančnú alebo inú podporu bez toho, aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť, a toto poskytnutie podpory bude mať za následok ovládanie štruktúrovanej účtovnej jednotky, účtovná jednotka zverejní vysvetlenie relevantných faktorov, ktoré viedli k prijatiu tohto rozhodnutia.

17 Účtovná jednotka zverejní akékoľvek súčasné úmysly poskytnúť finančnú alebo inú podporu konsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke vrátane úmyslu poskytnúť štruktúrovanej účtovnej jednotke pomoc pri získavaní finančnej podpory.

Následky zmien vlastníckeho podielu materskej spoločnosti v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania

18 Účtovná jednotka prezentuje zoznam, v ktorom znázorní účinky akýchkoľvek prípadných zmien svojho vlastníckeho podielu v dcérskej spoločnosti, ktoré nemajú za následok stratu ovládania, na vlastné imanie, ktoré možno pripísať vlastníkom materskej spoločnosti.

Následky straty ovládania dcérskej spoločnosti počas obdobia vykazovania

19 Účtovná jednotka zverejní prípadný zisk alebo stratu, vypočítané v súlade s odsekom 25 štandardu IFRS 10 a:

a) podiel na uvedenom zisku alebo strate, ktorý možno pripísať oceneniu akejkoľvek investície ponechanej v bývalej dcérskej spoločnosti reálnou hodnotou k dátumu, keď došlo k strate ovládania, a

b) riadková položka (položky) v hospodárskom výsledku, v ktorom sú tento zisk alebo strata vykázané (ak sa neprezentujú oddelene).

▼**M38**

PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTIACH (INVESTIČNÉ SPOLOČNOSTI)

19A Investičná spoločnosť, ktorá podľa IFRS 10 musí uplatňovať výnimku z konsolidácie a namiesto toho účtovať svoju investíciu do dcérskej spoločnosti v reálnej hodnote cez hospodársky výsledok, uvedenú skutočnosť zverejní.

19B Investičná spoločnosť za každú nekonsolidovanú dcérsku spoločnosť zverejní:

a) názov dcérskej spoločnosti;

b) hlavné miesto podnikania (a krajinu založenia, ak je odlišná od hlavného miesta podnikania) dcérskej spoločnosti; a

c) podiel vlastníckeho podielu v držbe investičnej spoločnosti a v prípade, že je odlišný, podiel držaných hlasovacích práv.

19C Ak je investičná spoločnosť materskou spoločnosťou inej investičnej spoločnosti, materská spoločnosť takisto poskytuje údaje uvedené v odseku 19B písm. a) až c) vzhľadom na investície, ktoré ovláda jej dcérska investičná spoločnosť. Údaje sa môžu poskytovať zahrnutím do účtovnej závierky materskej spoločnosti, účtovnej závierky dcérskej spoločnosti (alebo spoločností), ktoré obsahujú uvedené informácie.

19D Investičná spoločnosť zverejní:

a) povahu a rozsah významných obmedzení (napr. vyplývajúcich z mechanizmov prijímania pôžičiek, regulačných požiadaviek alebo zmluvných dojednaní) schopnosti nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti prevádzať finančné prostriedky na investičnú spoločnosť vo forme hotovostných dividend alebo splácať pôžičky alebo preddavky poskytnuté nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti investičnou spoločnosťou; a

b) akékoľvek súčasné záväzky alebo zámery poskytnúť finančnú alebo inú pomoc nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti vrátane záväzkov alebo zámerov asistovať dcérskej spoločnosti pri získavaní finančnej pomoci.

19E Ak počas obdobia vykazovania investičná spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností bez zmluvnej povinnosti v tomto zmysle poskytla finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti (napr. nákup majetku dcérskej spoločnosti alebo nástrojov ňou emitovaných alebo asistovanie dcérskej spoločnosti pri získavaní finančnej podpory), účtovná jednotka zverejní:

a) typ a výšku podpory poskytnutej každej nekonsolidovanej dcérskej spoločnosti a

b) dôvody poskytnutia tejto podpory.

19F Investičná spoločnosť zverejní podmienky akýchkoľvek zmluvných dojednaní, ktorými by sa mohlo vyžadovať od účtovnej jednotky alebo jej nekonsolidovaných dcérskych spoločností, aby poskytli finančnú podporu nekonsolidovanej, ovládanej štruktúrovanej účtovnej jednotke vrátane udalostí alebo okolností, ktoré by mohli vykazujúcu účtovnú jednotku vystaviť strate (napr. dojednania o likvidite alebo spúšťače úverového ratingu súvisiace s povinnosťami kúpiť majetok štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo poskytnúť finančnú podporu).

▼M38

19G Ak počas vykazovaného obdobia investičná spoločnosť alebo ktorákoľvek z jej dcérskych spoločností bez zmluvnej povinnosti v tomto zmysle poskytla finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej, štruktúrovanej účtovnej jednotke, ktorú investičná spoločnosť neovládala, a ak bolo výsledkom podpory ovládanie štruktúrovanej účtovnej jednotky investičnou spoločnosťou, investičná spoločnosť zverejní vysvetlenie príslušných faktorov, na základe ktorých dospela k rozhodnutiu o poskytnutí uvedenej podpory.

▼M32

PODIELY V SPOLOČNÝCH DOHODÁCH A V PRIDRUŽENÝCH SPOLOČNOSTIACH

20 Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožnia zhodnotiť:

a) **povahu, rozsah a finančné účinky jej podielov v spoločných dohodách a pridružených podnikoch vrátane povahy a účinkov jej zmluvných vzťahov s ostatnými investormi, ktorí spoločné dohody a pridružené spoločnosti spoluovládajú alebo nad nimi majú podstatný vplyv (odseky 21 a 22) a**

b) **povahu a zmenu rizík spojených s jej podielmi v spoločných podnikoch a pridružených podnikoch (odsek 23).**

Povaha, rozsah a finančné účinky podielov účtovnej jednotky v spoločných dohodách a pridružených podnikoch

21 Účtovná jednotka zverejní:

a) za každú spoločnú dohodu alebo pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatné:

(i) názov spoločnej dohody alebo pridruženého podniku,

(ii) povahu vzťahu účtovnej jednotky so spoločnou dohodou alebo pridruženým podnikom (napríklad opísaním povahy činností spoločnej dohody alebo pridruženého podniku a či sú pre činnosti účtovnej jednotky strategické),

(iii) hlavné miesto podnikania (a krajinu zápisu do obchodného registra, ak je iná ako hlavné miesto podnikania) spoločnej dohody alebo pridruženej spoločnosti,

(iv) percento vlastníckeho podielu alebo účastníckeho podielu v držbe účtovnej jednotky a percento, ak je iné, hlasovacích práv, ktoré má účtovná jednotka (ak je to uplatniteľné),

b) za každý spoločný podnik a pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatné:

(i) či sa investícia do spoločného podniku alebo pridruženého podniku oceňuje použitím metódy vlastného imania alebo reálnou hodnotou,

(ii) zhrnutie finančných informácií o spoločnom podniku alebo pridruženom podniku, ako sú špecifikované v odsekoch B12 a B13,

(iii) ak sa spoločný podnik alebo pridružený podnik účtuje použitím metódy vlastného imania, reálna hodnota investície do spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ak existuje kótovaná trhová cena investície,

▼M32

c) finančné informácie, ktoré sú špecifikované v odseku B16, o investíciách účtovnej jednotky do spoločných podnikov a pridružených podnikov, ktoré nie sú podstatné samostatne:

(i) súhrn za všetky individuálne nepodstatné spoločné podniky a osobitne

(ii) súhrn za všetky individuálne nepodstatné pridružené podniky.

▼M38

21A Investičná spoločnosť nemusí poskytovať údaje vyžadované v odsekoch 21 písm. b) až 21 písm. c).

▼M32

22 Účtovná jednotka zverejňuje aj:

a) povahu a rozsah všetkých významných obmedzení (napr. vyplývajúcich z úverových zmlúv, regulačných požiadaviek alebo zmluvných dohôd medzi spoluovládajúcimi investormi alebo medzi investormi s podstatným vplyvom na spoločný podnik alebo pridružený podnik) schopnosti spoločných podnikov alebo pridružených podnikov previesť finančné prostriedky na účtovnú jednotku vo forme peňažných dividend alebo splatenia úverov alebo preddavkov platených účtovnou jednotkou,

b) keď je účtovná závierka spoločného podniku alebo pridruženého podniku použitá pri uplatnení metódy vlastného imania zostavená k dátumu, ktorý sa líši od dátumu účtovnej závierky účtovnej jednotky alebo za iné obdobie ako účtovná závierka účtovnej jednotky:

(i) dátum konca obdobia vykazovania účtovnej závierky tohto spoločného podniku alebo pridruženého podniku a

(ii) dôvod použitia iného dátumu alebo obdobia,

c) nevykázaný podiel na stratách spoločného podniku alebo pridruženého podniku, tak za obdobie vykazovania, ako aj súhrnne, ak účtovná jednotka prestala vykazovať svoj podiel na stratách spoločného podniku alebo pridruženého podniku pri uplatňovaní metódy vlastného imania.

Riziká spojené s podielmi účtovnej jednotky v spoločných podnikoch a pridružených podnikoch

23 Účtovná jednotka zverejní:

a) záväzky, ktoré sa týkajú jej spoločných podnikov oddelene od výšky ostatných záväzkov, ako je vymedzené v odsekoch B18 až B20,

b) v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, pokiaľ nie je pravdepodobnosť straty vzdialená, podmienené záväzky, ktoré vznikli v súvislosti s jej podielmi v spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch (vrátane ich podielu na podmienených záväzkoch, ktoré vznikli spoločne investorom spoluovládajúcim spoločné podniky alebo pridružené podniky alebo investorom s podstatným vplyvom) oddelene od výšky ostatných podmienených záväzkov.

PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH ŠTRUKTÚROVANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH

24 Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré používateľom jej účtovnej závierky umožnia:

a) **pochopiť povahu a rozsah jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 26 až 28) a**

b) **zhodnotiť povahu a zmeny rizík spojených s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 29 až 31).**

▼M32

25 Informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 24 písm. b), zahŕňajú informácie o vystavení účtovnej jednotky riziku z účasti, ktorú účtovná jednotka mala v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách počas predchádzajúcich období (napr. sponzorovanie štruktúrovanej účtovnej jednotky), dokonca aj vtedy, keď účtovná jednotka už nemá ku dňu vykazovania na štruktúrovanej účtovnej jednotke žiadnu zmluvnú účasť.

▼M38

25A Investičná spoločnosť nemusí poskytovať údaje vyžadované v odseku 24 pre nekonsolidovanú štruktúrovanú účtovnú jednotku, ktorú ovláda a za ktorú prezentuje údaje vyžadované odsekmi 19A až 19G.

▼M32

Povaha podielov

26 Účtovná jednotka zverejní kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich podieloch v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, okrem iného vrátane povahy, účelu, veľkosti a činností štruktúrovanej účtovnej jednotky a spôsobu jej financovania.

27 Ak účtovná jednotka sponzoruje nekonsolidovanú štruktúrovanú účtovnú jednotku, za ktorú neposkytuje informácie, ktoré sa vyžadujú v odseku 29 (napr. preto, lebo nemá ku dňu vykazovania podiel v účtovnej jednotke), účtovná jednotka zverejní:

a) ako určila, ktoré štruktúrované účtovné jednotky sponzorovala;

b) príjem *z týchto štruktúrovaných účtovných jednotiek* počas obdobia vykazovania vrátane opisu typov prezentovaných príjmov a

c) účtovnú hodnotu (v čase prevodu) všetkých aktív prevedených na tieto štruktúrované účtovné jednotky počas obdobia vykazovania.

28 Účtovná jednotka prezentuje informácie uvedené v odseku 27 písm. b) a c) v podobe tabuliek, pokiaľ nie je vhodnejší iný formát, a klasifikuje svoje sponzorské činnosti do príslušných kategórií (pozri odseky B2 až B6).

Povaha rizík

29 Účtovná jednotka zverejní v podobe tabuliek, pokiaľ nie je vhodnejšia iná forma, zhrnutie obsahujúce:

a) účtovné hodnoty aktív a záväzkov vykázaných v jej účtovnej závierke, ktoré sa týkajú jej podielu v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách,

b) riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii, v ktorých sú tieto aktíva a záväzky vykázané,

c) hodnotu, ktorá najlepšie predstavuje maximálnu expozíciu účtovnej jednotky stratám z podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách vrátane spôsobu určenia maximálnej expozície stratám. Ak účtovná jednotka nedokáže kvantifikovať svoju maximálnu expozíciu stratám z jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách, zverejní túto skutočnosť i dôvody,

▼M32

d) porovnanie účtovných hodnôt aktív i záväzkov účtovnej jednotky, ktoré súvisia s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách s maximálnou expozíciou účtovnej jednotky stratám z týchto účtovných jednotiek.

30 Ak počas obdobia vykazovania účtovná jednotka poskytne finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, v ktorej v minulosti mala alebo v súčasnosti má podiel, bez toho aby mala zmluvnú povinnosť tak urobiť (napr. nakúpi aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo nástroje vydané štruktúrovanou účtovnou jednotkou), účtovná jednotka zverejní:

a) typ a výšku poskytnutej podpory vrátane situácií, keď účtovná jednotka pomáhala štruktúrovanej účtovnej jednotke pri získavaní finančnej podpory a

b) dôvody poskytnutia podpory.

31 Účtovná jednotka zverejní akékoľvek súčasné úmysly poskytnúť finančnú alebo inú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke vrátane úmyslu poskytnúť štruktúrovanej účtovnej jednotke pomoc pri získavaní finančnej podpory.

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

Príjem zo štruktúrovanej účtovnej jednotky Na účely tohto IFRS zahŕňa príjem zo **štruktúrovanej účtovnej jednotky** okrem iného opakujúce sa a neopakujúce sa poplatky, úroky, dividendy, zisky alebo straty z precenenia alebo ukončenia vykazovania podielov v štruktúrovaných účtovných jednotkách a zisky alebo straty z prevodu aktív a záväzkov na štruktúrované účtovné jednotky.

Podiel v inej účtovnej jednotke Na účely tohto IFRS znamená podiel v inej účtovnej jednotke zmluvnú a nezmluvnú účasť, ktorá vystavuje účtovnú jednotku riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto inej účtovnej jednotky. Podiel v inej účtovnej jednotke možno okrem iného dokladovať držbou nástrojov vlastného imania alebo dlhových nástrojov, ako aj inými formami účasti, ako je poskytovanie finančných prostriedkov, podpora likvidity, zníženie úverového rizika a záruky. Zahŕňa spôsob, akým účtovná jednotka ovláda alebo spoluovláda alebo má podstatný vplyv na druhú účtovnú jednotku. Účtovná jednotka nemá nevyhnutne podiel v inej účtovnej jednotke len z dôvodu typického vzťahu medzi dodávateľom a zákazníkom.

V odsekoch B7 až B9 sa poskytujú ďalšie informácie o podieloch v iných účtovných jednotkách.

▼M32

V odsekoch B55 až B57 štandardu IFRS 10 je vysvetlený pojem premenlivosti výnosov.

Štruktúrovaná účtovná jednotka — Účtovná jednotka, ktorá bola navrhnutá tak, aby hlasovacie alebo podobné práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto túto účtovnú jednotku ovláda, ako napríklad, keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dohôd.

V odsekoch B22 až B24 sa poskytujú ďalšie informácie o štruktúrovaných účtovných jednotkách.

▼M38

V štandardoch IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), IAS 28 (v znení zmien a doplnení z roku 2011), IFRS 10 a IFRS 11 *Spoločné dohody* sú vymedzené nasledujúce pojmy a v tomto IFRS sa používajú s významami uvedenými v uvedených IFRS:

— pridružený podnik

— konsolidovaná účtovná závierka

— ovládanie účtovnej jednotky

— metóda vlastného imania

— skupina

— investičná spoločnosť

— spoločná dohoda

▼M32

— spoluovládanie

— spoločná prevádzka

— spoločný podnik

— nekontrolný podiel

— materská spoločnosť

— práva ochranného charakteru

— relevantné činnosti

— individuálna účtovná závierka

— osobitný subjekt

— podstatný vplyv

— dcérska spoločnosť.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 31 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto IFRS.

B1 Príklady v tomto dodatku predstavujú hypotetické situácie. Hoci niektoré aspekty príkladov sa môžu vyskytnúť v skutočných prípadoch, pri uplatňovaní štandardu IFRS 12 bude potrebné vyhodnotiť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu.

▼**M32**

AGREGÁCIA (ODSEK 4)

B2 Účtovná jednotka rozhodne, so zreteľom na svoju situáciu, o miere podrobnosti poskytovaných informácií, aby vyhovela potrebám používateľov, o tom, aký dôraz kladie na rôzne aspekty daných požiadaviek, a o spôsobe agregovania týchto informácií. Je nevyhnutné nájsť rovnováhu medzi preťažením účtovnej závierky nadmernými podrobnosťami, ktoré nemusia pomáhať používateľom účtovnej závierky, a zahmlievaním dôležitých informácií v dôsledku prílišného zoskupovania.

B3 Účtovná jednotka môže agregovať zverejňované informácie vyžadované podľa tohto IFRS za podiely v podobných účtovných jednotkách, ak je agregovanie v súlade s cieľom zverejňovania a požiadavkou uvedenou v odseku B4 a nezahmlievajú sa ním poskytované informácie. Účtovná jednotka zverejní, ako agregovala svoje podiely v podobných účtovných jednotkách.

B4 Účtovná jednotka prezentuje informácie osobitne za podiely v:

a) dcérskych spoločnostiach,

b) spoločných podnikoch;

c) spoločných prevádzkach;

d) pridružených podnikoch a

e) nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách.

B5 Účtovná jednotka pri rozhodovaní, či má informácie agregovať, zváži kvantitatívne a kvalitatívne informácie o rozličných charakteristikách rizík a výnosov každej účtovnej jednotky, o ktorej uvažuje na účely agregovania, a význam každej takejto účtovnej jednotky pre vykazujúcu účtovnú jednotku. Účtovná jednotka prezentuje zverejnenia spôsobom, ktorý jasne vysvetľuje používateľom účtovnej závierky povahu a rozsah podielov v týchto iných účtovných jednotkách.

B6 Medzi príklady úrovne agregácie v rámci tried účtovných jednotiek uvedených v odseku B4, ktoré by mohli byť vhodné, patria:

a) povaha činností (napr. výskumná a vývojová účtovná jednotka, subjekt zabezpečujúci revolvingovú sekuritizáciu kreditných kariet),

b) klasifikácia odvetvia,

c) zemepisné umiestnenie (napr. krajina alebo región).

PODIELY V INÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH

B7 Podiel v inej účtovnej jednotke znamená zmluvnú a nezmluvnú zainteresovanosť, ktorá účtovnú jednotku vystavuje riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto druhej účtovnej jednotky. Zváženie účelu a plánovaného zámeru inej účtovnej jednotky môže vykazujúcej účtovnej jednotke pomôcť pri posudzovaní, či má podiel v tejto účtovnej jednotke, a teda či je povinná zverejňovať informácie podľa tohto IFRS. Súčasťou tohto posúdenia je zváženie rizík, ktoré mala táto iná účtovná jednotka vytvoriť, a rizík, ktoré mala táto iné účtovná jednotka postúpiť na vykazujúcu účtovnú jednotku a ostatné strany.

▼**M32**

B8 Vykazujúca účtovná jednotka je obvykle vystavená riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti inej účtovnej jednotky držbou nástrojov (ako sú napríklad nástroje vlastného imania alebo dlhové nástroje vydané touto inou účtovnou jednotkou) alebo z dôvodu inej účasti, ktorá absorbuje premenlivosť. Predpokladajme napríklad, že štruktúrovaná účtovná jednotka má v držbe úverové portfólio. Štruktúrovaná účtovná jednotka získa swap na kreditné zlyhanie od inej účtovnej jednotky (vykazujúcej účtovnej jednotky) na svoju ochranu pred nesplácaním istiny a splátok úrokov z úverov. Vykazujúca účtovná jednotka má účasť v inej účtovnej jednotke, čo ju vystavuje riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti štruktúrovanej účtovnej jednotky, pretože swap na kreditné zlyhanie absorbuje premenlivosť výnosov štruktúrovanej účtovnej jednotky.

B9 Niektoré nástroje sú určené na prevod rizika z vykazujúcej účtovnej jednotky na inú účtovnú jednotku. Takéto nástroje spôsobujú premenlivosť výnosov z tejto inej účtovnej jednotky, ale obvykle nevystavujú vykazujúcu účtovnú jednotku premenlivosti výnosov z výkonnosti tejto inej účtovnej jednotky. Predpokladajme napríklad, že štruktúrovaná účtovná jednotka bola zriadená na to, aby poskytovala investičné príležitosti pre investorov, ktorí si želajú znášať úverové riziko účtovnej jednotky Z (účtovná jednotka Z nie je spriaznenou stranou žiadnej strany zúčastňujúcej sa na dohode). Štruktúrovaná účtovná jednotka získa finančné prostriedky vydaním poukážok, ktoré sú viazané na úverové riziko účtovnej jednotky Z, investorom (úverovo viazané poukážky) a výnosy používa na investovanie do portfólia bezrizikových finančných aktív. Štruktúrovaná účtovná jednotka sa vystaví úverovému riziku účtovnej jednotky Z uzatvorením swapu na kreditné zlyhanie (CDS) s druhou zmluvnou stranou swapu. CDS postupuje úverové riziko účtovnej jednotky Z na štruktúrovanú účtovnú jednotku za poplatok zaplatený druhej zmluvnej strane swapu. Investori do štruktúrovanej účtovnej jednotky získavajú vyššiu návratnosť, ktorá odráža tak výnosy štruktúrovanej účtovnej jednotky z jej portfólia aktív, ako aj poplatok za CDS. Zmluvná strana swapu nemá účasť v štruktúrovanej účtovnej jednotke, ktorá by ju vystavovala riziku premenlivosti výnosov z výkonnosti štruktúrovanej účtovnej jednotky, pretože CDS skôr prevádza premenlivosť na štruktúrovanú účtovnú jednotku a neabsorbuje premenlivosť výnosov štruktúrovanej účtovnej jednotky.

ZHRNUTIE FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ ZA DCÉRSKE SPOLOČNOSTI, SPOLOČNÉ PODNIKY A PRIDRUŽENÉ PODNIKY (ODSEKY 12 A 21)

B10 Za každú dcérsku spoločnosť, ktorá má nekontrolné podiely, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatné, účtovná jednotka zverejní:

a) dividendy vyplatené z nekontrolných podielov,

b) zhrnutie finančných informácií o aktívach, záväzkoch, zisku alebo strate a peňažných tokoch dcérskej spoločnosti, ktoré používateľom umožnia pochopiť podiel, aký nekontrolné podiely majú na činnostiach a peňažných tokoch skupiny. Informácie by mohli okrem iného zahŕňať napríklad krátkodobé aktíva, dlhodobé aktíva, krátkodobé záväzky, dlhodobé záväzky, príjmy, zisk alebo stratu a celkový komplexný výsledok.

B11 Zhrnutie finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odseku B10 písm. b), obsahuje sumy pred vnútroskupinovými eliminániami.

▼**M32**

B12 Za každý spoločný podnik a pridružený podnik, ktoré sú pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatné, účtovná jednotka zverejní:

a) dividendy prijaté od spoločného podniku alebo pridruženého podniku,

b) zhrnutie finančných informácií o spoločnom podniku alebo pridruženom podniku (pozri odseky B14 a B15) okrem iného vrátane:

(i) krátkodobých aktív,

(ii) dlhodobých aktív,

(iii) krátkodobých záväzkov,

(iv) dlhodobých záväzkov,

(v) príjmov,

(vi) zisku alebo straty z pokračujúcich činností,

(vii) zisku alebo straty z ukončených činností po zdanení,

(viii) iného komplexného výsledku,

(ix) komplexného výsledku celkom.

B13 Okrem zhrnutia finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odseku B12, účtovná jednotka zverejní za každý spoločný podnik, ktorý je pre vykazujúcu účtovnú jednotku podstatný, hodnotu:

a) peňazí a peňažných ekvivalentov zahrnutých v odseku B12 písm. b) bod i),

b) krátkodobých finančných záväzkov (okrem obchodných a iných záväzkov a rezerv) zahrnutých v odseku B12 ods. b) bod iii),

c) dlhodobých finančných záväzkov (okrem obchodných a iných záväzkov a rezerv) zahrnutých v odseku B12 ods. b) bod iv),

d) odpisov hmotného a nehmotného majetku;

e) úrokových výnosov,

f) úrokových nákladov,

g) nákladov alebo výnosov dane z príjmov.

B14 Zhrnutie finančných informácií prezentované v súlade s odsekmi B12 a B13 musí obsahovať sumy zahrnuté v účtovnej závierke spoločného podniku alebo pridruženého podniku podľa štandardov IFRS (a nie podiel účtovnej jednotky na týchto sumách). Ak účtovná jednotka účtuje svoje podiely v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku použitím metódy vlastného imania:

a) sumy zahrnuté v účtovnej závierke spoločného podniku alebo pridruženého podniku podľa štandardov IFRS sa musia upraviť tak, aby odrážali úpravy urobené účtovnou jednotkou pri použití metódy vlastného imania, ako sú napríklad úpravy reálnej hodnoty urobené v čase nadobudnutia a úpravy zohľadňujúce rozdiely v účtovných politikách,

b) účtovná jednotka poskytne zosúhlasenie prezentovaného zhrnutia finančných informácií s účtovnou hodnotou podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku.

▼M32

B15 Účtovná jednotka môže prezentovať zhrnutie finančných informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch B12 a B13, na základe účtovnej závierky spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ak:

a) účtovná jednotka oceňuje svoj podiel v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 28 (v zmení zmenenom a doplnenom v roku 2011) a

b) spoločný podnik alebo pridružený podnik nezostavuje účtovnú závierku podľa štandardov IFRS a príprava na tomto základe by bola nevykonateľná alebo by spôsobila neprimerané náklady.

V takom prípade účtovná jednotka zverejní, na akom základe pripravila zhrnutie finančných informácií.

B16 Účtovná jednotka zverejní súhrn účtovnej hodnoty všetkých podielov vo všetkých individuálne nepodstatných spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch, ktoré účtuje použitím metódy vlastného imania. Účtovná jednotka zverejní osobitne súhrnnú sumu svojho podielu v týchto spoločných podnikoch alebo pridružených podnikoch na:

a) zisku alebo strate z pokračujúcich činností,

b) zisku alebo strate z ukončených činností po zdanení,

c) inom komplexnom výsledku,

d) komplexnom výsledku celkom.

Účtovná jednotka zverejní informácie osobitne za spoločné podniky a pridružené podniky.

▼M58

B17 Keď je podiel účtovnej jednotky v dcérskej spoločnosti, spoločnom podniku alebo pridruženom podniku (alebo časť jej podielu v spoločnom podniku alebo pridruženom podniku) klasifikovaný ako držaný na predaj (alebo zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5, účtovná jednotka nie je povinná zverejniť zhrnutie finančných informácií za túto dcérsku spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik v súlade s odsekmi B10 až B16.

▼M32

ZÁVÄZKY ZA SPOLOČNÉ PODNIKY (ODSEK 23 PÍSM. A))

B18 Účtovná jednotka zverejní celkové záväzky, ktoré prijala, ale ktoré k dátumu vykazovania nevykázala (vrátane svojho podielu na záväzkoch prijatých spolu s ostatnými investormi spoluovládajúcimi spoločný podnik) súvisiace s jej podielmi v spoločných podnikoch. Záväzky sú také záväzky, ktoré môžu viesť k budúcemu odlevu peňažných prostriedkov alebo iných zdrojov.

B19 Medzi nevykázané záväzky, ktoré môžu viesť k budúcemu odlevu peňažných prostriedkov alebo iných zdrojov, patria:

a) nevykázané záväzky prispieť k finančným prostriedkom alebo zdrojom napríklad v dôsledku:

(i) dohôd o založení alebo nadobudnutí spoločného podniku (ktoré si napríklad vyžadujú, aby účtovná jednotka prispievala finančnými prostriedkami počas určitého obdobia),

(ii) kapitálovo náročných projektov realizovaných spoločným podnikom,

(iii) nepodmienených povinností týkajúcich sa nakupovania pozostávajúcich z obstarávania vybavenia, zásob alebo služieb, ktoré sa účtovná jednotka zaviazala nakupovať od alebo v mene spoločného podniku,

▼M32

(iv) nevykázaných záväzkov poskytnúť spoločnému podniku úvery alebo inú finančnú podporu,

(v) nevykázaných záväzkov vložiť zdroje do spoločného podniku, ako sú aktíva alebo služby:

(vi) iných nezrušiteľných nevykázaných záväzkov týkajúcich sa spoločného podniku,

b) nevykázané záväzky na nadobudnutie vlastníckeho podielu inej strany (alebo časti tohto vlastníckeho podielu) v spoločnom podniku, ak nastane alebo nenastane určitá udalosť v budúcnosti.

B20 Požiadavky a príklady uvedené v odsekoch B18 a B19 ilustrujú niektoré typy zverejnení, ktoré sa vyžadujú v odseku 18 štandardu IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*.

PODIELY V NEKONSOLIDOVANÝCH ŠTRUKTÚROVANÝCH ÚČTOVNÝCH JEDNOTKÁCH (ODSEKY 24 AŽ 31)

Štruktúrované účtovné jednotky

B21 Štruktúrovaná účtovná jednotka je účtovná jednotka, ktorá bola navrhnutá tak, aby hlasovacie alebo podobné práva neboli dominantným faktorom pri rozhodovaní o tom, kto túto účtovnú jednotku ovláda, ako napríklad keď sa niektoré hlasovacie práva týkajú len administratívnych úloh a relevantné činnosti sa riadia prostredníctvom zmluvných dohôd.

B22 Štruktúrovaná účtovná jednotka má často niektoré alebo všetky z týchto vlastností alebo atribútov:

a) obmedzené činnosti,

b) úzky a presne vymedzený cieľ, ako je realizovanie daňovo efektívneho lízingu, vykonávanie výskumných a vývojových činností, poskytovanie kapitálu alebo finančných prostriedkov účtovnej jednotke alebo poskytovanie investičných príležitostí investorom postúpením rizík a výhod spojených s aktívami štruktúrovanej účtovnej jednotky na investorov,

c) nedostatok vlastného imania, ktoré by štruktúrovanej účtovnej jednotke umožnili financovať jej činnosti bez podriadenej finančnej podpory,

d) financovanie v podobe viacerých zmluvne naviazaných nástrojov pre investorov, aby vytvorili koncentrácie úverových a iných rizík (tranže).

B23 Medzi príklady účtovných jednotiek, ktoré sa považujú za štruktúrované účtovné jednotky, okrem iného patria:

a) účelové jednotky zaoberajúce sa sekuritizáciou,

b) financovanie kryté aktívami,

c) niektoré investičné fondy.

B24 Účtovná jednotka, ktorá je ovládaná prostredníctvom hlasovacích práv, nie je štruktúrovanou účtovnou jednotkou jednoducho preto, že napríklad dostáva finančné prostriedky od tretích strán po reštrukturalizácii.

Povaha rizík z podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách (odseky 29 až 31)

B25 Okrem informácií, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 29 až 31, účtovná jednotka zverejní doplňujúce informácie, ktoré sú potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 24 písm. b).

▼**M32**

B26 Príkladmi doplňujúcich informácií, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť relevantné pre posúdenie rizík, ktorým je účtovná jednotka vystavená, keď má podiel v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke, sú:

a) podmienky dohody, ktoré by od účtovnej jednotky mohli vyžadovať, aby poskytla finančnú podporu nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke (napr. dohody týkajúce sa likvidity alebo udalosti spúšťajúce zmeny úverových ratingov spojené s povinnosťami kúpiť aktíva štruktúrovanej účtovnej jednotky alebo poskytnúť jej finančnú podporu) vrátane:

(i) opisu udalostí alebo okolností, ktoré by mohli vykazujúcu účtovnú jednotku vystaviť strate,

(ii) existencie akýchkoľvek podmienok, ktoré by obmedzovali povinnosti,

(iii) existencie akýchkoľvek iných strán, ktoré poskytujú finančnú podporu a v prípade, ak existujú, poradie vykazujúcej účtovnej jednotky v porovnaní s týmito ostatnými stranami,

b) straty, ktoré účtovnej jednotke vznikli počas obdobia vykazovania, súvisiace s jej podielmi v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách,

c) typy príjmov účtovnej jednotky počas obdobia vykazovania z jej podielov v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách,

d) či sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby absorbovala straty nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke pred ostatnými stranami, maximálny limit týchto strát pre účtovnú jednotku a (ak to prichádza do úvahy) poradie a sumy potenciálnych strát, ktoré znášajú strany, ktorých podiely v nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotke sú nižšie, ako podiely účtovnej jednotky,

e) informácie o akýchkoľvek dohodách týkajúcich sa likvidity, zárukách alebo ostatných záväzkoch s tretími stranami, ktoré by mohli ovplyvniť reálnu hodnotu alebo riziko podielov účtovnej jednotky v nekonsolidovaných štruktúrovaných účtovných jednotkách,

f) akékoľvek problémy, s ktorými sa nekonsolidovaná štruktúrovaná účtová jednotka stretla pri financovaní činností počas obdobia vykazovania,

g) v súvislosti s financovaním nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotky, formy financovania (napr. obchodný cenný papier alebo strednodobé zmenky) a ich vážená priemerná životnosť. Tieto informácie môžu zahŕňať analýzu splatnosti aktív a financovanie nekonsolidovanej štruktúrovanej účtovnej jednotky, ak štruktúrovaná účtovná jednotka má dlhodobejšie aktíva financované krátkodobejšími finančnými prostriedkami.

Dodatok C

Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS a má rovnakú platnosť, ako ostatné časti tohto IFRS.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

C1 Účtovná jednotka uplatní tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené.

▼**M37**

C1A Dokumentom *Konsolidovaná účtovná závierka, spoločné dohody a zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách: usmernenie k prechodu* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 11 a IFRS 12) vydaným v júni 2012 sa doplnili odseky C2A až C2B. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRS 12 na skoršie účtovné obdobie, uplatní na toto skoršie účtovné obdobie aj tieto zmeny a doplnenia.

▼**M38**

C1B Dokumentom *Investičné spoločnosti* (zmeny a doplnenia IFRS 10, IFRS 12 a IAS 27), vydaným v októbri 2012, sa zmenil a doplnil odsek 2 a dodatok A a vložili sa odseky 9A až 9B, 19A až 19G, 21A a 25A. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny a doplnenia skôr, zverejní uvedenú skutočnosť a uplatní zároveň aj všetky zmeny a doplnenia zahrnuté v *Investičných spoločnostiach*.

▼**M51**

C1C Dokumentom *Investičné spoločnosti: uplatňovanie výnimky z konsolidácie* (zmeny IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28), vydaným v decembri 2014, sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka tieto zmeny uplatní na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2016 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼**M58**

C1D Dokumentom *Cyklus ročných zlepšení štandardov IFRS 2014 – 2016* vydaným v decembri 2016 sa doplnil odsek 5A a zmenil sa odsek B17. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr.

▼**M32**

C2 Účtovnej jednotke sa odporúča, aby poskytovala informácie požadované v tomto IFRS skôr ako za ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2013 alebo po tomto dátume. Poskytovanie niektorých zo zverejnení, ktoré sa vyžadujú týmto IFRS, nenúti účtovnú jednotku, aby začala spĺňať všetky požiadavky tohto IFRS alebo uplatňovať IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) a IAS 27 (v znení zmenenom a doplnenom v roku 2011) skôr.

▼**M37**

C2A Požiadavky na zverejňovanie tohto IFRS sa nemusia uplatňovať na akékoľvek vykázané účtovné obdobie, ktoré začína pred ročným účtovným obdobím bezprostredne predchádzajúcim prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje IFRS 12.

C2B Požiadavky na zverejňovanie uvedené v odsekoch 24 až 31 a zodpovedajúce usmernenia uvedené v odsekoch B21 až B26 tohto IFRS sa nemusia uplatňovať na akékoľvek vykázané účtovné obdobie, ktoré začína pred ročným účtovným obdobím, na ktoré sa uplatňuje IFRS 12 prvýkrát.

▼**M32**

ODKAZY NA IFRS 9

C3 Ak účtovná jednotka uplatní tento IFRS, ale zatiaľ neuplatňuje IFRS 9, každý odkaz na IFRS 9 sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.*

▼M33

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 13

Oceňovanie reálnou hodnotou

CIEĽ

1 **V tomto IFRS sa:**

a) **definuje *reálna hodnota*,**

b) **ustanovuje v jedinom IFRS rámec pre oceňovanie reálnou hodnotou a**

c) **vyžaduje zverejňovanie informácií o oceňovaní reálnou hodnotou.**

2 Oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, a nie oceňovanie na úrovni individuálnej účtovnej jednotky. V prípade niektorých aktív a záväzkov môžu byť k dispozícii informácie o pozorovateľných trhových transakciách alebo informácie o trhu. V prípade iných aktív a záväzkov nemusia byť informácie o pozorovateľných trhových transakciách alebo informácie o trhu k dispozícii. Cieľ oceňovania trhovou hodnotou je však v obidvoch prípadoch rovnaký – odhadnúť cenu, za ktorú by sa uskutočnila *riadna transakcia* predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi *účastníkmi trhu* k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok (t. j. *výstupná cena* k dátumu ocenenia z pohľadu účastníka trhu, ktorý aktívum vlastní alebo má záväzok).

3 Keď sa cena za rovnaké aktívum alebo záväzok nedá zistiť, účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu použitím inej techniky oceňovania, v ktorej sa maximalizuje využitie príslušných *zistiteľných vstupov* a minimalizuje využitie *nezistiteľných vstupov*. Keďže oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, reálna hodnota sa stanovuje použitím predpokladov, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku vrátane predpokladov o riziku. V dôsledku toho nie je pri oceňovaní reálnou hodnotou dôležitý úmysel účtovnej jednotky vlastniť aktívum alebo uhradiť alebo inak splniť záväzok.

4 Definícia reálnej hodnoty sa zameriava na aktíva a záväzky, pretože sú primárnym predmetom oceňovania v účtovníctve. Tento IFRS sa okrem toho uplatňuje aj na oceňovanie vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky reálnou hodnotou.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

5 **Tento IFRS sa uplatní vtedy, keď iný IFRS vyžaduje alebo povoľuje oceňovanie reálnou hodnotou alebo zverejnenia ocenení reálnou hodnotou (a ocenenie na základe reálnej hodnoty, ako je napríklad reálna hodnota znížená o náklady na predaj, alebo zverejnenie týchto ocenení) s výnimkou prípadov vymedzených v odsekoch 6 a 7.**

6 Požiadavky tohto IFRS na oceňovanie a zverejňovanie sa neuplatňujú na:

a) platobné transakcie na základe podielov, ktoré patria do pôsobnosti IFRS 2 *Platby na základe podielov,*

b) lízingové transakcie, ktoré patria do pôsobnosti štandardu IAS 17 *Lízingy* a

c) ocenenia, ktoré majú určité podobnosti s reálnou hodnotou, ale nie je to reálna hodnota, ako napríklad čistá realizovateľná hodnota v štandarde IAS 2 *Zásoby* alebo úžitková hodnota v štandarde IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.*

▼M33

7 Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú v tomto IFRS, sa nevyžadujú v prípade:

a) aktív programu, ktorý sa oceňuje reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 19 *Zamestnanecké požitky*,

b) investícií penzijného programu, ktoré sa oceňujú reálnou hodnotou v súlade so štandardom IAS 26 *Účtovanie a vykazovanie penzijných programov* a

c) aktív, ktorých zostatková hodnota je reálna hodnota znížená o náklady na vyradenie v súlade so štandardom IAS 36.

8 Rámec oceňovania reálnou hodnotou opísaný v tomto štandarde IFRS sa uplatňuje na prvotné i následné oceňovanie, ak sa reálna hodnota vyžaduje alebo je povolená podľa iných štandardov IFRS.

OCEŇOVANIE

Definícia reálnej hodnoty

9 V tomto IFRS sa reálna hodnota definuje ako cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia.

10 V odseku B2 sa opisuje celkový prístup oceňovania reálnou hodnotou.

Aktívum alebo záväzok

11 Ocenenie reálnou hodnotou je ocenenie konkrétneho aktíva alebo záväzku. Preto musí účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou brať do úvahy vlastnosti aktíva alebo záväzku, ak by účastníci trhu brali tieto vlastnosti do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku k dátumu ocenenia. Medzi tieto vlastnosti patria napríklad:

a) **stav a umiestnenie aktíva a**

b) **prípadné obmedzenia predaja alebo používania aktíva.**

12 Účinok určitej vlastnosti na ocenenie sa bude líšiť v závislosti od toho, ako by túto vlastnosť brali do úvahy účastníci trhu.

13 Aktívum alebo záväzok ocenený reálnou hodnotou by mohol byť buď:

a) samostatné aktívum alebo záväzok (napr. finančný nástroj alebo nefinančné aktívum), alebo

b) skupina aktív, skupina záväzkov alebo skupina aktív a záväzkov (napr. peňazotvorná jednotka alebo podnik).

14 Či je aktívum alebo záväzok na účely vykazovania alebo zverejňovania samostatným aktívom alebo záväzkom, skupinou aktív, skupinou záväzkov alebo skupinou aktív a záväzkov závisí od ich *zúčtovacej jednotky*. Zúčtovacia jednotka za aktívum alebo záväzok sa určí v súlade s IFRS, ktorý vyžaduje alebo povoľuje oceňovanie reálnou hodnotou, s výnimkou prípadov ustanovených v tomto IFRS.

▼M33

Transakcia

15 **Pri oceňovaní účtovnou hodnotou sa predpokladá, že sa aktívum alebo záväzok vymieňa v rámci riadnej transakcie predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.**

16 **Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že sa transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku uskutočňuje buď:**

a) **na *hlavnom trhu* pre aktívum alebo záväzok, alebo**

b) **ak hlavný trh neexistuje, na *najvýhodnejšom trhu* pre aktívum alebo záväzok.**

17 Účtovná jednotka nemusí vykonať vyčerpávajúci prieskum všetkých možných trhov, aby identifikovala hlavný trh alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejší trh, ale musí zobrať do úvahy všetky informácie, ktoré sú primerane dostupné. Pokiaľ sa nepreukáže opak, predpokladá sa, že trh, na ktorom by účtovná jednotka normálne uskutočnila transakciu predaja aktíva alebo prevodu záväzku, je hlavným trhom alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejším trhom.

18 Ak existuje hlavný trh pre aktívum alebo záväzok, ocenenie reálnou hodnotou má predstavovať cenu na tomto trhu (bez ohľadu na to, či je cena priamo zistiteľná alebo odhadnutá pomocou inej techniky oceňovania), dokonca aj v prípade, ak je cena na inom trhu k dátumu oceňovania potenciálne výhodnejšia.

19 Účtovná jednotka musí mať k dátumu ocenenia prístup na hlavný (alebo najvýhodnejší) trh. Keďže rozličné účtovné jednotky (a podniky v rámci týchto účtovných jednotiek) vykonávajúce rozličné činnosti môžu mať prístup na rozličné trhy, hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre to isté aktívum alebo záväzok sa môže pre jednotlivé účtovné jednotky (a podniky v rámci týchto účtovnými jednotiek) líšiť. Hlavný (alebo najvýhodnejší) trh (a tým aj účastníci trhu) sa preto posudzuje z hľadiska účtovnej jednotky, čo umožní zohľadniť rozdiely medzi účtovnými jednotkami s rozličnými činnosťami.

20 Aj keď účtovná jednotka musí mať prístup na trh, nemusí byť schopná predať konkrétne aktívum alebo previesť konkrétny záväzok k dátumu ocenenia, aby ich mohla oceniť reálnou hodnotou na základe ceny na tomto trhu.

21 Dokonca aj keď neexistuje žiadny pozorovateľný trh, ktorý by poskytol informácie o stanovovaní cien za predaj aktíva alebo prevod záväzku k dátumu ocenenia, pri oceňovaní trhovou hodnotou sa predpokladá, že sa transakcia uskutoční k uvedenému dátumu, pričom sa posudzuje z hľadiska účastníka trhu, ktorý aktívum vlastní alebo má záväzok. Táto predpokladaná transakcia tvorí základ pre odhad ceny za predaj aktíva alebo prevod záväzku.

Účastníci trhu

22 **Účtovná jednotka oceňuje aktívum alebo záväzok reálnou hodnotou použitím predpokladov, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny za aktívum alebo záväzok, predpokladajúc, že účastníci trhu konajú vo svojom najlepšom ekonomickom záujme.**

▼M33

23 Pri vypracovávaní týchto predpokladov účtovná jednotka nemusí identifikovať konkrétnych účastníkov trhu. Namiesto toho účtovná jednotka identifikuje vlastnosti, ktorými sa účastníci trhu rozlišujú vo všeobecnosti, berúc do úvahy faktory špecifické pre

a) aktívum alebo záväzok,

b) hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre toto aktívum alebo záväzok a

c) účastníkov trhu, s ktorými by účtovná jednotka uskutočnila transakciu na danom trhu.

Cena

24 Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku v rámci riadnej transakcie na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok (t. j. výstupná cena) bez ohľadu na to, či sa táto cena dá priamo zistiť alebo odhadnúť použitím inej techniky oceňovania.

25 Cena na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu použitá na ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou sa neupravuje o *transakčné náklady*. Transakčné náklady sa zaúčtujú v súlade s ostatnými IFRS. Transakčné náklady nie sú typické pre aktívum alebo záväzok, sú skôr špecifické pre transakciu a budú závisieť od toho, ako účtovná jednotka uskutoční transakciu s aktívom alebo záväzkom.

26 Transakčné náklady nezahŕňajú *náklady na dopravu*. Ak je vlastnosťou aktíva jeho umiestnenie (ako to môže byť napríklad v prípade komodity), cena na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu sa upraví o prípadné náklady, ktoré by vznikli pri preprave aktíva z jeho súčasného miesta na daný trh.

Uplatňovanie na nefinančné aktíva

Maximálne a najlepšie využitie nefinančných aktív

27 Pri oceňovaní nefinančných aktív reálnou hodnotou sa berie do úvahy schopnosť účastníka trhu vytvárať ekonomické úžitky *maximálnym a najlepším využitím* aktíva alebo jeho predajom inému účastníkovi trhu, ktorý by aktívum maximálne a čo najlepšie využil.

28 Pri maximálnom a najlepšom využití nefinančných aktív sa berie do úvahy využitie aktíva, ktoré je fyzicky možné, prípustné podľa právnych predpisov a finančne uskutočniteľné, takto:

a) Využitie, ktoré je fyzicky možné, berie do úvahy fyzické vlastnosti aktíva, ktoré by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva (napr. umiestnenie alebo veľkosť aktíva).

b) Využitie, ktoré je prípustné podľa platných predpisov, berie do úvahy právne obmedzenia používania aktíva, ktoré by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovovaní ceny aktíva (napr. predpisy o územnom členení, ktoré sa vzťahujú na aktívum).

c) Pri využití, ktoré je finančne uskutočniteľné, sa berie do úvahy, či využitie aktíva, ktoré je fyzicky možné a prípustné podľa právnych predpisov, vytvára primeraný príjem alebo peňažné toky (berúc do úvahy náklady na premenu aktíva na dané využitie), ktorých výsledkom je návratnosť investície, ktorú by účastníci trhu vyžadovali od investície do daného aktíva na dané využitie.

▼M33

29 Maximálne a najlepšie využitie sa určuje z hľadiska účastníkov trhu, dokonca aj vtedy, ak má účtovná jednotka v úmysle využiť aktívum inak. Predpokladá sa však, že súčasné využitie nefinančného aktíva účtovnou jednotkou je maximálne a najlepšie využitie, pokiaľ trhové alebo iné faktory nenaznačujú, že iné využitie aktíva účastníkmi trhu by hodnotu aktíva maximalizovalo.

30 Účtovná jednotka môže mať v úmysle nevyužiť nadobudnuté nefinančné aktíva aktívne alebo môže mať v úmysle nevyužiť aktíva maximálne a čo najlepšie, aby chránila svoje konkurenčné postavenie alebo z iných dôvodov. Môže sa napríklad stať, že účtovná jednotka plánuje využiť nadobudnutý nehmotný majetok na svoju ochranu tým, že zabráni iným, aby ho využívali. Účtovná jednotka má napriek tomu oceniť nefinančné aktívum reálnou hodnotou tak, že bude predpokladať jeho maximálne a najlepšie využitie účastníkmi trhu.

Predpoklad ocenenia pri nefinančných aktívach

31 Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva tvorí predpoklad ocenenia, ktorý sa využíva pri oceňovaní aktíva reálnou hodnotou, takto:

a) Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva môže poskytnúť účastníkom trhu maximálnu hodnotu prostredníctvom jeho využitia v kombinácii s ďalšími aktívami ako skupinou (ktoré sú nainštalované alebo inak nakonfigurované na použitie) alebo v kombinácii s ďalšími aktívami a záväzkami (napr. podnik).

   i) Ak maximálnym a najlepším využitím aktíva je využitie aktíva v kombinácii s ďalšími aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami, reálna hodnota aktíva je cena, ktorú by bolo možné získať v rámci bežnej transakcie predaja aktíva, predpokladajúc, že sa aktívum použije spolu s ďalšími aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami a že tieto aktíva a záväzky (t. j. doplnkové aktíva a súvisiace záväzky) by mali účastníci trhu k dispozícii.

   ii) Medzi záväzky spojené s aktívami a doplnkovými aktívami patria záväzky, ktoré sa použili na financovanie prevádzkového kapitálu, ale nepatria sem záväzky použité na financovanie aktív iných, ako sú aktíva patriace do skupiny aktív.

   iii) Predpoklady maximálneho a najlepšieho využitia nefinančného aktíva musia byť konzistentné pre všetky aktíva (pre ktoré je maximálne a najlepšie využitie relevantné) zo skupiny aktív alebo skupiny aktív alebo záväzkov, v rámci ktorej sa má aktívum využiť.

b) Maximálne a najlepšie využitie nefinančného aktíva by mohlo účastníkom trhu poskytnúť maximálnu hodnotu samostatne. Ak sa má maximálne a najlepšie využitie aktíva využiť samostatne, reálna hodnota aktíva je cena, ktorá by sa získala pri bežnej transakcii predaja aktíva účastníkom trhu, ktorí by aktívum využívali samostatne.

▼M33

32 Pri ocenení nefinančného aktíva reálnou hodnotou sa predpokladá, že aktívum sa predáva v súlade so zúčtovacou jednotkou špecifikovanou v iných IFRS (ktorou môže byť individuálne aktívum). Je to aj v prípade, keď sa pri oceňovaní reálnou hodnotou predpokladá, že maximálne a najlepšie využitie aktíva sa má využiť v kombinácii s ostatnými aktívami alebo s ostatnými aktívami a záväzkami, pretože pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že účastník trhu už vlastní doplnkové aktíva a súvisiace záväzky.

33 V odseku B3 sa opisuje uplatnenie koncepcie predpokladu oceňovania pri nefinančných aktívach.

Uplatnenie na záväzky a vlastné nástroje vlastného imania účtovnej jednotky

Všeobecné zásady

34 Pri oceňovaní reálnou hodnotou sa predpokladá, že finančný alebo nefinančný záväzok alebo vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky (napr. podiely na vlastnom imaní vydané ako plnenie v rámci podnikovej kombinácie) sa k dátumu ocenenia prevedie na účastníka trhu. Pri prevode záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky sa predpokladá, že:

a) **záväzok by ostal nesplatený a od nadobúdajúceho účastníka trhu by sa vyžadovalo splnenie záväzku. K dátumu ocenenia by záväzok nebol vysporiadaný s protistranou, ani by inak nezanikol;**

b) **vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky by ostal nesplatený a nadobúdajúci účastník trhu by prevzal práva a zodpovednosti spojené s nástrojom. K dátumu ocenenia by nástroj nebol zrušený, ani by inak nezanikol.**

35 Dokonca aj v prípade, keď neexistuje žiadny pozorovateľný trh, ktorý by poskytol informácie cenách za prevod záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky (napr. pretože zmluvné alebo iné právne obmedzenia bránia prevodu daných položiek), môže existovať pozorovateľný trh pre tieto položky, ak ich majú v držbe iné strany ako aktíva (napr. podnikový dlhopis alebo kúpna opcia na akcie účtovnej jednotky).

36 Účtovná jednotka má v každom prípade maximalizovať použitie príslušných zistiteľných vstupov a minimalizovať použitie nezistiteľných vstupov, aby splnila cieľ ocenenia reálnou hodnotou, ktorou je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia prevodu záväzku alebo nástroja vlastného imania medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.

Záväzky a nástroje vlastného imania v držbe iných strán ako aktíva

37 Keď nie je k dispozícii kótovaná cena za prevod rovnakého alebo podobného záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky a rovnakú položku má v držbe iná strana ako aktívum, účtovná jednotka ocení záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou z hľadiska účastníka trhu, ktorý má k dátumu ocenenia v držbe rovnakú položku ako aktívum.

38 V takých prípadoch účtovná jednotka oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou takto:

a) použije kótovanú cenu na *aktívnom trhu* pre identickú položku, ktorú má v držbe iná strana ako aktívum, ak je táto cena k dispozícii,

▼M33

b) ak táto cena k dispozícii nie je, použije iné zistiteľné vstupy, ako je kótovaná cena na trhu, ktorý nie je aktívny, za rovnakú položku, ktorú má v držbe iná strana ako aktívum,

c) ak nie sú k dispozícii pozorovateľné ceny uvedené v písmenách a) a b), použije inú techniku oceňovania, ako napríklad:

i) *výnosový prístup* (napr. techniku súčasnej hodnoty, ktorá berie do úvahy budúce peňažné toky, ktoré by účastník trhu očakával od držby záväzku alebo nástroja vlastného imania ako aktíva, pozri odseky B10 a B11),

ii) *trhový prístup* (napr. použitie kótovaných cien za podobné záväzky alebo nástroje vlastného imania v držbe iných strán ako aktíva, pozri odseky B5 až B7).

39 Účtovná jednotka upraví kótovanú cenu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, ktorý má v držbe iná strana ako aktívum, len ak existujú faktory špecifické pre aktívum, ktoré sa nevzťahujú na ocenenie záväzku alebo nástroja vlastného imania reálnou hodnotou. Účtovná jednotka zabezpečí, aby cena aktíva neodrážala účinok obmedzenia, ktorý bráni predaju daného aktíva. Medzi niektoré faktory, ktoré môžu naznačovať, že kótovaná cena aktíva by sa mala upraviť, patria:

a) Kótovaná cena za aktívum sa týka podobného (ale nie rovnakého) záväzku alebo nástroja vlastného imania, ktorý má v držbe iná strana ako aktívum. Napríklad záväzok alebo nástroj vlastného imania môže mať konkrétnu vlastnosť (napr. úverovú kvalitu emitenta), ktorá sa líši od vlastnosti zohľadnenej v reálnej hodnote podobného záväzku alebo nástroja vlastného imania v držbe ako aktíva.

b) Zúčtovacia jednotka za aktívum nie je rovnaká ako za záväzok alebo nástroj vlastného imania. Napríklad v prípade záväzkov odráža cena za aktívum v niektorých prípadoch kombinovanú cenu za celok pozostávajúci zo súm splatných emitentom a z úverového zlepšenia tretej strany. Ak zúčtovacia jednotka za záväzok nie je zúčtovacou jednotkou za kombinovaný celok, cieľom je oceniť reálnu hodnotu záväzku emitenta, a nie reálnu cenu kombinovaného celku. Preto by účtovná jednotka v takých prípadoch mala upraviť zistenú cenu za aktívum, aby sa vylúčil účinok úverového zlepšenia tretej strany.

Záväzky a nástroje vlastného imania, ktoré nemajú iné strany v držbe ako aktíva

40 Keď nie je k dispozícii kótovaná cena za prevod rovnakého alebo podobného záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky a rovnakú položku nemá v držbe iná strana ako aktívum, účtovná jednotka oceňuje záväzok alebo nástroj vlastného imania reálnou hodnotou použitím techniky oceňovania z hľadiska účastníka trhu, ktorý má záväzok alebo vydal nárok na vlastné imanie.

41 Napríklad pri uplatnení techniky súčasnej hodnoty by účtovná jednotka mohla zobrať do úvahy buď

a) budúce peňažné toky smerom von, ktoré by účastník trhu očakával pri splnení záväzku vrátane kompenzácie, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie záväzku (pozri odseky B31 až B33) alebo

▼M33

b) sumu, ktorú by účastník trhu dostal, ak by prijal rovnaký záväzok alebo vydal nástroj vlastného imania, použijúc predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny rovnakej položky (napr. majúcej rovnaké úverové vlastnosti) na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre vydanie záväzku alebo nástroja vlastného imania s rovnakými zmluvnými podmienkami.

Riziko neplnenia

42 **Reálna hodnota záväzku odráža účinok *rizika neplnenia.* Riziko neplnenia zahŕňa, ale nie je obmedzené len na vlastné úverové riziko účtovnej jednotky (ako je definované v IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejnenia*). Predpokladá sa, že riziko neplnenia je rovnaké pred a po prevode záväzku.**

43 Pri oceňovaní záväzku reálnou hodnotou by mala účtovná jednotka brať do úvahy účinok jej úverového rizika (úverovú bonitu) a akékoľvek ďalšie faktory, ktoré by mohli ovplyvniť pravdepodobnosť, že záväzok bude alebo nebude splnený. Tento účinok sa môže líšiť v závislosti od záväzku, napríklad:

a) či je záväzkom povinnosť dodať peňažnú hotovosť (finančný záväzok) alebo povinnosť dodať tovar alebo služby (nefinančný záväzok),

b) podmienky prípadného úverového zlepšenia týkajúce sa záväzku.

44 Reálna hodnota záväzku odráža účinok rizika neplnenia na základe jeho zúčtovacej jednotky. Vydavateľ záväzku vydaného s neoddeliteľným úverovým zlepšením tretej strany, ktoré sa účtuje oddelene od záväzku, nezahŕňa účinok úverového zlepšenia (napr. záruku tretej strany za dlh) do ocenenia záväzku reálnou hodnotou. Ak sa úverové zlepšenie účtuje osobitne od záväzku, vydavateľ by pri oceňovaní záväzku reálnou hodnotou mal zobrať do úvahy svoju vlastnú úverovú bonitu a nie bonitu nezávislého ručiteľa.

Obmedzenie, ktoré bráni prevodu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky

45 Pri oceňovaní reálnej hodnoty záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky účtovná jednotka nezahrnie osobitný vstup alebo úpravu ostatných *vstupov* súvisiacich s existenciou obmedzenia, ktoré bráni prevodu tejto položky. Účinok obmedzenia, ktoré bráni prevodu záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, je buď implicitne alebo explicitne zahrnutý v ostatných vstupoch do ocenenia reálnou hodnotou.

46 Napríklad k dátumu transakcie tak veriteľ, ako aj povinná strana akceptovali transakčnú cenu za záväzok s plným vedomím, že záväzok zahŕňa obmedzenie, ktoré bráni jeho prevodu. Následkom zahrnutia obmedzenia do transakčnej ceny sa k dátumu transakcie nevyžaduje osobitný vstup alebo úprava existujúceho vstupu, aby sa zohľadnil účinok obmedzenia prevodu. Podobne sa ani k nasledujúcim dátumom oceňovania nevyžaduje osobitný vstup alebo úprava existujúceho vstupu, ktorý by odrážal účinok obmedzenia prevodu.

▼M33

Finančný záväzok s prvkom splatnosti na požiadanie

47 Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napr. vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia ako suma splatná na požiadanie, diskontovaná od prvého dňa, od ktorého môže vzniknúť požiadavka na jej splatenie.

Uplatnenie na finančné aktíva a finančné záväzky s kompenzačnými pozíciami pri trhových rizikách alebo úverovom riziku protistrany

48 Účtovná jednotka, ktorá vlastní skupinu finančných aktív a finančných záväzkov, je vystavená trhovým rizikám (ako sú definované v IFRS 7) a úverovému riziku (ako je definované v IFRS 7) každej z protistrán. Ak účtovná jednotka spravuje túto skupinu finančných aktív a finančných záväzkov na základe jej čistej expozície buď voči trhovým rizikám alebo úverovému riziku, účtovná jednotka má povolené uplatniť výnimku z tohto IFRS pre oceňovanie reálnou hodnotou. Táto výnimka povoľuje, aby účtovná jednotka oceňovala skupinu finančných aktív a finančných záväzkov reálnou hodnotou na základe ceny, ktorú by získala za predaj čistej dlhej pozície (t. j. aktíva) pri expozícii voči konkrétnemu riziku alebo za prevod čistej krátkej pozície (t. j. záväzku) pri expozícii voči konkrétnemu riziku v rámci riadnej transakcie medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Preto účtovná jednotka oceňuje skupinu finančných aktív alebo finančných záväzkov reálnou hodnotou v súlade s tým, ako by účastníci trhu stanovili cenu čistej expozície voči riziku k dátumu ocenenia.

49 Účtovná jednotka má povolené použiť výnimku uvedenú v odseku 48 len vtedy, keď spĺňa všetky tieto podmienky:

a) spravuje skupinu finančných aktív a finančných záväzkov na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči konkrétnemu trhovému riziku (alebo rizikám) alebo úverovému riziku konkrétnej protistrany v súlade so zdokumentovanou stratégiou riadenia rizík účtovnej jednotky alebo jej investičnou stratégiou,

b) poskytuje informácie na základe toho o skupine finančných aktív a finančných záväzkov kľúčovým riadiacim pracovníkom účtovnej jednotky, ako je vymedzené v štandarde IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách* a

c) vyžaduje sa od nej alebo sa rozhodla oceniť tieto finančné aktíva a finančné záväzky reálnou hodnotou vo výkaze o finančnej situácii na konci obdobia vykazovania.

50 Výnimka uvedená v odseku 48 sa netýka prezentácie účtovnej závierky. V niektorých prípadoch sa základ pre prezentáciu finančných nástrojov vo výkaze finančnej situácie líši od základu pre oceňovanie finančných nástrojov, napríklad, ak sa v IFRS nevyžaduje alebo nepovoľuje, aby sa finančné nástroje prezentovali v čistom vyjadrení. V takých prípadoch môže účtovná jednotka potrebovať priradiť úpravy na úrovni portfólia (pozri odseky 53 až 56) jednotlivým aktívam alebo záväzkom, ktoré tvoria skupinu finančných aktív a finančných záväzkov spravovaných na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči riziku. Účtovná jednotka ich priradí na primeranom a konzistentnom základe použitím metodiky vhodnej za daných okolností.

▼M33

51 Účtovná jednotka príjme rozhodnutie o účtovnej politike v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, aby mohla využiť výnimku uvedenú v odseku 48. Účtovná jednotka, ktorá využije výnimku, uplatňuje na konkrétne portfólio túto účtovnú politiku vrátane svojej politiky na priraďovanie úprav „ponuky a dopytu“ (pozri odseky 53 až 55) a prípadných úverových úprav (pozri odsek 56), ak je to vhodné, konzistentne v jednotlivých obdobiach.

▼M53

52 Výnimka uvedená v odseku 48 sa uplatňuje len na finančné aktíva, finančné záväzky a iné zmluvy v rozsahu pôsobnosti IFRS 9 *Finančné nástroje* (alebo IAS 39 *Finančné nástroje*: *vykazovanie a oceňovanie*, ak IFRS 9 ešte nebol prijatý). Odkazy na finančné aktíva a finančné záväzky v odsekoch 48 až 51 a odsekoch 53 až 56 by sa mali vykladať tak, že sa vzťahujú na všetky zmluvy v rozsahu pôsobnosti IFRS 9 (alebo IAS 39, ak IFRS 9 ešte nebol prijatý), o ktorých sa účtuje v súlade s IFRS 9 (alebo IAS 39, ak IFRS 9 ešte nebol prijatý), bez ohľadu na to, či spĺňajú definície finančných aktív alebo finančných záväzkov uvedené v IAS 32 *Finančné nástroje*: *prezentácia*.

▼M33

Expozícia voči trhovým rizikám

53 Pri využití výnimky uvedenej v odseku 48 na oceňovanie skupiny finančných aktív a finančných záväzkov spravovaných na základe čistej expozície účtovnej jednotky voči určitému trhovému riziku (alebo rizikám) reálnou hodnotou účtovná jednotka použije cenu v rámci pásma ponuka – dopyt, ktorá najviac zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností pre čistú expozíciu účtovnej jednotky voči týmto trhovým rizikám (pozri odseky 70 a 71).

54 Pri využití výnimky uvedenej v odseku 48 účtovná jednotka zabezpečí, aby trhové riziko (alebo riziká), ktorým je účtovná jednotka vystavená v rámci tejto skupiny finančných aktív a finančných záväzkov, bolo v podstate rovnaké. Napríklad, účtovná jednotka by nemala kombinovať úrokové riziko spojené s finančným aktívom s rizikom spojeným so zmenami cien komodity súvisiaceho s finančným záväzkom, pretože ak by tak urobila, nezmiernilo by to expozíciu účtovnej jednotky voči úrokovému riziku alebo riziku spojenému so zmenami cien komodity. Pri použití výnimky uvedenej v odseku 48 sa pri oceňovaní finančných aktív a finančných záväzkov v skupine reálnou hodnotou zohľadňuje akékoľvek prípadné bázické riziko vyplývajúce z toho, že parametre trhového rizika nie sú rovnaké.

55 Podobne je aj trvanie expozície účtovnej jednotky voči určitému trhovému riziku (alebo rizikám) vyplývajúcemu z finančných aktív a finančných záväzkov v podstate rovnaké. Napríklad účtovná jednotka, ktorá využíva dvanásťmesačné termínované obchody (futurity) oproti peňažným tokom spojeným s 12-mesačnou expozíciou voči úrokovému riziku päťročného finančného nástroja v rámci skupiny, ktorú tvoria len tieto finančné aktíva a finančné záväzky, oceňuje reálnu hodnotu expozície voči dvanásťmesačnému úrokovému riziku v čistom vyjadrení a expozíciu voči zvyšným úrokovým rizikám (t. j. rokov 2 až 5) v hrubom vyjadrení.

Expozícia voči úverovému riziku konkrétnej protistrany

56 Pri použití výnimky uvedenej v odseku 48 na ocenenie skupiny finančných aktív a finančných záväzkov prijatých konkrétnou protistranou reálnou hodnotou účtovná jednotka zahrnie účinok čistej expozície účtovnej jednotky voči úverovému riziku danej protistrany alebo čistej expozície protistrany voči úverovému riziku účtovnej jednotky do oceňovania reálnou hodnotou, ak by účastníci trhu zohľadnili akékoľvek existujúce opatrenia, ktoré zmiernia expozíciu

▼M33

voči úverovému riziku v prípade neplnenia (napr. rámcovú dohodu o vzájomnom započítaní pohľadávok s protistranou alebo dohodu, ktorá vyžaduje výmenu kolaterálu na základe čistej expozície každej strany voči úverovému riziku druhej strany). Ocenenie reálnou hodnotou musí byť odrazom očakávaní pravdepodobnosti účastníkmi trhu, že takéto opatrenie bude v prípade neplnenia právne vymáhateľné.

Reálna hodnota pri prvotnom vykázaní

57 Keď sa aktívum nadobudne alebo záväzok prevezme v rámci výmennej transakcie za toto aktívum alebo záväzok, transakčná cena je cena zaplatená za nadobudnutie aktíva alebo prijatá za prevzatie záväzku (*vstupná cena*). Naopak, reálna hodnota aktíva alebo záväzku je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo zaplatila za prevod záväzku (výstupná cena). Účtovné jednotky nevyhnutne nepredávajú aktíva za ceny, za ktoré ho nadobudli. Podobne, účtovné jednotky nevyhnutne neprevádzajú záväzky za ceny, ktoré dostali za ich prevzatie.

58 V mnohých prípadoch sa transakčná cena bude rovnať reálnej hodnote (napr. mohlo by to byť v prípade, keď sa v deň transakcie uskutoční transakcia nákupu aktíva na trhu, na ktorom sa aktívum predá).

59 Pri určovaní, či sa reálna hodnota pri prvotnom vykázaní rovná transakčnej cene, účtovná jednotka zohľadňuje faktory špecifické pre danú transakciu a pre dané aktívum alebo záväzok. V odseku B4 sa opisujú situácie, keď pri prvotnom vykázaní transakčná cena nemusí predstavovať reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku.

60 Ak sa v inom IFRS vyžaduje alebo povoľuje, aby účtovná jednotka ocenila aktívum alebo záväzok najprv reálnou hodnotou a transakčná cena sa líši od reálnej hodnoty, účtovná jednotka vykáže v hospodárskom výsledku výsledný zisk alebo stratu, pokiaľ nie je v danom IFRS uvedené inak.

Techniky oceňovania

61 Účtovná jednotka používa techniky oceňovania, ktoré sú vhodné za daných okolností a pre ktoré je na účely oceňovania reálnou hodnotou k dispozícii dostatok údajov, maximalizujúc využitie príslušných zistiteľných vstupov a minimalizujúc používanie nezistiteľných vstupov.

62 Cieľom použitia techniky oceňovania je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Medzi tri často používané techniky oceňovania patrí trhová metóda, *nákladová metóda* a výnosová metóda. Hlavné aspekty týchto prístupov sú zhrnuté v odsekoch B5 až B11. Účtovná jednotka používa techniky oceňovania v súlade s jedným alebo viacerými týmito prístupmi k oceňovaniu reálnou hodnotou.

▼M33

63 V niektorých prípadoch bude vhodná jediná technika oceňovania (napr. pri oceňovaní aktíva alebo záväzku použitím kótovaných cien na aktívnom trhu pre identické aktíva alebo záväzky). V iných prípadoch budú vhodné kombinované techniky oceňovania (napr. mohol by to byť prípad oceňovania peňazotvornej jednotky). Ak sa na oceňovanie reálnou hodnotou použijú kombinované techniky oceňovania, výsledky (t. j. príslušné ukazovatele reálnej hodnoty) sa vyhodnotia berúc do úvahy primeranosť intervalu hodnôt naznačených týmito výsledkami. Ocenenie reálnou hodnotou je ten bod z intervalu hodnôt, ktorý najlepšie zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností.

64 Ak je transakčná cena pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou a na ocenenie reálnou hodnotou sa v nasledujúcich obdobiach použije technika oceňovania, ktorá využíva nezistiteľné vstupy, technika oceňovania sa kalibruje tak, aby sa výsledok techniky oceňovania rovnal pri prvotnom vykázaní transakčnej cene. Kalibrácia zabezpečí, aby technika oceňovania odrážala bežné trhové podmienky a účtovnej jednotke pomáha určiť, či je potrebná úprava techniky oceňovania (napr. mohla by existovať vlastnosť aktíva alebo záväzku, ktorú technika oceňovania nezachytáva). Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou použitím techniky alebo techník oceňovania, ktoré využívajú nezistiteľné vstupy, zabezpečí, aby tieto techniky oceňovania odrážali pozorovateľné údaje z trhu (napr. cenu za podobné aktívum alebo záväzok) k dátumu ocenenia.

65 Techniky oceňovania použité na ocenenie reálnou hodnotou sa musia uplatňovať konzistentne. Zmena techniky oceňovania alebo jej uplatňovania (napr. zmena váženia pri použití kombinovaných techník oceňovania alebo zmena úpravy použitej na techniku oceňovania) je však vhodná, ak má zmena za následok ocenenie, ktoré je rovnaké alebo reprezentatívnejšie ako reálna hodnota za daných okolností. Môže to byť v prípade, keď napríklad nastane ktorákoľvek z týchto udalostí:

a) vzniknú nové trhy,

b) sú k dispozícii nové informácie,

c) predtým používané informácie už nie sú k dispozícii,

d) techniky oceňovania sa zlepšia, alebo

e) zmenia sa trhové podmienky.

66 Revízie vyplývajúce zo zmeny techniky oceňovania alebo jej uplatňovania sa účtujú ako zmena v účtovnom odhade v súlade so štandardom IAS 8. Zverejnenia uvedené v štandarde IAS 8 pre zmenu účtovného odhadu sa však pri revíziách vyplývajúcich zo zmeny techniky oceňovania alebo jej uplatňovania nevyžadujú.

Vstupy do techník oceňovania

Všeobecné zásady

67 Technikami oceňovania použitými na oceňovanie reálnou hodnotou sa maximalizuje používanie príslušných zistiteľných vstupov a minimalizuje používanie nezistiteľných vstupov.

68 Medzi príklady trhov, na ktorých sa môžu zistiť vstupy pre niektoré aktíva a záväzky (napr. finančné nástroje) patria burzové trhy, dílerské trhy, trhy so sprostredkovanými obchodmi a organizované trhy (pozri odsek B34).

▼M33

69 Účtovná jednotka zvolí vstupy, ktoré sú v súlade s vlastnosťami aktíva alebo záväzku, ktoré by zobrali do úvahy účastníci trhu pri transakcii s aktívom alebo záväzkom (pozri odseky 11 a 12). V niektorých prípadoch povedú tieto vlastnosti k uplatneniu úpravy, ako je prémia alebo diskont (napr. prémia za ovládanie alebo diskont za nekontrolný podiel). Ocenenie reálnou hodnotou však nezahŕňa prémiu alebo diskont, ktoré nie sú v súlade so zúčtovacou jednotkou v štandarde IFRS, ktorý vyžaduje alebo povoľuje ocenenie reálnou hodnotou (pozri odseky 13 a 14). Prémie alebo diskonty, ktoré ako vlastnosť držby účtovnej jednotky odrážajú skôr veľkosť (konkrétne blokovací faktor, ktorý upravuje kótovanú cenu aktíva alebo záväzku, pretože bežný denný objem obchodov na trhu nestačí absorbovať množstvo v držbe účtovnej jednotky, ako je opísané v odseku 80), a nie ako vlastnosť aktíva alebo záväzku (napr. prémiu za ovládanie pri oceňovaní kontrolného podielu reálnou hodnotou), nie sú pri oceňovaní reálnou hodnotou povolené. V každom prípade, keď existuje kótovaná cena na aktívnom trhu (t. j. *vstup úrovne 1*) pre aktívum alebo záväzok, účtovná jednotka použije túto cenu bez úpravy pri oceňovaní reálnou hodnotou s výnimkou prípadov uvedených v odseku 79.

Vstupy založené na cenách ponuky a dopytu

70 Ak aktívum alebo záväzok ocenené reálnou hodnotou majú cenu ponuky a cenu dopytu (napr. vstup z dílerského trhu), na ocenenie reálnou hodnotou sa použije cena v rámci pásma ponuka – dopyt, ktorá najviac zodpovedá reálnej hodnote za daných okolností bez ohľadu na to, či je vstup kategorizovaný v rámci hierarchie reálnych hodnôt (t. j. úroveň 1, 2 alebo 3; pozri odseky 72 až 90). Použitie cien ponuky za pozície aktív a cien dopytu za pozície pasív je povolené, ale sa nevyžaduje.

71 V tomto IFRS sa nevylučuje použitie strednej trhovej ceny, ani iné spôsoby stanovovania cien, ktoré používajú účastníci trhu ako praktickú pomôcku na oceňovanie reálnou hodnotou v rámci pásma ponuka – dopyt.

Hierarchia reálnych hodnôt

72 Na zvýšenie konzistentnosti a porovnateľnosti ocenení reálnou hodnotou a súvisiacich zverejnení sa v tomto IFRS zavádza hierarchia reálnych hodnôt, ktorá kategorizuje vstupy techník oceňovania používaných na oceňovanie reálnou hodnotou do troch úrovní (pozri odseky 76 až 90). V rámci hierarchie reálnych hodnôt majú najvyššiu prioritu kótované ceny (neupravené) za rovnaké aktíva alebo rovnaké záväzky na aktívnych trhoch (vstupy úrovne 1) a najnižšiu prioritu nezistiteľné vstupy (*vstupy úrovne 3*).

73 V niektorých prípadoch sa vstupy použité na ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou môžu zaradiť do rozličných úrovní hierarchie reálnych hodnôt. V takých prípadoch sa ocenenie reálnou hodnotou zaradí ako celok do rovnakej úrovne hierarchie reálnych hodnôt ako vstup najnižšej úrovne, ktorý je významný pre ocenenie ako celok. Posudzovanie významnosti určitého vstupu pre ocenenie ako celok si vyžaduje posúdenie, zohľadňujúc faktory špecifické pre aktívum alebo záväzok. Úpravy, pomocou ktorých možno dosiahnuť ocenenie založené na reálnej hodnote, ako sú náklady na predaj pri oceňovaní reálnou hodnotou zníženou o náklady na predaj, sa neberú do úvahy pri určovaní úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou zaradené.

▼M33

74 Dostupnosť príslušných vstupov a ich relatívnej subjektivity môže ovplyvniť výber vhodných techník oceňovania (pozri odsek 61). Hierarchia reálnych hodnôt však stanovuje priority vstupov do techník oceňovania, a nie techník oceňovania používaných na oceňovanie reálnou hodnotou. Napríklad ocenenie reálnou hodnotou získané použitím techniky súčasnej hodnoty sa môže kategorizovať ako úroveň 2 alebo úroveň 3 v závislosti od vstupov, ktoré sú významné pre celé ocenenie, a od úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú tieto vstupy zaradené.

75 Ak si zistiteľný vstup vyžaduje úpravu pomocou nezistiteľného vstupu a táto úprava má za následok podstatne vyššie alebo nižšie ocenenie reálnou hodnotou, výsledné ocenenie by sa kategorizovalo ako úroveň 3 hierarchie reálnych hodnôt. Napríklad, ak by účastník trhu bral pri odhade ceny aktíva do úvahy účinok vplyvu obmedzenia predaja aktíva, účtovná jednotka by upravila kótovanú cenu tak, aby odrážala účinok tohto obmedzenia. Ak táto kótovaná cena je *vstupom úrovne 2* a úprava je nezistiteľným vstupom, ktorý je významný pre celé ocenenie, toto ocenenie by sa v hierarchii reálnych hodnôt kategorizovalo ako úroveň 3.

Vstupy úrovne 1

76 Vstupmi úrovne 1 sú kótované ceny (neupravené) za rovnaké aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch, ku ktorým má účtovná jednotka prístup k dátumu ocenenia.

77 Kótovaná cena na aktívnom trhu je najspoľahlivejším dôkazom reálnej hodnoty a vždy, keď je to možné, sa používa na ocenenie reálnou hodnotou bez úpravy s výnimkou prípadov uvedených v odseku 79.

78 Vstup úrovne 1 bude k dispozícii pre veľké množstvo finančných aktív a finančných záväzkov, z ktorých niektoré sa môžu vymieňať na viacerých aktívnych trhoch (napr. na rozličných burzách). Dôraz sa preto na úrovni 1 kladie na určenie:

(a) hlavného trhu pre aktívum alebo záväzok alebo v prípade neexistencie hlavného trhu najvýhodnejšieho trhu pre aktívum alebo záväzok a

(b) či účtovná jednotka môže uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom za cenu na danom trhu k dátumu ocenenia.

79 Účtovná jednotka nerobí úpravu vstupu úrovne 1 s výnimkou týchto okolností:

a) keď má účtovná jednotka v držbe veľký počet podobných (ale nie rovnakých) aktív alebo záväzkov (napr. dlhových cenných papierov), ktoré sú ocenené reálnou hodnotou a kótovaná cena na aktívnom trhu je k dispozícii, ale nie je ľahko dostupná pre každú položku týchto aktív alebo záväzkov jednotlivo (t. j. vzhľadom na veľký počet podobných aktív alebo záväzkov v držbe účtovnej jednotky by bolo ťažké získať informácie o cenách pre každú individuálnu položku aktív alebo záväzkov

▼M33

k dátumu ocenenia). V takom prípade môže účtovná jednotka použiť ako praktickú pomôcku pri oceňovaní reálnou hodnotou alternatívnu metódu stanovovania cien, ktorá nevyužíva výlučne kótované ceny (napr. maticové oceňovanie). Použitie alternatívnej metódy stanovovania cien má však za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt,

b) keď kótovaná cena na aktívnom trhu nepredstavuje k dátumu ocenenia reálnu hodnotu. Môže nastať prípad, keď sa napríklad vyskytnú významné udalosti (ako sú transakcie na organizovanom trhu, obchody na trhoch so sprostredkovanými obchodmi alebo oznámenia) po uzavretí trhu, ale pred dátumom ocenenia. Účtovná jednotka zavedie a dôsledne uplatňuje politiku na identifikáciu týchto udalostí, ktoré by mohli ovplyvniť ocenenia reálnou hodnotou. Ak je však kótovaná cena upravená o nové informácie, úprava má za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt,

c) keď sa oceňuje záväzok alebo vlastný nástroj vlastného imania účtovnej jednotky reálnou hodnotou použitím kótovanej ceny za rovnakú položku, s ktorou sa obchoduje na aktívnom trhu ako s aktívom a túto cenu je potrebné upraviť o faktory špecifické pre túto položku alebo aktívum (pozri odsek 39). Ak nie je potrebná žiadna úprava kótovanej ceny, výsledkom je ocenenie reálnou hodnotou zaradené do úrovne 1 hierarchie reálnych hodnôt. Úprava kótovanej ceny aktíva má však za následok ocenenie reálnou hodnotou zaradené do nižšej úrovne hierarchie reálnych hodnôt.

80 Ak účtovná jednotka má pozíciu v jednom aktíve alebo záväzku (vrátane pozície pozostávajúcej z veľkého počtu rovnakých aktív alebo záväzkov, ako je napríklad držba finančných nástrojov) a s aktívom alebo záväzkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálna hodnota aktíva alebo záväzku sa oceňuje na úrovni 1, ako súčin kótovanej ceny jedného aktíva alebo záväzku a množstva aktív alebo záväzkov v držbe účtovnej jednotky. To platí aj v prípade, keď bežný denný objem obchodov na trhu nestačí absorbovať množstvo v držbe a zadávanie ponúk na predaj pozície v rámci jednej transakcie môže ovplyvniť kótovanú cenu.

Vstupy úrovne 2

81 Vstupy úrovne 2 sú iné vstupy ako kótované ceny zahrnuté do úrovne 1, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok buď priamo alebo nepriamo.

82 Ak má aktívum alebo záväzok (zmluvne) vymedzenú dobu trvania, vstup úrovne 2 musí byť zistiteľný v podstate počas celej doby trvania aktíva alebo záväzku. Medzi vstupy úrovne 2 patria:

a) kótované ceny pre podobné aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch,

▼M33

b) kótované ceny za rovnaké alebo podobné aktíva alebo záväzky na trhoch, ktoré nie sú aktívne,

c) vstupy iné ako kótované ceny, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok, napríklad:

i) úrokové sadzby a výnosové krivky zistiteľné v bežne stanovených intervaloch,

ii) implikované volatility a

iii) úverové rozpätia,

d) *trhom potvrdené vstupy.*

83 Úpravy vstupov úrovne 2 sa budú líšiť v závislosti od faktorov špecifických pre aktívum alebo záväzok. Medzi tieto faktory patria:

a) stav alebo umiestnenie aktíva,

b) rozsah, v akom sa vstupy týkajú položiek, ktoré sú porovnateľné s aktívom alebo záväzkom (vrátane faktorov opísaných v odseku 39) a

c) objem alebo úroveň činnosti na trhoch, na ktorých sú vstupy zistiteľné.

84 Úprava vstupu úrovne 2, ktorá je významná pre celé ocenenie, môže mať za následok zaradenie ocenenia reálnou hodnotou do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, ak úprava využíva významné nezistiteľné vstupy.

85 V odseku B35 sa opisuje použitie vstupov úrovne 2 pre konkrétne aktíva a záväzky.

Vstupy úrovne 3

86 Vstupy úrovne 3 sú nezistiteľné vstupy pre aktívum alebo záväzok.

87 Nezistiteľné vstupy sa používajú na ocenenie reálnou hodnotou vtedy, ak príslušné zistiteľné vstupy nie sú k dispozícii, čím sa umožnia situácie, v ktorých je malá, ak vôbec nejaká, činnosť na trhu pre dané aktívum alebo záväzok k dátumu ocenenia. Cieľ ocenenia reálnou hodnotou však ostáva rovnaký, t. j. výstupná cena k dátumu ocenenia z hľadiska účastníka trhu, ktorý vlastní aktívum alebo má záväzok. Preto sa majú v nezistiteľných vstupoch odrážať predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku vrátane predpokladov o riziku.

▼M33

88 Predpoklady o riziku zahŕňajú riziko spojené s konkrétnou technikou oceňovania použitou na ocenenie reálnou hodnotou (ako je napríklad model oceňovania) a riziko spojené so vstupmi do techniky oceňovania. Ocenenie, ktoré nezahŕňa úpravu o riziká, by nepredstavovalo ocenenie reálnou hodnotou, ak by účastníci trhu použili úpravu o riziko pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku. Mohlo by byť napríklad potrebné zahrnúť úpravu o riziko, keď existuje významná neistota ocenenia (napr. keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne činnosti v porovnaní s obvyklou trhovou činnosťou súvisiacou s aktívom alebo záväzkom alebo podobným aktívami alebo záväzkami a účtovná jednotka zistila, že transakčná cena alebo kótovaná cena nepredstavuje reálnu hodnotu, ako je opísané v odsekoch B37 až B47).

89 Účtovná jednotka pripraví nezistiteľné vstupy použitím najlepších dostupných informácií za daných okolností, ktoré môžu zahŕňať vlastné údaje účtovnej jednotky. Pri príprave nezistiteľných vstupov môže účtovná jednotka začať vlastnými údajmi, ale tieto údaje upraví, ak primerane dostupné informácie naznačujú, že ostatní účastníci trhu by použili iné údaje alebo ak má účtovná jednotka niečo osobitné, čo nemajú k dispozícii ostatní účastníci trhu (napr. synergia osobitná pre účtovnú jednotku). Účtovná jednotka nemusí vynaložiť maximálne úsilie na získanie informácií o predpokladoch účastníkov trhu. Zohľadňuje však všetky informácie o predpokladoch účastníkov trhu, ktoré sú primerane dostupné. Nezistiteľné vstupy získané spôsobom opísaným v predchádzajúcom texte sa považujú za predpoklady účastníkov trhu a spĺňajú cieľ oceňovania reálnou hodnotou.

90 V odseku B36 sa opisuje použitie vstupov úrovne 3 pre konkrétne aktíva a záväzky.

ZVEREJŇOVANIE

91 Účtovná jednotka zverejní informácie, ktoré pomôžu používateľom jej účtovnej závierky posúdiť:

a) **v prípade aktív a záväzkov, ktoré sa vo výkaze finančnej situácie po prvotnom vykázaní oceňujú opakovane alebo neopakovane reálnou hodnotou, techniky oceňovania a vstupy použité na získanie týchto ocenení,**

b) **v prípade opakovaných ocenení reálnou hodnotou použitím významných nezistiteľných vstupov (úrovne 3) účinok ocenení na hospodársky výsledok alebo iný komplexný výsledok za dané obdobie.**

▼**M33**

92 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 91 účtovná jednotka berie do úvahy všetky tieto faktory:

a) úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie požiadaviek na zverejňovanie,

b) dôraz, aký je potrebné klásť na jednotlivé požiadavky,

c) do akej miery agregovať alebo rozčleňovať údaje a

d) či používatelia účtovných závierok potrebujú dodatočné informácie na zhodnotenie zverejnených kvantitatívnych informácií.

Ak zverejnenia poskytnuté v súlade s týmto IFRS alebo inými IFRS nestačia na splnenie cieľov uvedených v odseku 91, účtovná jednotka zverejní dodatočné informácie potrebné na splnenie týchto cieľov.

93 Na splnenie cieľov uvedených v odseku 91 účtovná jednotka zverejní minimálne nasledujúce informácie pre každú triedu aktív a záväzkov (informácie o určovaní príslušných tried aktív a záväzkov pozri v odseku 94) oceňovaných reálnou hodnotou (vrátane ocenení reálnou hodnotou patriacich do rozsahu pôsobnosti tohto IFRS) vo výkaze o finančnej situácii po prvotnom vykázaní:

a) v prípade opakovaných a neopakovaných ocenení reálnou hodnotou ocenenie reálnou hodnotou na konci obdobia vykazovania a v prípade neopakovaných ocenení reálnou hodnotou dôvody ocenenia. Opakované ocenenia aktív alebo záväzkov reálnou hodnotou sú ocenenia, ktoré ostatné IFRS vyžadujú alebo povoľujú vo výkaze finančnej situácie na konci každého obdobia vykazovania. Neopakované ocenenia aktív alebo záväzkov reálnou hodnotou sú ocenenia, ktoré ostatné IFRS vyžadujú alebo povoľujú vo výkaze finančnej situácie za určitých okolností (napr. keď účtovná jednotka oceňuje aktívum určené na predaj za reálnu hodnotu zníženú o náklady na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činnosti*, pretože reálna hodnota aktíva znížená o náklady na predaj je nižšia ako je jeho účtovná hodnota),

b) v prípade opakovaných a neopakovaných ocenení reálnou hodnotou, úroveň hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú zaradené ocenenia reálnou hodnotou ako celok (úroveň 1, 2 alebo 3),

c) v prípade aktív a záväzkov v držbe na konci obdobia vykazovania, ktoré sa opakovane oceňujú reálnou hodnotou, sumy akýchkoľvek presunov medzi úrovňou 1 a úrovňou 2 hierarchie reálnych hodnôt, dôvody týchto presunov a politiku účtovnej jednotky pre určovanie, kedy sa predpokladá, že k presunom medzi týmito úrovňami došlo (pozri odsek 95). Presuny do jednotlivých úrovní sa zverejňujú a opisujú oddelene od presunov z jednotlivých úrovní,

▼M33

d) v prípade opakovaných a neopakovaných ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 2 a úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, opis techniky (techník) oceňovania a vstupov použitých na ocenenie reálnou hodnotou. V prípade zmeny techniky oceňovania (napr. zmena z trhovej metódy na výnosovú metódu alebo použitie doplňujúcej techniky oceňovania) účtovná jednotka zverejňuje túto zmenu a dôvod(y) na jej uskutočnenie. V prípade ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt účtovná jednotka poskytne kvantitatívne informácie o významných nezistiteľných vstupoch použitých na ocenenie reálnou hodnotou. Od účtovnej jednotky sa nevyžaduje, aby vytvorila kvantitatívne informácie na splnenie tejto požiadavky na zverejnenie, ak účtovná jednotka nepripravuje pri oceňovaní reálnou hodnotou kvantitatívne nezistiteľné vstupy (napr. keď účtovná jednotka využíva ceny z predchádzajúcich transakcií alebo informácie tretích strán o stanovovaní cien bez úpravy). Pri poskytovaní tohto zverejnenia však účtovná jednotka nemôže ignorovať kvantitatívne nezistiteľné vstupy, ktoré sú významné pre ocenenie reálnou hodnotou a ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné,

e) v prípade opakovaných ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt odsúhlasovanie zostatkov počínajúc prvotnými zostatkami až po konečné zostatky, oddelene opisujúc zmeny počas obdobia, ktoré možno pripísať:

   i) celkovým ziskom alebo stratám za obdobie vykázané v hospodárskom výsledku a položke (položkám) riadkov v hospodárskom výsledku, v ktorom sú tieto zisky alebo straty vykázané,

   ii) celkovým ziskom alebo stratám za obdobie vykázané v inom komplexnom výsledku a položke (položkám) riadkov vo výkaze iného komplexného výsledku, v ktorých sú tieto zisky alebo straty vykázané,

   iii) nákupom, predajom, emisiám a splateniam (každý z týchto typov zmeny sa zverejňuje osobitne),

   iv) sumám akýchkoľvek presunov do alebo z úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, dôvody týchto presunov a politiku účtovnej jednotky pre určovanie, kedy sa predpokladá, že k týmto presunom medzi úrovňami došlo (pozri odsek 95). Presuny do úrovne 3 sa zverejňujú a opisujú oddelene od presunov z úrovne 3,

f) v prípade opakovaných ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, výšku celkových príjmov alebo strát za obdobie uvedené v písmene e) bod i) zahrnutých do hospodárskeho výsledku, ktoré možno pripísať zmene nerealizovaných ziskov alebo strát týkajúcich sa týchto aktív a záväzkov držaných na konci obdobia vykazovania a položky (položky) riadkov výkazu ziskov a strát, v ktorých sú tieto nerealizované zisky alebo straty vykázané,

g) v prípade opakovaných a neopakovaných ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, opis postupov oceňovania použitých účtovnou jednotkou (napríklad vrátane opisu, ako účtovná jednotka rozhoduje o svojich politikách a postupoch oceňovania a analyzuje zmeny ocenení reálnou hodnotou medzi jednotlivými obdobiami),

▼M33

h) v prípade opakovaných ocenení reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt:

i) pre všetky tieto ocenenia, podrobný opis citlivosti ocenenia reálnou hodnotou na zmeny nezistiteľných vstupov, ak môže zmena týchto vstupov do určitej miery viesť k podstatne vyššiemu alebo nižšiemu oceneniu reálnou hodnotou. Ak existujú vzájomné vzťahy medzi týmito vstupmi a ostatnými nezistiteľnými vstupmi použitými pri ocenení reálnou hodnotou, účtovná jednotka uvedie aj podrobný opis týchto vzájomných vzťahov, a ako by mohli zväčšiť alebo zmierniť účinok zmien nezistiteľných vstupov na ocenenie reálnou hodnotou. Za účelom splnenia tejto požiadavky na zverejnenie zahŕňa podrobný opis citlivosti zmien nezistiteľných vstupov aspoň tie nezistiteľné vstupy, ktoré sú zverejnené v súlade s písmenom d),

ii) v prípade finančných aktív a finančných záväzkov, ak by zmena jedného alebo viacerých nezistiteľných vstupov, ktoré by odrážali primerane možné alternatívne predpoklady, významne zmenila reálnu hodnotu, účtovná jednotka uvedie túto skutočnosť a zverejní účinok týchto zmien. Účtovná jednotka zverejní spôsob, akým sa vypočítal účinok zmeny, aby odrážal primerane možný alternatívny predpoklad. Na tento účel sa významnosť posudzuje s ohľadom na hospodársky výsledok a celkové aktíva alebo celkové záväzky, alebo ak sú zmeny reálnej hodnoty vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, s ohľadom na celkovú výšku vlastného imania,

i) v prípade opakujúcich a neopakujúcich sa ocenení reálnou hodnotou, ak sa maximálne a najlepšie využitie nefinančných aktív líši od jeho súčasného využitia, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a uvedie dôvod, prečo sa nefinančné aktívum využíva spôsobom, ktorý sa líši od jeho maximálneho a najlepšieho využitia.

94 Účtovná jednotka určí vhodné triedy aktív a záväzkov na základe:

a) povahy, vlastností a rizík aktíva alebo záväzku a

b) úrovne hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej je ocenenie reálnou hodnotou zaradené.

Počet tried možno bude musieť byť vyšší pri oceneniach reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, pretože tieto ocenenia majú väčšiu mieru neistoty a subjektivity. Určenie vhodných tried aktív a záväzkov, za ktoré sa majú zverejňovať ocenenia reálnou hodnotou, si vyžaduje posúdenie. Trieda aktív a záväzkov si bude často vyžadovať väčšie rozčlenenie, ako položky riadkov uvedené vo výkaze o finančnej situácii. Účtovná jednotka však poskytne dostatočné informácie na to, aby umožnila odsúhlasovanie položiek riadkov uvedených vo výkaze o finančnej situácii. Ak sa v inom IFRS špecifikuje trieda pre aktívum alebo záväzok, účtovná jednotka môže použiť túto triedu vo zverejneniach vyžadovaných v tomto IFRS, ak táto trieda spĺňa požiadavky uvedené v tomto odseku.

▼**M33**

95 Účtovná jednotka zverejňuje a dôsledne sa riadi svojou politikou pri určovaní toho, kedy sa predpokladá, že došlo k presunom medzi úrovňami hierarchie reálnych hodnôt v súlade s odsekom 93 písm. c) a písm. e) bod iv). Politika načasovania vykazovania presunov musí byť rovnaká pre presuny do úrovni, ako aj pre presuny z úrovní. Medzi príklady politík pre určovanie načasovania presunov patria:

a) dátum udalosti alebo zmena okolností, ktoré presun spôsobili,

b) začiatok obdobia vykazovania,

c) koniec obdobia vykazovania.

96 Ak účtovná jednotka prijme rozhodnutie účtovnej politiky o použití výnimky uvedenej v odseku 48, túto skutočnosť zverejní.

97 Účtovná jednotka zverejní vo výkaze o finančnej situácii za každú triedu aktív a záväzkov neocenených reálnou hodnotou, ale za ktoré je zverejnená reálna hodnota, informácie požadované v odseku 93 písm. b), d) a i). Od účtovnej jednotky sa však nevyžaduje, aby poskytovala kvantitatívne zverejnenia o významných nezistiteľných vstupoch použitých na ocenenie reálnou hodnotou zaradených do úrovne 3 hierarchie reálnych hodnôt, vyžadované v odseku 93 písm. d). Pri týchto aktívach a záväzkoch účtovná jednotka nemusí poskytovať ostatné zverejnenia vyžadované v tomto IFRS.

98 Pri záväzku ocenenom reálnou hodnotou a vydanom s neoddeliteľným úverovým zlepšením tretej strany emitent zverejní existenciu úverového zlepšenia a či je zohľadnené v ocenení záväzku reálnou hodnotou.

99 Účtovná jednotka prezentuje kvantitatívne zverejnenia požadované v tomto IFRS v tabuľkovej forme, pokiaľ na to nie je vhodnejšia iná forma.

Dodatok A

Vymedzenie pojmov

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS.

aktívny trh	Trh, na ktorom sa uskutočňujú transakcie s aktívom alebo záväzkom s dostatočnou frekvenciou a v dostatočnom objeme na to, aby priebežne poskytoval informácie o cenách.
nákladová metóda	Technika oceňovania, ktorá odráža sumu, ktorá by bola v danej dobe potrebná na nahradenie servisnej kapacity aktíva (často uvádzaná ako súčasná reprodukčná obstarávacia cena).
vstupná cena	Cena zaplatená za nadobudnutie aktíva alebo prijatá za prevzatie záväzku v rámci výmennej transakcie.
výstupná cena	Cena, ktorú by bolo možné získať za predaj aktíva alebo zaplatiť za prevod záväzku.
očakávaný peňažný tok	Priemer možných budúcich peňažných tokov vážený pravdepodobnosťou (t. j. stredná hodnota distribúcie).

▼M33

reálna hodnota	Cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo bola zaplatená za prevod záväzku pri riadnej transakcii medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia.
maximálne a najlepšie využitie	Využitie nefinančných aktív účastníkmi trhu, ktoré by maximalizovalo hodnotu aktíva alebo skupiny aktív a záväzkov (napr. podnik), v rámci ktorej by sa aktívum použilo.
výnosová metóda	Techniky oceňovania, ktoré budúce sumy (napr. peňažné toky alebo príjmy a výdavky) prepočítavajú na jednu súčasnú (t. j. diskontovanú) sumu. Ocenenie reálnou hodnotou sa určuje na základe hodnoty naznačenej aktuálnymi očakávaniami trhu týkajúcimi sa týchto budúcich súm.
vstupy	Predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku vrátane predpokladov o riziku, ako je napríklad: a) riziko spojené s konkrétnou technikou oceňovania použitou na ocenenie reálnou hodnotou (ako je napríklad model oceňovania) a b) riziko spojené so vstupmi do techniky oceňovania. Vstupy môžu byť zistiteľné alebo nezistiteľné.
vstupy úrovne 1	Kótované ceny (neupravené) za rovnaké aktíva alebo záväzky na aktívnych trhoch, ku ktorým má účtovná jednotka prístup k dátumu ocenenia.
vstupy úrovne 2	Vstupy iné ako kótované ceny zahrnuté do úrovne 1, ktoré sú zistiteľné pre aktívum alebo záväzok buď priamo alebo nepriamo.
vstupy úrovne 3	Nezistiteľné vstupy pre aktívum alebo záväzok.
trhová metóda	Technika oceňovania, ktorá využíva ceny a ostatné príslušné informácie vznikajúce pri transakciách na trhu s rovnakými alebo porovnateľnými (t. j. podobnými) aktívami, záväzkami alebo skupinou aktív a záväzkov, ako je napríklad podnik.
trhom potvrdené vstupy	Vstupy, ktoré sú odvodené najmä zo zistiteľných údajov z trhu alebo potvrdené týmito údajmi koreláciou alebo inými spôsobmi.

▼M33

účastníci trhu	Kupujúci alebo predávajúci na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre aktívum alebo záväzok, ktorí spĺňajú všetky tieto vlastnosti: a) sú navzájom nezávislí, t. j. ide o nespriaznené osoby, ako sú definované v štandarde IAS 24, i keď sa ako vstup do ocenenia reálnou hodnotou môže použiť cena transakcie spriaznených osôb, ak má účtovná jednotka dôkaz, že sa transakcia uskutočnila za trhových podmienok, b) sú informovaní, majú zodpovedajúce vedomosti o aktíve alebo záväzku a o transakcii použitím všetkých dostupných informácií vrátane informácií, ktoré by bolo možné získať vynaložením úsilia s náležitou odbornou starostlivosťou, ktoré je bežné a obvyklé, c) sú schopní uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom, d) sú ochotní uskutočniť transakciu s aktívom alebo záväzkom, t. j. sú motivovaní, ale nie nútení ani inak povinní tak urobiť.
najvýhodnejší trh	Trh, ktorý maximalizuje sumu, ktorá by sa získala predajom aktíva alebo minimalizuje sumu, ktorá by sa zaplatila za prevod záväzku, po zohľadnení transakčných nákladov a nákladov na dopravu.
riziko neplnenia	Riziko, že si účtovná jednotka nesplní povinnosť. Riziko neplnenia zahŕňa, ale nie je obmedzené na vlastné úverové riziko účtovnej jednotky.
zistiteľné vstupy	Vstupy, ktoré sú získané použitím údajov z trhu, ako sú verejne dostupné informácie o aktuálnych udalostiach alebo transakciách a ktoré odrážajú predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.
riadna transakcia	Transakcia, ktorá predpokladá angažovanosť na trhu počas určitého obdobia pred dátumom ocenenia s cieľom umožniť marketingové činnosti, ktoré sú bežné alebo obvyklé pre transakcie s takýmito aktívami alebo záväzkami, nie je to vynútená transakcia (napr. nútená likvidácia alebo exekučný predaj).

▼M33

hlavný trh	Trh s najväčším objemom a úrovňou aktivity pre dané aktívum alebo záväzok.
riziková prémia	Kompenzácia požadovaná účastníkmi trhu, ktorí nie sú ochotní znášať riziko za neistotu spojenú s peňažnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom. Taktiež nazývaná „úprava o riziko“.
transakčné náklady	Náklady na predaj aktíva alebo prevod záväzku na hlavnom (alebo najvýhodnejšom) trhu pre aktívum alebo záväzok, ktoré možno priamo pripísať nakladaniu s aktívom alebo prevodu záväzku a spĺňajúce tieto dve kritéria: a) vyplývajú priamo z transakcie a sú pre ňu nevyhnutné, b) účtovnej jednotke by nevznikli, ak by neprijala rozhodnutie predať aktívum alebo previesť záväzok (podobné ako náklady na predaj, ako sú definované v IFRS 5).
náklady na dopravu	Náklady, ktoré by vznikli za prepravu aktíva z jeho súčasného miesta na jeho hlavný (alebo najvýhodnejší) trh.
zúčtovacia jednotka	Úroveň, na ktorej sa aktívum alebo záväzok agreguje alebo člení v IFRS na účely vykazovania.
nezistiteľné vstupy	Vstupy, pre ktoré nie sú k dispozícii údaje z trhu a ktoré sú získané použitím najlepších dostupných informácií o predpokladoch, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tohto IFRS. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 99 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto IFRS.

B1 Úsudky uplatnené v rozličných situáciách oceňovania sa môžu líšiť. V tomto dodatku sú opísané úsudky, ktoré sa môžu uplatniť, keď účtovná jednotka oceňuje reálnu hodnotu v rozličných situáciách oceňovania.

▼**M33**

METÓDA OCEŇOVANIA REÁLNOU HODNOTOU

B2 Cieľom oceňovania reálnou hodnotou je odhad ceny, za ktorú by sa uskutočnila riadna transakcia predaja aktíva alebo prevodu záväzku medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok. Ocenenie reálnou hodnotou si vyžaduje, aby účtovná jednotka určila:

a) konkrétne aktívum alebo záväzok, ktorý je predmetom oceňovania (v súlade so zúčtovacou jednotkou),

b) pre nefinančné aktívum predpoklad oceňovania, ktorý je vhodný pre ocenenie (v súlade s maximálnym a najlepším využitím),

c) hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre toto aktívum alebo záväzok,

d) techniku (techniky) oceňovania vhodné pre ocenenie, berúc do úvahy dostupnosť údajov, pomocou ktorých pripraví vstupy, ktoré predstavujú predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny za aktívum alebo záväzok a úroveň hierarchie reálnych hodnôt, do ktorej sú vstupy zaradené.

PREDPOKLAD OCENENIA PRI NEFINANČNÝCH AKTÍVACH (ODSEKY 31 AŽ 33)

B3 Pri oceňovaní reálnou hodnotou nefinančného aktíva používaného v kombinácii s ďalšími aktívami ako skupinou (ktorá je nainštalovaná alebo inak nakonfigurovaná na použitie) alebo v kombinácii s ďalšími aktívami a záväzkami (napr. podnikom) účinok predpokladu ocenenia závisí od daných okolností. Napríklad:

a) reálna hodnota aktíva môže byť rovnaká bez ohľadu na to, či sa aktívum používa samostatne alebo v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami. Mohlo by sa tak stať v prípade, keď je aktívom podnik, ktorý by účastníci trhu ďalej prevádzkovali. V takom prípade by transakcia zahŕňala ocenenie podniku ako celku. Používanie aktív ako skupiny v rámci pokračujúceho podniku by vytvorilo synergiu, ktorá by bola k dispozícii účastníkom trhu (t. j. synergia účastníkov trhu, ktorá by preto mala ovplyvniť reálnu hodnotu aktíva, ktoré sa využíva buď samostatne alebo v kombinácii s iným aktívom alebo s ďalšími aktívami a záväzkami),

b) používanie aktíva v kombinácii s iným aktívom alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do ocenenia reálnou hodnotou prostredníctvom úprav hodnoty aktíva, ktoré sa používa samostatne. Mohlo by sa tak stať v prípade, keď je aktívom stroj a ocenenie reálnou hodnotou sa určí použitím pozorovanej ceny za podobný stroj (nenainštalovaný, ani inak nenakonfigurovaný na použitie) upravenej o náklady na dopravu a inštaláciu, aby ocenenie reálnou hodnotou odrážalo súčasný stav a umiestnenie stroja (nainštalovaného a nakonfigurovaného na použitie),

c) používanie aktíva v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do ocenenia reálnou hodnotou pomocou predpokladov účastníkov trhu použitých na ocenenie aktíva reálnou hodnotou. Napríklad, ak sú aktívom zásoby nedokončenej výroby, ktorá je jedinečná a účastníci trhu by premenili zásoby na hotové výrobky, reálna hodnota zásob by predpokladala, že účastníci trhu už nadobudli alebo nadobudnú akékoľvek špeciálne stroje potrebné na premenu zásob na hotové výrobky,

▼**M33**

d) používanie aktíva v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami sa môže zahrnúť do techniky oceňovania použitej na ocenenie aktíva reálnou hodnotou. Môže to byť prípad použitia metódy zvýšených príjmov počas viacerých rokov na ocenenie reálnej hodnoty nehmotného majetku, pretože táto technika oceňovania výslovne berie do úvahy príspevok akýchkoľvek doplnkových aktív a súvisiacich záväzkov v skupine, v rámci ktorej sa takýto nehmotný majetok má použiť,

e) v obmedzenejších situáciách, keď účtovná jednotka používa aktívum v rámci skupiny aktív, môže aktívum oceniť sumou, ktorá sa približuje k jeho reálnej hodnote pri alokovaní reálnej hodnoty skupiny aktív medzi jednotlivé aktíva v skupine. Môže to byť prípad, keď ocenenie zahŕňa nehnuteľný majetok a reálna hodnota zhodnoteného majetku (t. j. skupiny aktív) sa rozdelí medzi jeho zložky (ako je pozemok a zlepšenia).

REÁLNA HODNOTA PRI PRVOTNOM VYKÁZANÍ (ODSEKY 57 AŽ 60)

B4 Pri určovaní, či sa reálna hodnota pri prvotnom vykázaní rovná transakčnej cene, účtovná jednotka zohľadňuje faktory špecifické pre danú transakciu a pre dané aktívum alebo záväzok. Napríklad pri prvotnom vykázaní transakčná cena nemusí predstavovať reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku, ak je splnená ktorákoľvek z týchto podmienok:

a) Transakcia sa uskutočňuje medzi spriaznenými osobami, hoci sa cena v rámci transakcie medzi spriaznenými osobami môže použiť ako vstup do ocenenia reálnou hodnotou, ak má účtovná jednotka dôkaz, že sa transakcia uskutočnila za trhových podmienok.

b) Transakcia sa uskutočňuje pod nátlakom alebo je predávajúci nútený akceptovať cenu transakcie. Napríklad môže ísť o situáciu, keď má predávajúci finančné problémy.

c) Zúčtovacia jednotka, ktorú predstavuje transakčná cena, sa líši od zúčtovacej jednotky pre aktívum alebo záväzok, ktoré sú ocenené reálnou hodnotou. Napríklad môže ísť o prípad, keď aktívum alebo záväzok ocenený reálnou hodnotou je len jedným z prvkov transakcie (napr. podniková kombinácia), transakcia zahŕňa nevyjadrené práva a výsady, ktoré sa oceňujú osobitne v súlade s iným IFRS, alebo transakčná cena zahŕňa transakčné náklady.

d) Trh, na ktorom sa transakcia uskutočňuje, je iný ako hlavný trh (alebo najvýhodnejší trh). Napríklad, tieto trhy sa môžu líšiť, keď je účtovná jednotka obchodníkom, ktorý uskutočňuje transakcie so zákazníkmi na maloobchodnom trhu, ale hlavný (alebo najvýhodnejší) trh pre výstupnú transakciu je s inými obchodníkmi na dílerskom trhu.

▼M33

TECHNIKY OCEŇOVANIA (ODSEKY 61 AŽ 66)

Trhová metóda

B5 Trhová metóda využíva ceny a ostatné príslušné informácie vznikajúce pri transakciách na trhu s rovnakými alebo porovnateľnými (t. j. podobnými) aktívami, záväzkami alebo skupinou aktív a záväzkov, ako je napríklad podnik.

B6 Techniky oceňovania, ktoré sú v súlade s trhovou metódou, napríklad často využívajú trhové multiplikátory odvodené zo súboru porovnateľných údajov. Multiplikátory môžu byť v intervaloch s inými multiplikátormi pre každý porovnateľný údaj. Výber vhodného multiplikátora z daného intervalu si vyžaduje posúdenie zohľadňujúce kvalitatívne a kvantitatívne faktory špecifické pre ocenenie.

B7 Medzi techniky oceňovania, ktoré sú v súlade s trhovým prístupom, patrí maticové oceňovanie. Maticové oceňovanie je matematická technika používaná najmä na oceňovanie niektorých typov finančných nástrojov, ako sú dlhové cenné papiere, bez toho, aby sa spoliehala výlučne na kótované ceny pre konkrétne cenné papiere, ale skôr sa spoliehajúc na vzťah cenných papierov k ostatným referenčným kótovaným cenným papierom.

Nákladová metóda

B8 Nákladová metóda odráža sumu, ktorá by bola v danej dobe potrebná na nahradenie servisnej kapacity aktíva (často uvádzaná ako súčasná reprodukčná obstarávacia cena).

B9 Z hľadiska predávajúceho účastníka trhu vychádza cena, ktorú by dostal za aktívum, z nákladov, ktoré by vynaložil účastník trhu na nadobudnutie alebo postavenie náhradného aktíva porovnateľnej úžitkovej hodnoty upravené o zastaranosť. Je to preto, lebo kupujúci účastník trhu by nezaplatil za aktívum viac, ako je suma, ktorá by mohla nahradiť servisnú kapacitu daného aktíva. Zastaranosť zahŕňa fyzické zhoršenie, funkčnú (technologickú) zastaranosť a ekonomickú (externú) zastaranosť a je to širší pojem ako odpisovanie na účely finančného vykazovania (rozdelenie historických nákladov) a na daňové účely (využitím konkrétnych dôb životnosti aktív). V mnohých prípadoch sa na oceňovanie hmotných aktív, ktoré sa používajú v kombinácii s inými aktívami alebo s ďalšími aktívami a záväzkami, reálnou hodnotou používa metóda súčasnej reprodukčnej obstarávacej ceny.

Výnosová metóda

B10 Pri výnosovej metóde sa budúce sumy (napr. peňažné toky alebo príjmy a výdavky) prepočítavajú na jednu súčasnú (t. j. diskontovanú) sumu. Pri použití výnosovej metódy ocenenie reálnou hodnotou odráža aktuálne očakávania trhu týkajúce sa týchto budúcich súm.

B11 Medzi tieto techniky oceňovania patria napríklad:

a) techniky súčasnej hodnoty (pozri odseky B12 až B30),

b) modely tvorby cien opcií, ako je Blackova-Scholesova-Mertonova rovnica alebo binomický model (t. j. sieťový model), ktoré zahŕňajú techniky súčasnej hodnoty, a odrážajú tak časovú hodnotu, ako aj vlastnú hodnotu opcie, a

▼M33

c) metóda zvýšených príjmov počas viacerých rokov, ktorá sa využíva na oceňovanie nehmotného majetku reálnou hodnotou.

Techniky súčasnej hodnoty

B12 V odsekoch B13 až B30 sa opisuje používanie techník súčasnej hodnoty na oceňovanie reálnou hodnotou. Uvedené odseky sa zameriavajú na techniku úprav diskontnej sadzby a techniku *očakávaných peňažných tokov* (očakávanej súčasnej hodnoty). V týchto odsekoch sa neopisuje používanie jednej konkrétnej techniky súčasnej hodnoty, ani neobmedzuje používanie techník súčasnej hodnoty na oceňovanie reálnou hodnotou na prediskutované techniky. Technika súčasnej hodnoty použitá na oceňovanie reálnou hodnotou bude závisieť od skutočností a okolností špecifických pre oceňované aktívum alebo záväzok (napr. či možno zistiť ceny na trhu za porovnateľné aktíva alebo záväzky) a od dostupnosti dostatočných údajov.

Zložky ocenenia súčasnou hodnotou

B13 Súčasná hodnota (t. j. uplatnenie výnosovej metódy) je nástroj, ktorý sa využíva na prepojenie budúcich súm (napr. peňažných tokov alebo hodnôt) so súčasnou sumou použitím diskontnej sadzby. Ocenenie aktíva alebo záväzku reálnou hodnotou použitím techniky súčasnej hodnoty zachytáva všetky nasledujúce prvky z hľadiska účastníkov trhu k dátumu ocenenia:

a) odhad budúcich peňažných tokov pre oceňované aktívum alebo záväzok,

b) očakávania možných odchýlok výšky a načasovania peňažných tokov predstavujúcich neistotu spojenú s peňažnými tokmi,

c) časovú hodnotu peňazí, ktorú predstavuje sadzba bezrizikových peňažných aktív, ktoré majú dátumy splatnosti alebo trvania, ktoré sa zhodujú s obdobím, ktorého sa týkajú peňažné toky a pre držiteľa nepredstavujú ani neistotu pokiaľ ide o načasovanie, ani riziko neplnenia voči vlastníkovi (t. j. bezriziková úroková sadzba).

d) cenu za znášanie neistoty spojenej s peňažnými tokmi (t. j. riziková prémia),

e) ďalšie faktory, ktoré by za daných okolností brali do úvahy účastníci trhu,

f) v prípade záväzku riziko neplnenia spojené s týmto záväzkom vrátane vlastného úverového rizika účtovnej jednotky (t. j. povinnej strany).

Všeobecné zásady

B14 Techniky súčasnej hodnoty sa líšia v tom, ako zachytávajú prvky odseku B13. Všetky nasledujúce všeobecné zásady však upravujú uplatňovanie ktorejkoľvek techniky súčasnej hodnoty používanej na oceňovanie reálnou hodnotou:

a) Peňažné toky a diskontné sadzby by mali odrážať predpoklady, ktoré by použili účastníci trhu pri stanovovaní ceny aktíva alebo záväzku.

b) Peňažné toky a diskontné sadzby by mali brať do úvahy len tie faktory, ktoré možno pripísať oceňovanému aktívu alebo záväzku.

▼M33

c) Diskontné sadzby by mali odrážať predpoklady, ktoré sú v súlade s predpokladmi spojenými s peňažnými tokmi, aby sa predišlo duplicitnému započítaniu alebo zanedbaniu účinkov rizikových faktorov. Napríklad, keď sa používajú zmluvné peňažné toky úveru (t. j. technika úpravy diskontnej sadzby), je vhodná diskontná sadzba, ktorá odráža neistotu očakávaní týkajúcich sa budúcich neplnení. Tá istá sadzba by sa nemala použiť, keď sa používajú očakávané (t. j. pravdepodobnosťou vážené) peňažné toky (t. j. technika očakávanej súčasnej hodnoty), pretože očakávané peňažné toky už odrážajú predpoklady týkajúce sa neistoty budúcich neplnení. Namiesto toho by sa mala použiť diskontná sadzba, ktorá je úmerná riziku spojenému s očakávanými peňažnými tokmi.

d) Predpoklady týkajúce sa peňažných tokov a diskontných sadzieb by mali byť interne konzistentné. Napríklad nominálne peňažné toky, ktoré zahŕňajú účinok inflácie, by sa mali diskontovať sadzbou, ktorá zahŕňa účinok inflácie. Nominálna bezriziková úroková sadzba zahŕňa účinok inflácie. Reálne peňažné toky, ktoré neobsahujú účinok inflácie, by sa mali diskontovať sadzbou, ktorá nezahŕňa účinok inflácie. Podobne by sa mali peňažné toky po zdanení diskontovať diskontnou sadzbou po zdanení. Peňažné toky pred zdanením by sa mali diskontovať sadzbou v súlade s týmito peňažnými tokmi.

e) Diskontné sadzby by mali byť v súlade so základnými ekonomickými faktormi meny, v ktorej sú peňažné toky vyjadrené.

Riziko a neistota

B15 Ocenenie reálnou hodnotou využívajúce techniky súčasnej hodnoty sa robí za podmienok neistoty, pretože použité peňažné toky sú skôr odhady ako známe sumy. V mnohých prípadoch je neistá aj výška aj načasovanie peňažných tokov. Dokonca aj zmluvne pevne stanovené sumy, ako sú splátky úveru, sú neisté, ak existuje riziko neplnenia.

B16 Účastníci trhu vo všeobecnosti požadujú kompenzáciu (t. j. rizikovú prémiu) za to, že znášajú neistotu spojenú s peňažnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom. Ocenenie reálnou hodnotou by malo zahŕňať rizikovú prémiu, ktorá odzrkadľuje sumu, ktorú by požadovali účastníci trhu ako kompenzáciu za neistotu spojenú s peňažnými tokmi. Inak by ocenenie nepredstavovalo reálnu hodnotu verne. V niektorých prípadoch by mohlo byť ťažké určiť vhodnú rizikovú prémiu. Samotný stupeň náročnosti však nie je dostatočným dôvodom na vylúčenie rizikovej prémie.

B17 Techniky súčasnej hodnoty sa líšia v tom, ako sa v nich robí úprava o riziko a aký typ peňažných tokov používajú. Napríklad:

a) Technika úpravy diskontnej sadzby (pozri odseky B18 až B22) využíva diskontnú sadzbu upravenú o riziko a zmluvné, prisľúbené alebo najpravdepodobnejšie peňažné toky.

b) Metóda 1 techniky očakávanej súčasnej hodnoty (pozri odsek B25) využíva očakávané peňažné toky upravené o riziko a bezrizikovú sadzbu.

c) Metóda 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty (pozri odsek B26) využíva očakávané peňažné toky, ktoré nie sú upravené o riziko a diskontnú sadzbu, ktorá zahŕňa rizikovú prémiu, ktorú požadujú účastníci trhu. Táto sadzba sa líši od sadzby použitej pri technike úpravy diskontnej sadzby.

▼**M33**

Technika úpravy diskontnej sadzby

B18 Technika úpravy diskontnej sadzby využíva jeden súbor peňažných tokov z intervalu možných odhadovaných súm, či už zmluvných alebo prisľúbených (ako je to v prípade dlhopisov) alebo najpravdepodobnejších peňažných tokov. Tieto peňažné toky sú vo všetkých prípadoch podmienené výskytom určitých špecifických udalostí (napr. zmluvné alebo prisľúbené peňažné toky v prípade dlhopisu sú podmienené neexistenciou prípadu neplnenia zo strany dlžníka). Diskontná sadzba použitá pri technike úpravy diskontnej sadzby je odvodená z pozorovaných mier návratnosti pri porovnateľných aktívach alebo záväzkoch, s ktorými sa obchoduje na trhu. Preto sa zmluvné, prisľúbené alebo najpravdepodobnejšie peňažné toky diskontujú pozorovanými alebo odhadovanými trhovými sadzbami pre takéto podmienené peňažné toky (t. j. trhovou mierou návratnosti).

B19 Technika úpravy diskontnej sadzby si vyžaduje analýzu údajov z trhu o porovnateľných aktívach alebo záväzkoch. Porovnateľnosť sa potvrdzuje posúdením povahy peňažných tokov (napr. či sú peňažné toky zmluvné alebo nezmluvné a či budú reagovať podobne na zmeny ekonomických podmienok), ako aj ostatných faktorov (napr. úverovej bonity, kolaterálu, trvania, obmedzujúcich opatrení a likvidity). Alternatívne, ak jedno porovnateľné aktívum alebo záväzok verne neodráža riziko súvisiace s peňažnými tokmi spojenými s oceňovaným aktívom alebo záväzkom, môže byť možné odvodiť diskontnú sadzbu použitím údajov o niekoľkých porovnateľných aktívach alebo záväzkoch spolu s bezrizikovou výnosovou krivkou (t. j. použitím prístupu „hromadenia“).

B20 Na ilustráciu prístupu hromadenia predpokladajme, že aktívom A je zmluvné právo na získanie 800 MJ ([1]) v jednom roku (t. j. neexistuje žiadna časová neistota). Existuje rozvinutý trh pre porovnateľné aktíva a sú dostupné informácie o týchto aktívach vrátane informácií o cene. Z týchto porovnateľných aktív:

a) aktívum B je zmluvné právo na získanie 1 200 MJ v jednom roku a má trhovú cenu 1 083 MJ. Preto implikovaná ročná miera návratnosti (t. j. ročná trhová miera návratnosti) je 10,8 percenta [(1 200 MJ/1 083 MJ) – 1],

b) aktívum C je zmluvné právo na získanie 700 MJ v dvoch rokoch a má trhovú cenu 566 MJ. Preto implikovaná ročná miera návratnosti (t. j. dvojročná trhová miera návratnosti) je 11,2 percenta [(700 MJ/566 MJ)^0,5 – 1],

c) všetky tri aktíva sú porovnateľné, pokiaľ ide o riziko (t. j. rozptýlenie možných splátok a úveru).

B21 Na základe porovnania načasovania zmluvných platieb, ktoré sa majú prijať za aktívum A a načasovania pre aktívum B a aktívum C (t. j. jeden rok pre aktívum B verzus dva roky pre aktívum C) sa aktívum B považuje za porovnateľnejšie aktívu A. Použitím zmluvnej platby, ktorá sa má prijať za aktívum A (800 MJ) a ročnou trhovou mierou odvodenou z aktíva B (10,8 percenta) je reálna hodnota aktíva A 722 MJ (800 MJ/1 108). Alternatívne, v prípade neexistencie dostupných trhových informácií o aktíve B sa ročná trhová miera môže odvodiť z aktíva C použitím princípu hromadenia. V danom prípade dvojročná trhová miera, ktorú naznačuje aktívum C (11,2 percenta) by sa upravila na ročnú trhovú mieru použitím časovej štruktúry bezrizikovej výnosovej krivky. Na určenie, či sú rizikové prémie za ročné a dvojročné aktíva rovnaké, môžu byť potrebné doplňujúce informácie a analýza. Ak sa zistí, že rizikové prémie za ročné a dvojročné aktíva nie sú rovnaké, dvojročná trhová miera návratnosti sa upraví o tento účinok.

([1]) V tomto IFRS sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách“ (MJ).

▼**M33**

B22 Keď sa technika úpravy diskontnej sadzby uplatňuje na pevne stanovené príjmy alebo platby, úprava o riziko súvisiace s peňažnými tokmi spojenými s oceňovaným aktívom alebo záväzkom je zahrnutá v diskontnej sadzbe. Pri niektorých uplatneniach techniky úpravy diskontnej sadzby na peňažné toky, ktoré nie sú pevne stanovenými príjmami alebo platbami, môže byť potrebná úprava peňažných tokov na dosiahnutie porovnateľnosti so sledovaným aktívom alebo záväzkom, z ktorých je diskontná sadzba odvodená.

Technika očakávanej súčasnej hodnoty

B23 Technika očakávanej súčasnej hodnoty využíva ako východisko súbor peňažných tokov, ktoré predstavujú priemer všetkých možných budúcich peňažných tokov (t. j. očakávaných peňažných tokov) vážený pravdepodobnosťou. Výsledný odhad je zhodný s očakávanou hodnotou, ktorá je, v štatistickom vyjadrení, váženým priemerom možných hodnôt diskrétnej náhodnej premennej s príslušnými pravdepodobnosťami ako váhami. Keďže všetky možné peňažné toky sú vážené pravdepodobnosťou, výsledný očakávaný peňažný tok nie je podmienený výskytom akejkoľvek konkrétnej udalosti (na rozdiel od peňažných tokov použitých pri technike úpravy diskontnej sadzby).

B24 Pri robení investičného rozhodnutia by účastníci trhu, ktorí nie sú ochotní znášať riziko, brali do úvahy riziko, že sa skutočné peňažné toky môžu líšiť od očakávaných peňažných tokov. V teórii portfólia sa rozlišujú dva druhy rizík:

a) nesystematické (diverzifikovateľné) riziko, ktoré je rizikom špecifickým pre konkrétne aktívum alebo záväzok,

b) systematické (nediverzifikovateľné) riziko, ktoré je bežným rizikom, ktoré aktívum alebo záväzok zdieľajú s ostatnými položkami diverzifikovaného portfólia.

V teórii portfólia sa uvádza, že na trhu, ktorý je v rovnováhe, účastníkom trhu bude poskytnutá kompenzácia len za znášanie systematického rizika spojeného s peňažnými tokmi. (Na trhoch, ktoré nie sú efektívne alebo nie sú v rovnováhe, môžu byť dostupné aj iné formy návratu alebo kompenzácie.)

B25 Podľa metódy 1 techniky očakávanej súčasnej hodnoty sa očakávané peňažné toky aktíva upravujú o systematické (t. j. trhové) riziko po odpočítaní hotovostnej rizikovej prémie (t. j. očakávané peňažné toky upravené o riziko). Tieto očakávané peňažné toky upravené o riziko predstavujú peňažný tok zodpovedajúci istote, ktorý je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sadzbou. Peňažný tok zodpovedajúci istote znamená očakávaný peňažný tok (ako je definovaný) upravený o riziko, takže účastníkovi trhu je jedno, či bude obchodovať a vymení určitý peňažný tok za očakávaný peňažný tok. Napríklad, keď bol účastník trhu ochotný vymeniť očakávaný peňažný tok 1 200 MJ za určitý peňažný tok 1 000 MJ, 1 000 MJ predstavuje ekvivalent istoty 1 200 MJ (t. j. 200 MJ by predstavovali hotovostnú rizikovú prémiu). V takom prípade by účastníkovi trhu bolo jedno, aké aktívum má v držbe.

▼**M33**

B26 Naopak pri metóde 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty sa upravuje o systematické (t. j. trhové) riziko uplatnením rizikovej prémie na bezrizikovú úrokovú sadzbu. Preto sa očakávané peňažné toky diskontujú sadzbou, ktorá zodpovedná očakávanej sadzbe spojenej s peňažnými tokmi váženými pravdepodobnosťou (t. j. očakávanej miere návratnosti). Modely, ktoré sa používajú na stanovovanie cien rizikových aktív, ako je model oceňovania kapitálových aktív, sa môžu použiť na odhad očakávanej miery návratnosti. Keďže diskontná sadzba použitá v technike úpravy diskontnej sadzby je miera návratnosti týkajúca sa podmienených peňažných tokov, pravdepodobne bude vyššia, ako je diskontná sadzba použitá v metóde 2 techniky očakávanej súčasnej hodnoty, ktorá je očakávanou mierou návratnosti týkajúcou sa očakávaných peňažných tokov alebo peňažných tokov vážených pravdepodobnosťou.

B27 Na ilustráciu metódy 1 a metódy 2 predpokladajme, že s aktívom sa očakávajú peňažné toky 780 MJ počas jedného roka určené na základe možných peňažných tokov a pravdepodobností uvedených ďalej v texte. Uplatniteľná bezriziková úroková sadzba pre peňažné toky v časovom horizonte jedného roka je 5 percent a prémia systematického rizika pre aktívum s rovnakým rizikovým profilom je trojpercentná.

Možné peňažné toky	Pravdepodobnosť	Peňažné toky vážené pravdepodobnosťou
500 MJ	15 %	X75 MJ
800 MJ	60 %	480 MJ
900 MJ	25 %	225 MJ
Očakávané peňažné toky		780 MJ

B28 V tejto jednoduchej ilustrácii predstavujú očakávané peňažné toky (780 MJ) priemer troch možných výsledkov vážený pravdepodobnosťou. V realistickejších situáciách by mohlo byť veľa možných výsledkov. Na uplatnenie techniky očakávanej súčasnej hodnoty nie je však vždy potrebné brať do úvahy rozdelenie všetkých možných peňažných tokov použitím zložitých modelov a techník. Skôr by mohlo byť možné vypracovať obmedzený počet samostatných scenárov a pravdepodobností, ktoré zachytávajú celý rad možných peňažných tokov. Účtovná jednotka môže napríklad použiť realizované peňažné toky za niektoré relevantné uplynulé obdobie upravené o zmeny okolností, ku ktorým došlo neskôr (napr. zmeny externých faktorov vrátane ekonomických alebo trhových podmienok, trendov v odvetví a hospodársku súťaž, ako aj zmeny vnútorných faktorov, ktoré ovplyvňujú účtovnú jednotku konkrétnejšie), berúc do úvahy predpoklady účastníkov trhu.

B29 Teoreticky je súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) peňažných tokov aktíva rovnaká bez ohľadu na to, či sa použije metóda 1 alebo metóda 2, a to:

▼**M33**

a) Pri použití metódy 1 sú očakávané peňažné toky upravené o systematické (t. j. trhové) riziko. Pri neexistencii údajov z trhu, ktoré by priamo naznačovali výšku úpravy o riziko, by sa takáto úprava mohla odvodiť pomocou modelu oceňovania aktív použitím koncepcie ekvivalentov istoty. Úprava rizika (t. j. hotovostná riziková prémia 22 MJ) by sa mohla napríklad určiť použitím systematickej rizikovej prémie vo výške 3 percentá (780 MJ – [780 MJ × (1,05/1,08)]), výsledkom čoho je sú očakávané peňažné toky upravené o riziko vo výške 758 MJ (780 MJ – 22 MJ). 758 MJ je ekvivalent istoty 780 MJ a je diskontovaný bezrizikovou úrokovou sadzbou (5 percent). Súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) aktíva je 722 MJ (758 MJ/1,05).

b) Pri použití metódy 2 nie sú očakávané peňažné toky upravené o systematické (t. j. trhové) riziko. Úprava o toto riziko je skôr zahrnutá v diskontnej sadzbe. Očakávané peňažné toky sa preto diskontujú očakávanou sadzbou návratnosti 8 percent (t. j. 5 percentná bezriziková úroková sadzba plus 3-percentná prémia za systematické riziko). Súčasná hodnota (t. j. reálna hodnota) aktíva je 722 MJ (780 MJ/1,08).

B30 Pri použití techniky očakávanej súčasnej hodnoty na ocenenie reálnou hodnotou sa môže použiť buď metóda 1 alebo metóda 2. Výber metódy 1 alebo metódy 2 bude závisieť od skutočností a okolností špecifických pre oceňované aktívum alebo záväzok, pokiaľ sú k dispozícii dostatočné údaje a uplatnia sa úsudky.

UPLATŇOVANIE TECHNÍK SÚČASNEJ HODNOTY NA ZÁVÄZKY A VLASTNÉ NÁSTROJE VLASTNÉHO IMANIA ÚČTOVNEJ JEDNOTKY, KTORÉ NEMAJÚ V DRŽBE INÉ STRANY AKO AKTÍVA (ODSEKY 40 A 41)

B31 Pri použití techniky súčasnej hodnoty na ocenenie reálnej hodnoty záväzku, ktorý nemá v držbe iná strana ako aktívum (napr. záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky), účtovná jednotka okrem iného odhadne budúce odlevy peňažných prostriedkov, ktoré by účastníci trhu očakávali pri plnení povinnosti. Tieto budúce odlevy peňažných prostriedkov musia zahŕňať očakávania účastníkov trhu, pokiaľ ide o náklady na splnenie povinnosti a kompenzáciu, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie povinnosti. Takáto kompenzácia zahŕňa návratnosť, ktorú by účastník trhu očakával pri

a) prevzatí činnosti (t. j. hodnotu splnenia povinnosti, napr. použitím zdrojov, ktoré by sa mohli použiť na iné činnosti) a

b) prevzatí rizika spojeného s povinnosťou (t. j. *rizikovú prémiu*, ktorá odráža riziko, že skutočné odlevy peňažných prostriedkov by sa mohli líšiť od očakávaných odlevov peňažných prostriedkov; pozri odsek B33).

B32 Napríklad nefinančný záväzok neobsahuje zmluvnú mieru návratnosti a neexistuje zistiteľný trhový výnos pre tento záväzok. V niektorých prípadoch nebude možné zložky návratnosti, ktoré by účastníci trhu požadovali, od seba odlíšiť (napr. keď sa použije cena, ktorú by nezávislý dodávateľ účtoval na základe pevne stanoveného poplatku). V ostatných prípadoch bude účtovná jednotka musieť odhadnúť tieto zložky osobitne (napr. pri použití ceny, ktorú by účtoval nezávislý dodávateľ, plus náklady navyše, pretože dodávateľ by v takom prípade neznášal riziko budúcich zmien nákladov).

▼M33

B33 Účtovná jednotka môže zahrnúť rizikovú prémiu do ocenenia reálnej hodnoty záväzku alebo vlastného nástroja vlastného imania účtovnej jednotky, ktorý nemá v držbe iná strana ako aktívum, jedným z týchto spôsobov:

a) úpravou peňažných tokov (t. j. zvýšením sumy odlevov peňažných prostriedkov), alebo

b) úpravou sadzby použitej na diskontovanie budúcich peňažných tokov na ich súčasné hodnoty (t. j. znížením diskontnej sadzby).

Účtovná jednotka zabezpečí, aby duplicitne nezapočítala alebo nevynechala úpravy o riziko. Napríklad, ak sa odhady peňažných tokov zvýšia, aby zohľadňovali kompenzáciu za prevzatie rizika spojeného s povinnosťou, diskontná sadzba by sa nemala upraviť tak, aby zohľadňovala toto riziko.

VSTUPY DO TECHNÍK OCEŇOVANIA (ODSEKY 67 AŽ 71)

B34 Medzi príklady trhov, na ktorých možno zistiť vstupy pre niektoré aktíva a záväzky (napr. finančné nástroje) patria:

a) *Devízové trhy*: Na devízových trhoch sú uzatváracie ceny ľahko dostupné a vo všeobecnosti predstavujú reálnu hodnotu. Príkladom takéhoto trhu je London Stock Exchange (Londýnska burza cenných papierov).

b) *Dílerské trhy*. Na dílerskom trhu sú díleri pripravení obchodovať (či už kupovať alebo predávať na vlastný účet), čím dodávajú likviditu používaním vlastného kapitálu na držbu zásob položiek, pre ktoré vytvárajú trh. Obvykle sú ceny ponuky a ceny dopytu (predstavujúce cenu, za ktorú je obchodník ochotný kúpiť, resp. cenu, za ktorú je ochotný predať) ľahšie dostupné ako uzatváracie ceny. Mimoburzové trhy (za ktoré sa ceny zverejňujú) sú dílerskými trhmi. Dílerské trhy existujú aj pre niektoré aktíva a záväzky vrátane niektorých finančných nástrojov, komodít a hmotných aktív (napr. použité zariadenie).

c) *Trhy so sprostredkovanými obchodmi*. Na trhu so sprostredkovanými obchodmi sa sprostredkovatelia snažia spárovať kupujúcich a predajcov, ale nie sú pripravení obchodovať na vlastný účet. Inými slovami, sprostredkovatelia nevyužívajú svoj vlastný kapitál na držbu zásoby položiek, pre ktoré vytvárajú trh. Sprostredkovateľ pozná ceny ponuky a dopytu príslušných strán, ale jednotlivé strany obvykle nie sú informované o cenových požiadavkách druhej strany. Niekedy sú k dispozícii ceny za uskutočnené transakcie. Medzi trhy so sprostredkovanými obchodmi patria elektronické komunikačné siete, na ktorých sa ponuky na kúpu párujú s ponukami na predaj, a realitné trhy s komerčnými nehnuteľnosťami a nehnuteľnosťami na bývanie.

d) *Organizované trhy*. Na organizovaných trhoch sa transakcie, tak prvotné ako aj transakcie ďalšieho predaja, dohadujú nezávisle bez sprostredkovateľa. O týchto transakciách je verejne dostupných len málo informácií.

HIERARCHIA REÁLNYCH HODNÔT (ODSEKY 72 AŽ 90)

Vstupy úrovne 2 (odseky 81 až 85)

B35 Medzi vstupy úrovne 2 pre konkrétne aktíva a záväzky patria napríklad:

a) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na swapovej sadzbe London Interbank Offered Rate (LIBOR, swapová sadzba predaj na londýnskom medzibankovom trhu depozít)*. Swapová sadzba LIBOR by bola vstupom úrovne 2, ak by bola táto sadzba zistiteľná v bežne stanovených intervaloch v podstate počas celého obdobia trvania swapu.

▼M33

b) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na výnosovej krivke vyjadrenej v cudzej mene.* Swapová sadzba založená na výnosovej krivke vyjadrenej v cudzej mene by bola vstupom úrovne 2, ak by bola táto sadzba zistiteľná v bežne stanovených intervaloch v podstate počas celého obdobia trvania swapu. Bolo by to tak v prípade, ak je doba trvania swapu 10 rokov a táto sadzba sa dá zistiť v bežne stanovených intervaloch po dobu 9 rokov za predpokladu, že akákoľvek prípadná extrapolácia výnosovej krivky na 10. rok by nebola pre ocenenie swapu ako celku reálnou hodnotou významná.

c) *Úrokové swapy s prijatým pevným, plateným premenlivým úrokom založeným na základnej úrokovej sadzbe konkrétnej banky*. Vstupom úrovne 2 by bola základná úroková sadzba banky odvodená pomocou extrapolácie, ak extrapolované hodnoty potvrdzujú údaje zistiteľné na trhu, napríklad pomocou korelácie s úrokovou sadzbou, ktorú možno zistiť v podstate počas celej doby platnosti swapu.

d) *Trojročná opcia na akcie obchodovateľné na burze*. Vstupom úrovne 2 by bola implikovaná volatilita akcií odvodená pomocou extrapolácie na 3. rok, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

i) dajú sa zistiť ceny za ročné a dvojročné opcie na akcie,

ii) extrapolovanú implikovanú volatilitu trojročnej opcie potvrdzujú údaje zistiteľné na trhu v podstate počas celej doby platnosti opcie.

V takom prípade by sa implikovaná volatilita mohla odvodiť extrapoláciou z implikovanej volatility ročných a dvojročných opcií na akcie a potvrdená implikovanou volatilitou trojročných opcií na porovnateľné akcie účtovných jednotiek pod podmienkou, že sa preukáže korelácia s ročnými a dvojročnými implikovanými volatilitami.

e) *Licenčná dohoda.* V prípade licenčnej dohody, ktorá je nadobudnutá v rámci podnikovej kombinácie a ktorú nedávno dohodla nadobudnutá účtovná jednotka (zmluvná strana účtovnej dohody) s nespriaznenou osobou, by vstupom úrovne 2 bola sadzba licenčného poplatku uvedená v zmluve s nespriaznenou stranou na začiatku dohody.

f) *Zásoby hotových výrobkov v maloobchodnej prevádzke.* V prípade zásoby hotových výrobkov, ktoré sú nadobudnuté v podnikovej kombinácii, by vstupom úrovne 2 bola buď cena pre zákazníkov na maloobchodnom trhu alebo cena pre maloobchodníkov na veľkoobchodnom trhu upravená o rozdiely medzi stavom a umiestnením položky zásob a porovnateľných (t. j. podobných) položiek zásob, aby ocenenie reálnou hodnotou odrážalo cenu, ktorú by získali v rámci transakcie predaja zásob inému maloobchodníkovi, ktorý by vynaložil potrebné úsilie na dokončenie predaja. Z koncepčného hľadiska bude ocenenie reálnou hodnotou rovnaké bez ohľadu na to, či sa urobia úpravy maloobchodnej ceny (v smere dodávateľského reťazca) alebo veľkoobchodnej ceny (proti smeru dodávateľského reťazca). Vo všeobecnosti by sa na ocenenie reálnou hodnotou mala použiť cena, ktorá vyžaduje minimálne subjektívne úpravy.

g) *Budova, ktorá je vlastnená a používa sa.* Vstupom úrovne 2 by bola cena za štvorcový meter budovy (oceňovací multiplikátor) odvodená z údajov zistiteľných na trhu, napr. multiplikátory odvodené z cien zaznamenaných transakcií s porovnateľnými (t. j. podobnými) budovami nachádzajúcimi sa v podobných lokalitách.

▼M33

h) *Peňazotvorná jednotka.* Vstupom úrovne 2 by bol oceňovací multiplikátor (napr. multiplikátor príjmov alebo výnosov alebo podobného ukazovateľa výkonnosti) odvodený z údajov zistiteľných na trhu, napr. multiplikátory odvodené z cien zaznamenaných transakcií s porovnateľnými (t. j. podobnými) podnikmi berúc do úvahy prevádzkové, trhové, finančné a nefinančné faktory.

Vstupy úrovne 3 (odseky 86 až 90)

B36 Medzi vstupy úrovne 3 pre konkrétne aktíva a záväzky patria napríklad:

a) *Dlhodobé menové swapy*. Vstupom úrovne 3 by bola úroková sadzba v konkrétnej mene, ktorú nemožno zistiť a nemožno podporiť údajmi zistiteľnými na trhu v bežne stanovených intervaloch alebo inak v podstate pre celú dobu platnosti menového swapu. Úrokové sadzby menového swapu sú swapové sadzby vypočítané z výnosových kriviek príslušných krajín.

b) *Trojročná opcia na akcie obchodovateľné na burze*. Vstupom úrovne 3 by bola historická volatilita, t. j. volatilita akcií odvodená z historických cien akcií. Historická volatilita obvykle nepredstavuje súčasné očakávania účastníkov trhu týkajúce sa budúcej volatility, dokonca ani v prípade, keď je to jediná dostupná informácia pre stanovenie ceny opcie.

c) *Úrokové swapy*. Vstupom úrovne 3 by bola úprava na strednú trhovú (nezáväznú) cenu určenú vzájomnou dohodou za swap získanú použitím údajov, ktorá sa nedá priamo zistiť a nemožno ju inak podporiť údajmi zistiteľnými na trhu.

d) *Záväzok vyplývajúci z ukončenia prevádzky prevzatý v podnikovej kombinácii.* Vstupom úrovne 3 by bol aktuálny odhad použitím vlastných údajov účtovnej jednotky o budúcich odlevoch peňažných prostriedkov, ktoré sa majú zaplatiť na splnenie povinnosti (vrátane očakávaní účastníkov trhu týkajúcich sa nákladov na splnenie povinnosti a kompenzácia, ktorú by účastník trhu požadoval za prevzatie povinnosti demontovať aktívum), ak neexistujú žiadne primerane dostupné informácie, ktoré by naznačovali, že by účastníci trhu použili iné predpoklady. Vstup úrovne 3 by sa použil pri technike súčasnej hodnoty spolu s ostatnými vstupmi, napr. súčasnou bezrizikovou úrokovou sadzbou alebo úverovo upravenou bezrizikovou sadzbou, ak sa účinok úverovej bonity na reálnu hodnotu záväzku zohľadní v diskontnej sadzbe, a nie v odhade budúcich odlevov peňažných prostriedkov.

e) *Peňazotvorná jednotka*. Vstupom úrovne 3 by bola finančná prognóza (napr. peňažných tokov alebo hospodárskeho výsledku) vypracovaná pomocou vlastných údajov účtovnej jednotky, ak neexistujú žiadne primerane dostupné informácie, ktoré by naznačovali, že by účastníci trhu použili iné predpoklady.

▼**M33**

OCEŇOVANIE REÁLNOU HODNOTOU PRI VÝZNAMNOM POKLESE OBJEMU ALEBO ÚROVNE ČINNOSTI SÚVISIACICH S AKTÍVOM ALEBO ZÁVÄZKOM

B37 Na reálnu hodnotu aktíva alebo záväzku môže mať vplyv, keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s týmto aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou aktivitou s týmto aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami). Na určenie toho, či na základe dostupných dôkazov došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s daným aktívom alebo záväzkom, účtovná jednotka zhodnotí význam a relevantnosť faktorov, ako napríklad:

a) je málo nových transakcií,

b) kotácie cien nie sú zostavené použitím aktuálnych informácií,

c) kotácie cien sa buď v priebehu času alebo medzi tvorcami trhov značne líšia (napr. medzi niektorými trhmi so sprostredkovanými obchodmi),

d) indexy, ktoré predtým vykazovali vysokú koreláciu s reálnymi hodnotami aktíva alebo záväzku, preukázateľne nevykazujú koreláciu s nedávnymi ukazovateľmi reálnej hodnoty daného aktíva alebo záväzku,

e) došlo k výraznému zvýšeniu prémie za predpokladané riziko likvidity, výnosov alebo ukazovateľov výkonnosti (ako sú miera nesplácania dlhov alebo závažnosť strát) pri zaznamenaných transakciách alebo kótovaných cenách v porovnaní s odhadom účtovnej jednotky o očakávaných peňažných tokoch, berúc do úvahy všetky údaje dostupné na trhu o úverom riziku pre dané aktívum alebo záväzok a ďalších rizikách neplnenia,

f) existuje široké pásmo ponuka – dopyt alebo významné rozšírenie pásma ponuka – dopyt,

g) existuje významný pokles aktivity alebo neexistuje trh pre nové emisie (t. j. primárny trh) pre aktívum alebo záväzok alebo podobné aktíva alebo záväzky,

h) verejne dostupných je len málo informácií (napr. o transakciách, ktoré sa uskutočňujú na organizovanom trhu).

B38 Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s týmto aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou aktivitou s týmto aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami), je potrebná ďalšia analýza transakcií alebo kótovaných cien. Samotný pokles objemu alebo úrovne aktivity nemusí znamenať, že transakčná cena alebo kótovaná cena nepredstavujú reálnu hodnotu alebo že transakcia na danom trhu nie je riadna. Keď však účtovná jednotka zistí, že transakcia alebo kótovaná cena nepredstavuje reálnu hodnotu (napr. môžu existovať transakcie, ktoré nie sú obvykle), bude potrebná úprava transakcií alebo kótovaných cien, ak účtovná jednotka použije tieto ceny ako základ pre oceňovanie reálnou hodnotou a táto úprava môže byť významná pre ocenenie reálnou hodnotou ako celok. Úpravy môžu byť potrebné aj za iných okolností (napr. keď si cena za podobné aktívum vyžaduje významnú úpravu, aby bola porovnateľná s oceňovaným aktívom alebo keď je cena zastaraná).

▼M33

B39 V tomto IFRS sa nepredpisuje metodika pre uskutočňovanie významných úprav transakcií alebo kótovaných cien. Diskusia k používaniu techník oceňovania pri oceňovaní reálnou hodnotou je v odsekoch 61 až 66 a B5 až B11. Bez ohľadu na použitú techniku oceňovania účtovná jednotka zahrnie vhodné úpravy o riziká vrátane rizikovej prémie odrážajúcej sumu, ktorú by účastníci trhu požadovali ako kompenzáciu za neistotu spojenú s hotovostnými tokmi súvisiacimi s aktívom alebo záväzkom (pozri odsek B17). Inak ocenenie nepredstavuje reálnu hodnotu verne. V niektorých prípadoch by mohlo byť ťažké určiť vhodnú úpravu o riziko. Samotný stupeň obtiažnosti však nie je dostatočným dôvodom na vylúčenie úpravy o riziko. Úprava o riziko musí odrážať riadnu transakciu medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.

B40 Keď dôjde k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s aktívom alebo záväzkom, môže byť vhodná zmena techniky oceňovania alebo použitie kombinovaných techník oceňovania (napr. použitie trhovej metódy a techniky súčasnej hodnoty). Pri vážení náznakov reálnej hodnoty, ktoré sú výsledkom použitia kombinovaných techník oceňovania, účtovná jednotka posúdi primeranosť intervalu ocenení reálnou hodnotou. Cieľom je určiť bod z intervalu hodnôt, ktorý najlepšie zodpovedá reálnej hodnote za bežných trhových okolností. Široký interval ocenení reálnou hodnotou môže naznačovať, že je potrebná ďalšia analýza.

B41 Dokonca aj keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s aktívom alebo záväzkom, cieľ oceňovania reálnou hodnotou ostáva rovnaký. Reálna hodnota je cena, ktorá by sa získala za predaj aktíva alebo by sa zaplatila za prevod záväzku pri riadnej transakcii (t. j. nie pri nútenej likvidácii alebo exekučnom predaji) medzi účastníkmi trhu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok.

B42 Odhad ceny, za ktorú by účastníci trhu boli ochotní uskutočniť transakciu k dátumu ocenenia za bežných trhových podmienok, keď došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s aktívom alebo záväzkom, závisí od skutočností a okolností k dátumu ocenenia a vyžaduje si posúdenie. Úmysel účtovnej jednotky vlastniť aktívum alebo uhradiť alebo inak splniť záväzok nie je pri oceňovaní reálnou hodnotou dôležitý, pretože oceňovanie reálnou hodnotou je trhové oceňovanie, a nie oceňovanie na úrovni individuálnej účtovnej jednotky.

Identifikácia transakcií, ktoré nie sú riadne

B43 Rozhodnutie, či je transakcia riadna (alebo nie je riadna) je ťažšie, ak došlo k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s aktívom alebo záväzkom v porovnaní s bežnou trhovou aktivitou s aktívom alebo záväzkom (alebo podobnými aktívami alebo záväzkami). Za takých okolností nie je vhodné dospieť k záveru, že všetky transakcie na tomto trhu nie sú riadne (t. j. nútená likvidácia alebo exekučný predaj). Medzi okolnosti, ktoré môžu naznačovať, že transakcia nie je riadna, patria:

a) Neexistovalo primerané pôsobenie na trhu počas určitého obdobia pred dátumom ocenenia s cieľom umožniť marketingové činnosti, ktoré sú bežné alebo obvyklé pre transakcie s takýmito aktívami alebo záväzkami za bežných trhových podmienok.

b) Existovalo bežné a obvyklé marketingové obdobie, ale predávajúci ponúkol aktívum alebo záväzok jedinému účastníkovi trhu.

▼M33

c) Predávajúci je v konkurznom konaní alebo v nútenej správe alebo mu konkurzné konanie alebo nútená správa hrozí (t. j. predávajúci má ťažkosti).

d) Predávajúci bol povinný predať, aby splnil regulačné alebo právne požiadavky (t. j. predávajúci bol nútený).

e) Transakčná cena je nerelevantná v porovnaní s ostatnými nedávnymi transakciami s rovnakým alebo podobným aktívom alebo záväzkom.

Účtovná jednotka vyhodnotí okolnosti, aby určila, či je pod váhou dostupných dôkazov transakcia riadna.

B44 Účtovná jednotka pri oceňovaní reálnou hodnotou alebo odhade prémií za trhové riziká posúdi:

a) Ak dôkazy naznačujú, že transakcia nie je riadna, účtovná jednotka priradí transakčnej cene malú alebo žiadnu váhu (v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty).

b) Ak dôkazy naznačujú, že transakcia je riadna, účtovná jednotka túto transakčnú cenu zohľadní. Výška váhy priradenej tejto transakčnej cene bude v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty závisieť od skutočností a okolností, ako sú:

i) objem transakcie,

ii) porovnateľnosť transakcie s oceňovaným aktívom alebo záväzkom,

iii) blízkosť transakcie k dátumu oceňovania.

c) Ak účtovná jednotka nemá dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna, zohľadní transakčnú cenu. Transakčná cena však nemusí predstavovať reálnu hodnotu (t. j. transakčná cena nie je nevyhnutne jediným alebo prvotným základom pre ocenenie reálnou hodnotou alebo odhad prémií za trhové riziká). Keď účtovná jednotka nemá dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna, účtovná jednotka priradí týmto transakciám menšiu váhu v porovnaní s ostatnými transakciami, o ktorých sa vie, že sú riadne.

Účtovná jednotka nemusí vynaložiť maximálne úsilie na určenie, či je transakcia riadna, ale nesmie ignorovať informácie, ktoré sú primerane dostupné. Keď je účtovná jednotka stranou transakcie, predpokladá sa, že má dostatok informácií na vyvodenie záveru, či je transakcia riadna.

Používanie kótovaných cien poskytnutých tretími stranami

B45 V tomto IFRS sa nevylučuje požitie kótovaných cien poskytnutých tretími stranami, ako sú útvary cenotvorby alebo sprostredkovatelia, ak účtovná jednotka zistí, že kótované ceny poskytnuté týmito stranami sú určené v súlade s týmto IFRS.

B46 Keď dôjde k významnému poklesu objemu alebo úrovne aktivity s aktívom alebo záväzkom, účtovná jednotka zhodnotí, či sú kótované ceny poskytnuté tretími stranami stanovené použitím aktuálnych informácií, ktoré odrážajú riadne transakcie, alebo techniky oceňovania, ktorá odráža predpoklady účastníkov trhu (vrátane predpokladov o riziku). Pri vážení kótovanej ceny ako vstupu do oceňovania reálnou hodnotou účtovná jednotka priradí nižšiu váhu (v porovnaní s ostatnými ukazovateľmi reálnej hodnoty, ktoré odrážajú výsledky transakcií) pre kotácie, ktoré neodrážajú výsledok transakcií.

B47 Pri vážení dostupných dôkazov sa okrem toho zohľadní povaha kotácie (napr. či je kotácia orientačnou cenou alebo záväznou ponukou), pričom väčšia váha sa priradí kotáciám poskytnutým tretími stranami, ktoré predstavujú záväzné ponuky.

▼M33

Dodatok C

Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS a má rovnakú platnosť, ako ostatné časti tohto IFRS.

C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento IFRS na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

C2 Tento IFRS sa uplatňuje prospektívne od začiatku ročného obdobia, v ktorom sa uplatnil po prvýkrát.

C3 Požiadavky tohto IFRS na zverejňovanie sa nemusia uplatňovať v porovnávacích informáciách poskytovaných za obdobia pred prvým uplatnením tohto IFRS.

▼M42

C4 Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa zmenil odsek 52. Účtovná jednotka uplatní uvedenú zmenu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne od začiatku ročného obdobia, v ktorom sa pôvodne uplatňoval IFRS 13. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M53

C5 Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 52 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M52

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 15

Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady, ktoré účtovná jednotka uplatňuje na vykazovanie užitočných informácií používateľom účtovnej závierky o povahe, výške, načasovaní a neistote *výnosov* a peňažných tokov vyplývajúcich zo *zmluvy* so *zákazníkom*.

Plnenie cieľa

2. Hlavnou zásadou tohto štandardu v snahe splniť cieľ uvedený v odseku 1 je, že účtovná jednotka vykazuje výnosy na zobrazenie prevodu prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka v sume, ktorá vyjadruje protihodnotu, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za daný tovar alebo služby.

3. Pri uplatňovaní tohto štandardu účtovná jednotka zvažuje podmienky zmluvy a všetky relevantné skutočnosti a okolnosti. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, vrátane používania akýchkoľvek praktických pomôcok, konzistentne na zmluvy s podobnými vlastnosťami a za podobných okolností.

4. V tomto štandarde sa stanovuje účtovanie individuálnej zmluvy so zákazníkom. Účtovná jednotka však tento štandard môže uplatniť ako praktickú pomôcku na portfólio zmlúv (alebo na *povinnosti plnenia zmluvy*) s podobnými vlastnosťami, ak účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že pokiaľ ide o účinok na účtovnú závierku, uplatňovanie tohto štandardu na portfólio by sa významne nelíšilo od uplatňovania tohto štandardu na individuálne zmluvy (alebo na povinnosti plnenia zmluvy) v rámci daného portfólia. Pri účtovaní portfólia účtovná jednotka používa odhady a predpoklady, v ktorých je zohľadnená veľkosť a zloženie portfólia.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

5. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky zmluvy so zákazníkmi, okrem:

a) lízingových zmlúv, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 17 *Lízingy*;

b) poistných zmlúv, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

c) finančných nástrojov a iných zmluvných práv alebo záväzkov, ktoré spadajú do rozsahu pôsobnosti štandardov IFRS 9 *Finančné nástroje*, IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*, IFRS 11 *Spoločné dohody*, IAS 27 *Individuálna účtovná závierka* a IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* a

d) nepeňažných výmen medzi účtovnými jednotkami v rovnakej oblasti podnikania na uľahčenie predaja zákazníkom alebo potenciálnym zákazníkom. Tento štandard by sa napríklad neuplatňoval na zmluvu medzi dvomi ropnými spoločnosťami, ktoré sa včas dohodnú na výmene ropy na pokrytie dopytu svojich zákazníkov na rôznych určených miestach.

▼M52

6. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na zmluvu (okrem zmluvy uvedenej v odseku 5) len v prípade, ak je protistranou zmluvy zákazník. Zákazník je zmluvnou stranou, ktorá uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o nadobudnutí tovaru alebo služieb, ktoré sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, výmenou za protihodnotu. Protistranou zmluvy nie je zákazník, ak napríklad protistrana uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o účasti na činnosti alebo procese, v rámci ktorých zmluvné strany spoločne znášajú riziká a úžitky, ktoré sú výsledkom tejto činnosti alebo tohto procesu (napríklad vývoj aktíva v rámci dohody o spolupráci), a nie o nadobudnutí výstupov bežných činností účtovnej jednotky.

7. Zmluva so zákazníkom môže čiastočne spadať do rozsahu tohto štandardu a čiastočne do rozsahu iných štandardov uvedených v odseku 5.

a) Ak sa v iných štandardoch uvádza, ako oddeliť a/alebo prvotne oceniť jednu alebo viac častí zmluvy, potom účtovná jednotka najprv uplatní požiadavky na oddelenie a/alebo oceňovanie uvedených štandardov. Účtovná jednotka vylúči z *transakčnej ceny* sumu tej časti (alebo častí) zmluvy, ktorá je prvotne ocenená v súlade s inými štandardmi, a uplatní odseky 73 až 86 na priradenie sumy (prípadnej) zostatkovej transakčnej ceny ku každej povinnosti plnenia zmluvy v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a k akýmkoľvek ďalším častiam zmluvy uvedeným v odseku 7 písm. b).

b) Ak sa v iných štandardoch neuvádza, ako oddeliť a/alebo prvotne oceniť jednu alebo viac častí zmluvy, potom účtovná jednotka uplatní na oddelenie a/alebo prvotné ocenenie časti (alebo častí) zmluvy tento štandard.

8. V tomto štandarde sa stanovuje účtovanie prírastkových nákladov na nadobudnutie zmluvy so zákazníkom a nákladov vynaložených na plnenie zmluvy so zákazníkom, ak tieto náklady nespadajú do rozsahu pôsobnosti iného štandardu (pozri odseky 91 až 104). Účtovná jednotka uplatňuje tieto odseky len na vynaložené náklady, ktoré sa týkajú zmluvy so zákazníkom (alebo jej časti), ktorá spadá do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu.

VYKAZOVANIE

Identifikovanie zmluvy

9. Účtovná jednotka účtuje zmluvy so zákazníkom, ktoré spadajú do pôsobnosti tohto štandardu, len ak sú splnené všetky tieto kritériá:

a) zmluvné strany so zmluvou súhlasili (písomne, ústne alebo v súlade s inou obvyklou obchodnou praxou) a sú odhodlané plniť svoje príslušné povinnosti;

b) účtovná jednotka dokáže identifikovať práva každej strany týkajúce sa tovaru alebo služieb, ktoré sa majú previesť;

c) účtovná jednotka dokáže identifikovať platobné podmienky za tovar alebo služby, ktoré sa majú previesť;

▼M52

d) zmluva má obchodnú podstatu (t. j. očakáva sa, že riziko, načasovanie a suma budúcich peňažných tokov účtovnej jednotky sa v dôsledku zmluvy zmenia) a

e) je pravdepodobné, že účtovná jednotka získa protihodnotu, na ktorú jej vznikne nárok výmenou za tovar alebo služby, ktoré budú prevedené na zákazníka. Pri posudzovaní, či je vymožiteľnosť sumy protihodnoty pravdepodobná, účtovná jednotka zvažuje len schopnosť zákazníka a jeho úmysel uhradiť túto sumu protihodnoty vtedy, keď dôjde k jej splatnosti. Suma protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok, môže byť nižšia než cena uvedená v zmluve, ak je protihodnota premenlivá, pretože účtovná jednotka môže ponúknuť zákazníkovi cenovú zľavu (pozri odsek 52).

10. Zmluva je dohodou medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorou vznikajú vymožiteľné práva a povinnosti. Vymožiteľnosť práv a povinností v zmluve predstavuje právnu otázku. Zmluvy môžu byť písomné, ústne alebo môžu vyplynúť z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky. Postupy a procesy uzatvárania zmlúv so zákazníkmi sa v jednotlivých právnych jurisdikciách, priemyselných odvetviach a účtovných jednotkách líšia. Okrem toho sa môžu líšiť aj v rámci účtovnej jednotky (môžu napríklad závisieť od triedy zákazníka alebo povahy prisľúbeného tovaru alebo služby). Účtovná jednotka zvažuje tieto postupy a procesy pri určovaní toho, či a kedy z dohody so zákazníkom vznikajú vymožiteľné práva a povinnosti.

11. Niektoré zmluvy so zákazníkmi môžu byť bez pevne stanovenej doby trvania a ktorákoľvek zmluvná strana ich môže kedykoľvek vypovedať alebo zmeniť. Iné zmluvy sa môžu automaticky obnovovať na pravidelnom základe, ktorý je uvedený v zmluve. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na dobu trvania zmluvy (t. j. zmluvné obdobie), počas ktorej majú zmluvné strany platné vymožiteľné práva a povinnosti.

12. Na účely uplatňovania tohto štandardu zmluva neexistuje, ak má každá zmluvná strana jednostranné vymožiteľné právo vypovedať celkom nesplnenú zmluvu bez nahradenia škody druhej zmluvnej strane (alebo stranám). Zmluva je celkom nesplnená, ak sú splnené obe tieto kritériá:

a) účtovná jednotka ešte nepreviedla na zákazníka žiadny prisľúbený tovar alebo služby a

b) účtovná jednotka ešte neprijala (a ani ešte nemá nárok na) žiadnu protihodnotu výmenou za prisľúbený tovar alebo služby.

13. Ak zmluva so zákazníkom spĺňa pri vzniku zmluvy kritériá odseku 9, účtovná jednotka nesmie prehodnotiť tieto kritériá, pokiaľ neexistuje náznak významnej zmeny skutočností a okolností. Napríklad, ak sa výrazne zhorší platobná schopnosť zákazníka, účtovná jednotka by prehodnotila, či je pravdepodobné, že účtovná jednotka získa protihodnotu, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok výmenou za zostávajúce tovary alebo služby, ktoré sa prevedú na zákazníka.

▼M52

14. Ak zmluva so zákazníkom nespĺňa kritériá uvedené v odseku 9, účtovná jednotka naďalej posudzuje zmluvu s cieľom určiť, či sú kritériá v odseku 9 následne splnené.

15. Ak zmluva so zákazníkom nespĺňa kritériá uvedené v odseku 9 a účtovná jednotka prijme od zákazníka protihodnotu, účtovná jednotka vykazuje prijatú protihodnotu ako výnos, len ak nastane ktorákoľvek z týchto situácií:

a) účtovná jednotka nemá pretrvávajúce povinnosti previesť tovar alebo služby na zákazníka a účtovná jednotka prijala celú (alebo v podstate celú) protihodnotu prisľúbenú od zákazníka a táto protihodnota je nenávratná alebo

b) zmluva sa vypovedala a protihodnota prijatá od zákazníka je nenávratná.

16. Účtovná jednotka vykazuje protihodnotu prijatú od zákazníka ako záväzok, až kým nedôjde k jednej z udalostí uvedených v odseku 15 alebo kým sa následne nesplnia kritériá odseku 9 (pozri odsek 14). V závislosti od skutočností a okolností týkajúcich sa zmluvy vykázaný záväzok predstavuje záväzok účtovnej jednotky buď previesť tovar alebo služby v budúcnosti alebo vrátiť prijatú protihodnotu. V každom prípade sa záväzok oceňuje sumou protihodnoty prijatej od zákazníka.

Kombinácia zmlúv

17. Účtovná jednotka kombinuje dve alebo viac zmlúv uzavretých súčasne alebo takmer súčasne s rovnakým zákazníkom (alebo so spriaznenými osobami zákazníka) a účtuje zmluvy ako jednu zmluvu, ak je splnené aspoň jedno z týchto kritérií:

a) zmluvy sú dohodnuté ako celok s jediným obchodným cieľom;

b) suma protihodnoty, ktorá má byť uhradená v jednej zmluve, závisí od ceny alebo plnenia v inej zmluve, alebo

c) tovar alebo služby prisľúbené v zmluvách (alebo niektorý tovar alebo služby prisľúbené v každej zmluve) predstavujú jedinú povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30.

Zmeny zmluvy

18. Zmena zmluvy je zmena v rozsahu pôsobnosti alebo ceny (alebo oboch) zmluvy, ktorá je schválená zmluvnými stranami. V niektorých odvetviach a jurisdikciách možno zmenu zmluvy opísať ako zmenu objednávky, zmenu podmienok alebo doplnenie zmluvy. Zmena zmluvy nastáva, keď zmluvné strany schvália zmenu, ktorou sa buď vytvárajú nové alebo menia existujúce vymožiteľné práva a povinnosti zmluvných strán. Zmena zmluvy by mohla byť schválená písomne alebo ústne alebo by mohla vyplynúť z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky. Ak zmluvné strany neschválili zmenu zmluvy, účtovná jednotka naďalej uplatňuje na existujúcu zmluvu tento štandard, až kým sa zmena zmluvy neschváli.

▼**M52**

19. Zmena zmluvy môže nastať, aj keď zmluvné strany majú spor o rozsahu pôsobnosti alebo cene (alebo oboch) týkajúcich sa zmeny zmluvy alebo keď strany schválili zmenu v rozsahu pôsobnosti zmluvy, ale ešte neurčili zodpovedajúcu zmenu v cene. Pri určovaní toho, či sú práva a povinnosti, ktoré vznikajú alebo sa menia zmenou zmluvy, vymožiteľné, účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti vrátane podmienok zmluvy a iných dôkazov. Ak zmluvné strany schválili zmenu v rozsahu pôsobnosti zmluvy, ale ešte neurčili zodpovedajúcu zmenu v cene, účtovná jednotka odhaduje zmenu transakčnej ceny vyplývajúcu zo zmeny zmluvy v súlade s odsekmi 50 až 54 o odhadovaní premenlivej protihodnoty a odsekmi 56 až 58 o obmedzovaní odhadov premenlivej protihodnoty.

20. Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy ako samostatnú zmluvu, ak sú splnené obe tieto podmienky:

a) rozsah pôsobnosti zmluvy sa rozšíri z dôvodu pridania prisľúbeného tovaru alebo služieb, ktoré sú odlišné (v súlade s odsekmi 26 až 30); a

b) zmluvná cena sa zvýši o sumu protihodnoty, ktorá odzrkadľuje *samostatné predajné ceny* ďalších prisľúbených tovarov alebo služieb účtovnej jednotky a prípadné primerané úpravy takejto ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy. Účtovná jednotka môže napríklad upraviť samostatnú predajnú cenu ďalšieho tovaru alebo služby o zľavu, ktorú zákazník dostane, pretože nie je nevyhnutné, aby účtovnej jednotke vznikli náklady, ktoré by jej vznikli pri predaji podobného tovaru alebo služby novému zákazníkovi.

21. Ak sa zmena zmluvy neúčtuje ako samostatná zmluva v súlade s odsekom 20, účtovná jednotka účtuje prisľúbený tovar alebo služby, ktoré ešte k dátumu úpravy zmluvy neboli prevedené (t. j. zostávajúci prisľúbený tovar alebo služby), ktorýmkoľvek z týchto spôsobov, ktorý je uplatniteľný:

a) Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy, akoby to bolo vypovedanie existujúcej zmluvy a vytvorenie novej zmluvy, ak sa zostávajúci tovar alebo služby líšia od tovaru alebo služieb prevedených v deň zmeny zmluvy alebo pred týmto dňom. Suma protihodnoty, ktorá má byť priradená k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy [alebo k zostávajúcim odlišným tovarom alebo službám pri jedinej povinnosti plnenia zmluvy identifikovaným v súlade s odsekom 22 písm. b)], je súčtom:

i) protihodnoty prisľúbenej od zákazníka (vrátane súm, ktoré už boli prijaté od zákazníka), ktorá bola zahrnutá do odhadu transakčnej ceny a ktorá nebola predtým vykázaná ako výnos a

ii) protihodnoty prisľúbenej ako časť zmeny zmluvy.

▼M52

b) Účtovná jednotka účtuje zmenu zmluvy, akoby bola súčasťou existujúcej zmluvy, ak zostávajúce tovary alebo služby nie sú odlišné, a teda tvoria súčasť jedinej povinnosti plnenia zmluvy, ktorá je čiastočne splnená k dátumu zmeny zmluvy. Účinok zmeny zmluvy na transakčnú cenu a na meranie pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy sa vykazuje ako úprava výnosov (buď ako zvýšenie alebo zníženie výnosov) k dátumu zmeny zmluvy (t. j. úprava, ktorá sa vykonáva na výnosoch na základe kumulovaného vyrovnávania).

c) Ak je zostávajúci tovar alebo služby kombináciou položiek a) a b), účtovná jednotka účtuje účinky zmeny na nesplnené povinnosti (vrátane čiastočne nesplnených povinností) plnenia zmluvy v zmenenej zmluve spôsobom, ktorý je konzistentný s cieľmi tohto odseku.

Identifikovanie povinností plnenia zmluvy

22. Pri vzniku zmluvy účtovná jednotka posúdi tovar alebo služby prisľúbené v zmluve so zákazníkom a identifikuje ako povinnosť plnenia zmluvy každý prísľub previesť zákazníkovi buď:

a) tovar alebo službu (alebo balík tovarov alebo služieb), ktoré sú odlišné, alebo

b) skupinu odlišných tovarov alebo služieb, ktoré sú v podstate rovnaké a majú rovnaký model prevodu na zákazníka (pozri odsek 23).

23. Skupina odlišných tovarov alebo služieb má rovnaký model prevodu na zákazníka, ak sú splnené obe tieto kritériá:

a) každý odlišný tovar alebo služba v skupine, ktoré účtovná jednotka prisľúbi previesť na zákazníka, by spĺňali kritériá uvedené v odseku 35 na plnenie povinnosti plnenia zmluvy postupom času a

b) v súlade s odsekmi 39 až 40 by sa rovnaká metóda použila na meranie pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy previesť každý odlišný tovar alebo službu v skupine na zákazníka.

Prísľuby v zmluvách so zákazníkmi

24. V zmluve so zákazníkom sa vo všeobecnosti výslovne uvádza tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka sľubuje previesť na zákazníka. Povinnosti plnenia zmluvy identifikované v zmluve so zákazníkom však nesmú byť obmedzené len na tovar alebo služby, ktoré sú výslovne uvedené v takejto zmluve. Je to preto, lebo zmluva so zákazníkom môže zahŕňať aj prísľuby, ktoré vyplývajú z obvyklej obchodnej praxe, uverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky, ak v čase uzavretia zmluvy tieto prísľuby vytvárajú platné očakávanie zákazníka, že účtovná jednotka na neho prevedie tovar alebo službu.

▼**M52**

25. Povinnosti plnenia zmluvy nezahŕňajú činnosti, ktoré účtovná jednotka musí vykonať na splnenie zmluvy, pokiaľ tieto činnosti neprevádzajú tovar alebo službu na zákazníka. Napríklad poskytovateľ služieb možno bude musieť pri príprave zmluvy realizovať rôzne administratívne úkony. Pri plnení týchto úkonov sa služba neprevádza na zákazníka. Tieto prípravné činnosti preto nie sú povinnosťou plnenia zmluvy.

Odlišný tovar alebo služby

▼**M54**

26. V závislosti od zmluvy môže prisľúbený tovar alebo služby zahŕňať okrem iného:

a) predaj tovaru, ktorý vyrobila účtovná jednotka (napríklad zásoby výrobcu);

b) ďalší predaj tovaru, ktorý nakúpila účtovná jednotka (napríklad tovar od maloobchodníka);

c) ďalší predaj práv na tovar alebo služby, ktoré nakúpila účtovná jednotka (napríklad lístok, ktorý ďalej predala účtovná jednotka, ktorá vystupuje ako hlavný zodpovedný, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);

d) plnenie zmluvne dohodnutej úlohy (alebo úloh) pre zákazníka;

e) poskytovanie služby pripravenosti dodať tovar alebo poskytnúť služby (napríklad nešpecifikované aktualizácie softvéru, ktoré sa poskytujú, keď a ak sú k dispozícii) alebo sprístupňovanie tovaru alebo služieb pre zákazníka na používanie vtedy, keď sa zákazník rozhodne;

f) poskytovanie služby, ktorou sa u inej zmluvnej strany zabezpečí prevod tovaru alebo služieb na zákazníka (napríklad vystupovaním ako zástupca danej inej strany, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);

g) udeľovanie práv na tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť v budúcnosti a ktoré zákazník môže ďalej predávať alebo poskytovať svojmu zákazníkovi (napríklad účtovná jednotka, ktorá predáva výrobok maloobchodníkovi, prisľúbi previesť ďalší tovar alebo služby na jednotlivca, ktorý kupuje výrobok od maloobchodníka);

h) výstavbu, výrobu alebo vývoj aktíva v mene zákazníka;

i) udeľovanie licencií (pozri odseky B52 až B63B); a

j) poskytovanie možností na nákup ďalšieho tovaru alebo služieb (ak tieto možnosti poskytujú zákazníkovi hmotné právo, ako sa uvádza v odsekoch B39 až B43).

27. Tovar alebo služba, ktoré sú prisľúbené zákazníkovi, sú odlišné, ak sú splnené obe tieto kritériá:

a) zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok buď samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre zákazníka ľahko dostupné (t. j. tovar alebo služba sú schopné byť odlišné) a

▼M54

b) prísľub účtovnej jednotky previesť tovar alebo službu na zákazníka je možné oddeliť od iných prísľubov v zmluve (t. j. prísľub previesť tovar alebo službu sa odlišuje v kontexte zmluvy).

▼M52

28. Zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok v súlade s odsekom 27 písm. a), ak by sa tovar alebo služba mohli použiť, spotrebovať, predať za sumu, ktorá je väčšia ako zvyšková hodnota, alebo inak držať spôsobom, ktorý vytvára hospodárske úžitky. Pri niektorých druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby samostatne. Pri iných druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby len v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi. Ľahko dostupný zdroj je tovar alebo služba, ktorú účtovná jednotka alebo iný subjekt predáva oddelene, alebo zdroj, ktorý už zákazník od účtovnej jednotky nadobudol (vrátane tovaru alebo služieb, ktoré už účtovná jednotka previedla na zákazníka na základe zmluvy) alebo ktorý zákazník nadobudol z iných transakcií alebo udalostí. Dôkaz, že zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok, a to buď samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi, môžu poskytnúť viaceré faktory. Napríklad skutočnosť, že účtovná jednotka pravidelne predáva tovar alebo služby oddelene naznačuje, že zákazník môže mať úžitok z tovaru alebo služby samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi.

▼M54

29. Pri posudzovaní toho, či je možné prísľuby účtovnej jednotky previesť tovar alebo služby na zákazníka oddeliť v súlade s odsekom 27 písm. b), je cieľom stanoviť, či je povahou prísľubu v kontexte zmluvy previesť každý daný tovar alebo službu samostatne alebo skôr previesť kombinovanú položku alebo položky, voči ktorým predstavuje prisľúbený tovar alebo služby vstupy. Medzi faktory, ktoré naznačujú, že dva alebo viac prísľubov previesť tovar alebo službu na zákazníka nie je možné oddeliť, patria okrem iného tieto faktory:

a) účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovarov alebo služieb s inými tovarmi alebo službami prisľúbenými v zmluve do balíka tovarov alebo služieb, ktoré predstavujú kombinovaný výstup alebo výstupy, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu. Inými slovami, účtovná jednotka využíva tovar alebo služby ako vstupy na výrobu alebo dodanie kombinovaného výstupu alebo výstupov stanoveného zákazníkom. Kombinovaný výstup alebo výstupy môžu zahŕňať viac než jednu fázu, prvok alebo jednotku;

b) jeden alebo viac tovarov alebo služieb významným spôsobom menia alebo prispôsobujú jeden alebo viac iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, alebo sú jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami prisľúbenými v zmluve významným spôsobom menené alebo prispôsobované;

c) tovar alebo služby od seba vzájomne výrazne závisia alebo sú výrazne prepojené. Inými slovami, každý z tovarov alebo služieb je výrazne ovplyvnený jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami v zmluve. V niektorých prípadoch sú napríklad dva alebo viac tovarov alebo služieb navzájom významne ovplyvnené, pretože účtovná jednotka by nebola schopná dodržať svoj prísľub prevedením každého tovaru alebo služby samostatne.

▼M52

30. Ak prisľúbený tovar alebo služba nie sú odlišné, účtovná jednotka tento tovar alebo službu kombinuje s iným prisľúbeným tovarom alebo službou, až kým neidentifikuje balík tovarov alebo služieb, ktorý je odlišný. V niektorých prípadoch by to viedlo k tomu, že účtovná jednotka by účtovala všetok tovar alebo služby prisľúbené v zmluve ako jedinú povinnosť plnenia zmluvy.

Plnenie povinností plnenia zmluvy

31. Účtovná jednotka vykazuje výnos vtedy, keď splní povinnosť plnenia zmluvy prevodom prisľúbeného tovaru alebo služby (t. j. aktíva) na zákazníka, alebo počas tohto procesu. Aktívum je prevedené vtedy, keď zákazník získa (alebo počas toho, ako získava) kontrolu nad týmto aktívom.

32. Pri vzniku zmluvy určuje účtovná jednotka pre každú povinnosť plnenia zmluvy identifikovanú v súlade s odsekmi 22 až 30, či spĺňa povinnosť plnenia zmluvy postupom času (v súlade s odsekmi 35 až 37) alebo v určitom momente (v súlade s odsekom 38). Ak účtovná jednotka nespĺňa povinnosť plnenia zmluvy postupom času, táto povinnosť sa splní v určitom momente.

33. Tovar a služby sú aktívami, hoci len dočasne, keď sú prijaté a použité (ako je to v prípade mnohých služieb). Kontrola nad aktívom sa vzťahuje na schopnosť riadiť používanie aktíva a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Kontrola zahŕňa schopnosť zabrániť iným účtovným jednotkám v riadení používania aktíva a získavaní úžitkov z neho. Úžitky z aktíva sú potenciálne peňažné toky (prílevy alebo úspory v odlivoch), ktoré možno získať priamo alebo nepriamo mnohými spôsobmi, napríklad:

a) pri použití aktíva na výrobu tovaru alebo poskytovanie služieb (vrátane verejných služieb);

b) pri použití aktíva na zvýšenie hodnoty iných aktív;

c) pri použití aktíva na vysporiadanie záväzkov alebo zníženie nákladov;

d) pri predaji alebo výmene aktíva;

e) pri založení aktíva na získanie pôžičky a

f) pri držbe aktíva.

34. Pri hodnotení, či zákazník získava kontrolu nad aktívom, účtovná jednotka zvažuje všetky dohody o spätnom odkúpení aktíva (pozri odseky B64 až B76).

Povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času

35. Účtovná jednotka prevádza kontrolu nad tovarom alebo službou postupom času, a tým spĺňa povinnosť plnenia zmluvy a vykazuje výnos postupom času, ak je splnené jedno z týchto kritérií:

▼**M52**

a) zákazník súbežne prijíma a spotrebúva úžitky vznikajúce z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou v rovnakom čase, ako účtovná jednotka plní zmluvu (pozri odseky B3 až B4);

b) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou vytvára alebo vylepšuje aktívum (napr. nedokončená výroba), ktoré zákazník kontroluje, v rovnakom čase, ako sa aktívum vytvára alebo vylepšuje (pozri odsek B5) alebo

c) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou nevytvára pre účtovnú jednotku alternatívne použitie aktíva (pozri odsek 36) a účtovná jednotka má vymožiteľné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu (pozri odsek 37).

36. Aktívum vytvorené v dôsledku plnenia zmluvy účtovnou jednotkou nepredstavuje pre účtovnú jednotku aktívum, pre ktoré má účtovná jednotka alternatívne použitie, ak má účtovná jednotka buď zmluvne zakázané jednoducho riadiť aktívum na iné použitie počas jeho vytvárania alebo vylepšovania alebo je z praktického hľadiska obmedzená pri riadení majetku na iné použitie v dokončenom štádiu. Posúdenie toho, či účtovná jednotka má pre aktívum alternatívne použitie, sa robí pri vzniku zmluvy. Po vzniku zmluvy účtovná jednotka neaktualizuje posúdenie alternatívneho použitia aktíva, ak zmluvné strany neschvália zmenu zmluvy, ktorou sa podstatne mení povinnosť plnenia zmluvy. V odsekoch B6 až B8 sa nachádzajú usmernenia na posúdenie toho, či má účtovná jednotka pre aktívum alternatívne použitie.

37. Pri hodnotení, či má účtovná jednotka vymožiteľné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu v súlade s odsekom 35 písm. c), účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj všetky právne predpisy, ktoré sa uplatňujú na zmluvu. Právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu nemusí byť pevne stanovená suma. Účtovná jednotka však musí mať počas celej doby trvania zmluvy nárok na sumu, ktorá aspoň odškodní účtovnú jednotku za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v prípade, že zákazník alebo ďalšia zmluvná strana vypovie zmluvu z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu ako prisľúbila. V odsekoch B9 až B13 sa nachádzajú usmernenia na posúdenie existencie a vymožiteľnosti práva na platbu a toho, či by toto právo účtovnej jednotky oprávňovalo účtovnú jednotku na platbu za jej plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu.

Povinnosti plnenia zmluvy splnené v určitom momente

38. V prípade, že sa povinnosť plnenia zmluvy neplní postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37, účtovná jednotka spĺňa povinnosť plnenia zmluvy v určitom momente. Na určenie momentu, kedy zákazník získava kontrolu nad prisľúbeným aktívom a účtovná jednotka spĺňa povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka zvažuje požiadavky na kontrolu uvedené v odsekoch 31 až 34. Účtovná jednotka navyše zvažuje aj ukazovatele prevodu kontroly, ktoré zahŕňajú okrem iného tieto ukazovatele:

a) Účtovná jednotka má platné právo na platbu za aktívum – ak je zákazník v súčasnosti povinný zaplatiť za aktívum, môže to naznačovať, že výmenou zaň nadobudol zákazník schopnosť riadiť používanie aktíva a získavať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky.

▼M52

b) Zákazník má vlastnícke právo na aktívum – vlastnícke právo na aktívum môže naznačovať, ktorá zmluvná strana má schopnosť riadiť používanie aktíva a získavať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky alebo obmedziť prístup iných účtovných jednotiek k týmto úžitkom. Prevod vlastníckeho práva na aktívum môže teda naznačovať, že zákazník získal kontrolu nad aktívom. Ak si účtovná jednotka ponechá vlastnícke právo výlučne ako ochranu proti neplateniu zo strany zákazníka, toto právo by nemalo zákazníkovi brániť získať nad aktívom kontrolu.

c) Účtovná jednotka previedla fyzickú držbu aktíva – fyzická držba aktíva zákazníkom môže naznačovať, že zákazník má schopnosť riadiť používanie aktíva a získavať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky alebo obmedziť prístup iných účtovných jednotiek k týmto úžitkom. Fyzická držba sa však nemusí zhodovať s kontrolou aktíva. Napríklad v niektorých zmluvách o repo transakciách alebo pri niektorých konsignačných mechanizmoch môže mať zákazník alebo príjemca fyzickú držbu aktíva, ktoré je pod kontrolou účtovnej jednotky. Naopak, v niektorých dohodách s odloženým dodaním môže mať účtovná jednotka fyzickú držbu aktíva, ktoré je pod kontrolou zákazníka. V odsekoch B64 až B76, B77 až B78 a B79 až B82 sa nachádzajú usmernenia na zaúčtovanie zmlúv o repo transakciách, konsignačných mechanizmov a dohôd s odloženým dodaním.

d) Zákazník má významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva aktíva – prevod významných rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva aktíva na zákazníka môže naznačovať, že zákazník nadobudol schopnosť riadiť používanie aktíva a získavať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Pri hodnotení rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prisľúbeného aktíva však účtovná jednotka vylučuje všetky riziká, ktoré môžu popri povinnosti plnenia zmluvy previesť aktívum viesť k vzniku dodatočnej povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka mohla napríklad previesť kontrolu nad aktívom na zákazníka, ale ešte nesplnila dodatočnú povinnosť plnenia zmluvy poskytnúť služby údržby súvisiace s prevedeným aktívom.

e) Zákazník prevzal aktívum – prevzatie aktíva zákazníkom môže naznačovať, že nadobudol schopnosť riadiť používanie aktíva a získavať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. Pri hodnotení vplyvu zmluvnej doložky o prevzatí aktíva zákazníkom na prevod kontroly nad aktívom účtovná jednotka zvažuje usmernenia uvedené v odsekoch B83 až B86.

Meranie pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy

39. Pri každej povinnosti plnenia zmluvy plnenej postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37 účtovná jednotka vykazuje výnosy postupne tak, že meria pokrok smerom k úplnému splneniu danej povinnosti plnenia zmluvy. Cieľom pri meraní pokroku je znázorniť plnenie zmluvy účtovnou jednotkou pri prevode kontroly nad tovarom alebo službami, ktoré boli zákazníkovi prisľúbené (t. j. plnenie povinnosti plnenia zmluvy účtovnou jednotkou).

▼M52

40. Účtovná jednotka uplatňuje jednotnú metódu merania pokroku na každú povinnosť plnenia zmluvy plnenú postupom času a účtovná jednotka uplatňuje túto metódu konzistentne na podobné povinnosti plnenia zmluvy a za podobných okolností. Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka opätovne zmeria svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy postupom času.

Metódy merania pokroku

41. Vhodné metódy merania pokroku zahŕňajú metódy vstupov a metódy výstupov. V odsekoch B14 až B19 sa nachádzajú usmernenia na používanie metód výstupov a metód vstupov pri meraní pokroku účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Pri určovaní vhodnej metódy merania pokroku účtovná jednotka zvažuje povahu tovaru alebo služby, ktoré účtovná jednotka prisľúbila previesť na zákazníka.

42. Pri uplatňovaní metódy merania pokroku účtovná jednotka vylučuje z merania pokroku akýkoľvek tovar alebo služby, nad ktorými kontrolu účtovná jednotka neprevádza na zákazníka. Na druhej strane účtovná jednotka zahŕňa do merania pokroku akýkoľvek tovar alebo služby, nad ktorými kontrolu prevádza na zákazníka pri plnení povinnosti plnenia zmluvy.

43. V nadväznosti na to, ako sa postupom času menia okolnosti, účtovná jednotka aktualizuje svoju mieru pokroku, aby sa vo výsledkoch povinnosti plnenia zmluvy zohľadnili prípadné zmeny. Takéto zmeny merania pokroku účtovnej jednotky sa účtujú ako zmena účtovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

Primerané meranie pokroku

44. Účtovná jednotka vykazuje výnosy z plnenia povinnosti plnenia zmluvy postupom času len vtedy, ak účtovná jednotka dokáže primerane odmerať svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka nie je schopná primerane odmerať svoj pokrok smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy, ak jej chýbajú spoľahlivé informácie, ktoré sú potrebné na uplatnenie vhodnej metódy merania pokroku.

45. Za určitých okolností (napríklad v počiatočných štádiách plnenia zmluvy) účtovná jednotka nemusí byť schopná primerane merať výsledky povinnosti plnenia zmluvy, ale účtovná jednotka očakáva spätné získanie nákladov vynaložených pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Za týchto okolností účtovná jednotka vykazuje výnos len v rozsahu vynaložených nákladov dovtedy, kým nemôže primerane merať výsledky povinnosti plnenia zmluvy.

OCEŇOVANIE

46. Po splnení (alebo pri plnení) povinnosti plnenia zmluvy účtovná jednotka vykazuje ako výnos sumu transakčnej ceny (ktorá nezahŕňa odhady premenlivej protihodnoty, ktoré sú obmedzené v súlade s odsekmi 56 až 58), ktorá je priradená k danej povinnosti plnenia zmluvy.

▼M52

Určovanie transakčnej ceny

47. Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj svoju obvyklú obchodnú prax. Transakčná cena je suma protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod sľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka, s výnimkou súm vybraných v mene tretích strán (napríklad niektorých daní z predaja). Protihodnota prisľúbená v zmluve so zákazníkom môže zahŕňať pevne stanovené sumy, premenlivé sumy alebo oboje.

48. Povaha, načasovanie a suma protihodnoty prisľúbenej od zákazníka ovplyvňujú odhad transakčnej ceny. Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka zvažuje všetky tieto vplyvy:

a) premenlivej protihodnoty (pozri odseky 50 až 55 a odsek 59);

b) obmedzovania odhadov premenlivej protihodnoty (pozri odseky 56 až 58);

c) existencie významnej zložky financovania v zmluve (pozri odseky 60 až 65);

d) nepeňažnej protihodnoty (pozri odseky 66 až 69) a

e) protihodnoty splatnej zákazníkovi (pozri odseky 70 až 72).

49. Na účely určenia transakčnej ceny účtovná jednotka predpokladá, že tovar alebo služby sa prevedú na zákazníka, ako bolo prisľúbené v súlade s existujúcou zmluvou, a že zmluva nebude zrušená, obnovená alebo zmenená.

Premenlivá protihodnota

50. Ak protihodnota prisľúbená v zmluve obsahuje premenlivú sumu, účtovná jednotka odhadne sumu protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka.

51. Suma protihodnoty sa môže meniť v dôsledku zliav, rabatov, refundácií, úľav, cenových koncesií, stimulov, výkonnostných prémií, pokút alebo iných podobných položiek. Prisľúbená protihodnota sa môže takisto meniť, ak je nárok účtovnej jednotky na protihodnotu podmienený tým, že nastane, resp. nenastane budúca udalosť. Napríklad suma protihodnoty by bola premenlivá, ak by sa výrobok predával s právom na vrátenie alebo ak by bola prisľúbená pevne stanovená suma ako výkonnostná prémia pri dosiahnutí určitého stanoveného medzníka v plnení zmluvy.

52. Premenlivosť týkajúca sa protihodnoty prisľúbenej od zákazníka môže byť výslovne uvedená v zmluve. Popri prípade, keď to je uvedené v zmluvných podmienkach, je prisľúbená protihodnota premenlivá aj vtedy, ak nastane jedna z týchto okolností:

▼**M52**

a) zákazník na základe obvyklej obchodnej praxe, zverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky oprávnene očakáva, že účtovná jednotka prijme sumu protihodnoty, ktorá je nižšia ako cena uvedená v zmluve. To znamená, že sa očakáva, že účtovná jednotka ponúkne cenovú koncesiu. Takáto ponuka sa môže v závislosti od jurisdikcie, odvetvia alebo zákazníka nazývať zľava, rabat, refundácia alebo úľava;

b) ostatné skutočnosti a okolnosti naznačujú, že zámer účtovnej jednotky pri uzatváraní zmluvy so zákazníkom je ponúknuť zákazníkovi cenovú koncesiu.

53. Účtovná jednotka odhaduje sumu premenlivej protihodnoty pomocou jednej z nasledujúcich metód v závislosti od toho, ktorá metóda podľa účtovnej jednotky lepšie predpovedá sumu protihodnoty, na ktorú jej vznikne nárok:

a) očakávaná hodnota – očakávaná hodnota je súčtom súm vážených pravdepodobnosťou v rozmedzí možných súm protihodnoty. Očakávaná hodnota môže byť primeraným odhadom sumy premenlivej protihodnoty, ak má účtovná jednotka veľký počet zmlúv s podobnými vlastnosťami;

b) najpravdepodobnejšia suma – najpravdepodobnejšia suma je jedinou najpravdepodobnejšou sumou v rozmedzí možných súm protihodnoty (t. j. jediný najpravdepodobnejší výsledok zmluvy). Najpravdepodobnejšia suma môže byť primeraným odhadom sumy premenlivej protihodnoty, ak má zmluva len dva možné výsledky (napríklad účtovná jednotka buď dosiahne výkonnostnú prémiu alebo ju nedosiahne).

54. Pri odhadovaní vplyvu neistoty na sumu premenlivej protihodnoty, na ktorú vznikne účtovnej jednotke nárok, účtovná jednotka uplatňuje dôsledne počas trvania zmluvy jednu metódu. Účtovná jednotka navyše zvažuje všetky informácie (minulé, súčasné aj predpokladané), ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné, a určuje primeraný počet možných súm protihodnoty. Informácie, ktoré účtovná jednotka používa pri odhadovaní sumy premenlivej protihodnoty, sú zvyčajne podobné informáciám, ktoré manažment účtovnej jednotky používa pri dohadovacom postupe a pri stanovovaní cien prisľúbeného tovaru alebo služieb.

Refundačné záväzky

55. Účtovná jednotka vykazuje refundačný záväzok, ak účtovná jednotka prijme od zákazníka protihodnotu a očakáva, že časť tejto protihodnoty alebo celú protihodnotu zákazníkovi vráti. Refundačný záväzok sa oceňuje sumou prijatej protihodnoty (alebo protihodnoty, ktorá sa má prijať), pri ktorej účtovná jednotka neočakáva, že jej na ňu vznikne nárok (t. j. sumy nezahrnuté do transakčnej ceny). Refundačný záväzok (a zodpovedajúca zmena transakčnej ceny, a teda aj *zmluvného záväzku*) sa na konci každého obdobia vykazovania aktualizuje s prihliadnutím na zmeny okolností. Pri účtovaní refundačného záväzku, ktorý sa týka práva na vrátenie, účtovná jednotka uplatňuje usmernenia v odsekoch B20 až B27.

▼**M52**

Obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty

56. Účtovná jednotka do transakčnej ceny zahŕňa časť premenlivej protihodnoty alebo celú premenlivú hodnotu odhadnutú v súlade s odsekom 53 len do tej miery, do akej je vysoko pravdepodobné, že nenastane významné zrušenie sumy vykázaných kumulovaných výnosov po tom, ako sa následne vyrieši neistota spojená s premenlivou protihodnotou.

57. Pri posudzovaní, či je vysoko pravdepodobné, že nenastane významné zrušenie sumy vykázaných kumulovaných výnosov po tom, ako sa následne vyrieši neistota spojená s premenlivou protihodnotou, účtovná jednotka zvažuje tak pravdepodobnosť, ako aj rozsah zrušenia výnosov. Faktory, ktoré by mohli zvýšiť pravdepodobnosť alebo rozsah zrušenia výnosov, zahŕňajú okrem iného tieto prípady:

a) suma protihodnoty je mimoriadne náchylná na faktory, na ktoré účtovná jednotka nemá dosah. Tieto faktory môžu zahŕňať volatilitu na trhu, úsudky alebo konanie tretích strán, poveternostné podmienky a vysoké riziko zastaranosti prisľúbeného tovaru alebo služby;

b) neočakáva sa, že sa neistota, pokiaľ ide o sumu protihodnoty, vyrieši v krátkodobom časovom horizonte;

c) skúsenosti účtovnej jednotky (alebo iné dôkazy) s podobnými druhmi zmlúv sú obmedzené alebo tieto skúsenosti (alebo iné dôkazy) majú len obmedzenú prediktívnu hodnotu;

d) účtovná jednotka obvykle buď ponúka širokú škálu cenových koncesií alebo mení platobné podmienky podobných zmlúv za podobných okolností;

e) zmluva má veľký počet a širokú škálu možných súm protihodnoty.

58. Účtovná jednotka uplatňuje odsek B63 na zaúčtovanie protihodnoty vo forme tantiém na základe predajov alebo na základe používania, ktoré sú prisľúbené výmenou za licenciu na práva duševného vlastníctva.

Opätovné posudzovanie premenlivej protihodnoty

59. Účtovná jednotka aktualizuje na konci každého obdobia vykazovania odhadovanú transakčnú cenu (vrátane aktualizácie posúdenia, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený) tak, aby verne prezentovala okolnosti na konci obdobia vykazovania, ako aj zmeny okolností počas obdobia vykazovania. Účtovná jednotka účtuje zmeny transakčnej ceny v súlade s odsekmi 87 až 90.

▼**M52**

Existencia významnej zložky financovania v zmluve

60. Pri určovaní transakčnej ceny účtovná jednotka upravuje prisľúbenú sumu protihodnoty o vplyv časovej hodnoty peňazí v prípade, že načasovanie platieb dohodnuté zmluvnými stranami (výslovne alebo implicitne) poskytuje zákazníkovi alebo účtovnej jednotke významný úžitok v podobe financovania prevodu tovaru alebo služieb na zákazníka. Za týchto okolností zmluva obsahuje významnú zložku financovania. Významná zložka financovania môže existovať bez ohľadu na to, či je prísľub financovania výslovne uvedený v zmluve alebo vyplýva z platobných podmienok dohodnutých zmluvnými stranami.

61. Pri úprave prisľúbenej sumy protihodnoty o významnú zložku financovania je cieľom účtovnej jednotky vykázať výnosy v sume, ktorá zodpovedá cene, ktorú by bol zaplatil zákazník za prisľúbený tovar alebo služby, ak by zákazník bol zaplatil za tento tovar alebo služby v hotovosti po (alebo pri) prevode zákazníkovi (t. j. predajná cena). Pri posudzovaní, či zmluva obsahuje zložku financovania a či je zložka financovania pre zmluvu významná, účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti vrátane:

a) rozdielu, ak nejaký existuje, medzi sumou prisľúbenej protihodnoty a hotovostnou predajnou cenou prisľúbeného tovaru alebo služieb a

b) kombinovaného účinku:

   i) predpokladaného času medzi tým, keď účtovná jednotka prevedie prisľúbený tovar alebo služby na zákazníka a keď zákazník zaplatí za tento tovar alebo služby a

   ii) úrokových sadzieb prevládajúcich na príslušnom trhu.

62. Bez ohľadu na posúdenie uvedené v odseku 61 by zmluva so zákazníkom neobsahovala významnú zložku financovania, ak by existoval ktorýkoľvek z týchto faktorov:

a) zákazník zaplatil za tovar alebo služby vopred a načasovanie prevodu tohto tovaru alebo služieb je na uvážení zákazníka;

b) podstatná časť protihodnoty prisľúbenej od zákazníka je premenlivá a suma alebo načasovanie tejto protihodnoty sa mení na základe toho, či nastane alebo nenastane budúca udalosť, ktorá je v podstate mimo kontroly zákazníka alebo účtovnej jednotky (napríklad ak je protihodnotou tantiéma na základe predajov);

▼**M52**

c) rozdiel medzi prisľúbenou protihodnotou a predajnou cenou tovaru alebo služby (ako sa uvádza v odseku 61) vzniká z iných dôvodov, než je poskytovanie finančných prostriedkov buď zákazníkovi alebo účtovnej jednotke, a rozdiel medzi týmito sumami je úmerný vzhľadom na dôvod rozdielu. Napríklad platobné podmienky môžu zákazníka alebo účtovnú jednotku chrániť v prípade, keď druhá zmluvná strana primeraným spôsobom nesplní časť svojich povinností podľa zmluvy alebo nesplní žiadnu takúto povinnosť.

63. Účtovná jednotka môže použiť praktickú pomôcku a nemusí upravovať prisľúbenú sumu o vplyv významnej zložky financovania, ak účtovná jednotka pri vzniku zmluvy očakáva, že obdobie medzi tým, keď účtovná jednotka prevedie prisľúbený tovar alebo službu na zákazníka a tým, keď zákazník zaplatí za tento tovar alebo službu, nepresiahne jeden rok.

64. Na splnenie cieľa v odseku 61 pri úprave prisľúbenej sumy protihodnoty o významnú zložku financovania účtovná jednotka používa diskontnú sadzbu, ktorá by sa zohľadnila v samostatnej finančnej transakcii medzi účtovnou jednotkou a jej zákazníkom pri vzniku zmluvy. V takejto sadzbe by sa zohľadňovali úverové vlastnosti strany, ktorá v zmluve prijíma finančné prostriedky, ako aj všetky záruky alebo zábezpeky poskytnuté zákazníkom alebo účtovnou jednotkou vrátane aktív prevedených v zmluve. Účtovná jednotka môže byť schopná stanoviť túto sadzbu prostredníctvom určenia sadzby, ktorou sa nominálna suma prisľúbenej protihodnoty diskontuje na cenu, ktorú by zákazník zaplatil v hotovosti za tovar alebo služby po (alebo pri) prevode na zákazníka. Po vzniku zmluvy účtovná jednotka neaktualizuje diskontnú sadzbu o zmeny v úrokových sadzbách alebo iné okolnosti (napríklad o zmenu posúdenia kreditného rizika zákazníka).

65. Účtovná jednotka prezentuje účinky financovania (úrokový výnos alebo úrokový náklad) oddelene od výnosov zo zmlúv so zákazníkmi vo výkaze komplexného účtovného výsledku. Úrokové výnosy alebo úrokové náklady sa vykazujú len do tej miery, do akej sa pri účtovaní zmluvy so zákazníkom vykazuje *zmluvné aktívum* (alebo pohľadávka) alebo zmluvný záväzok.

Nepeňažná protihodnota

66. Na určenie transakčnej ceny pri zmluvách, v ktorých zákazník prisľúbi protihodnotu v inej než peňažnej forme, účtovná jednotka oceňuje nepeňažnú protihodnotu (alebo prísľub nepeňažnej protihodnoty) reálnou hodnotou.

67. Ak účtovná jednotka nedokáže primerane odhadnúť reálnu hodnotu nepeňažnej protihodnoty, účtovná jednotka oceňuje protihodnotu nepriamo, a to odkazom na samostatnú predajnú cenu tovaru alebo služieb, ktoré boli zákazníkovi (alebo triede zákazníkov) prisľúbené výmenou za protihodnotu.

68. Reálna hodnota nepeňažnej protihodnoty sa môže meniť v závislosti od formy protihodnoty (napríklad zmena ceny akcie, na ktorú má účtovná jednotka od zákazníka nárok). Ak sa reálna hodnota nepeňažnej protihodnoty prisľúbenej od zákazníka mení z dôvodov iných než len forma protihodnoty (napríklad reálna hodnota sa môže meniť v závislosti od plnenia zmluvy účtovnou jednotkou), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky odsekov 56 až 58.

▼M52

69. Ak zákazník prispeje tovarom alebo službami (napríklad materiálom, zariadením alebo prácou) k uľahčeniu plnenia zmluvy účtovnou jednotkou, účtovná jednotka posudzuje, či získava kontrolu nad týmto tovarom alebo službou, ku ktorým zákazník prispel. Ak áno, účtovná jednotka zaúčtuje tovar alebo služby s prispením zákazníka ako nepeňažnú protihodnotu prijatú od zákazníka.

Protihodnota splatná zákazníkovi

70. Protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa peňažné sumy, ktoré účtovná jednotka uhradí, alebo ktoré očakáva, že ich bude musieť uhradiť zákazníkovi (alebo iným stranám, ktoré od zákazníka nakupujú tovar alebo služby účtovnej jednotky). Protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa aj úverové alebo iné položky (napríklad kupón alebo poukážku), ktoré možno uplatniť voči sumám dlhovaným účtovnej jednotke (alebo iným stranám, ktoré od zákazníka nakupujú tovar alebo služby účtovnej jednotky). Účtovná jednotka účtuje protihodnotu splatnú zákazníkovi ako zníženie transakčnej ceny, a teda výnosu, okrem prípadu, keď je platba zákazníkovi výmenou za odlišný tovar alebo službu (ako je uvedené v odsekoch 26 až 30), ktoré zákazník prevádza na účtovnú jednotku. Ak protihodnota splatná zákazníkovi zahŕňa premenlivú sumu, účtovná jednotka odhadne transakčnú cenu (vrátane posúdenia, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený) v súlade s odsekmi 50 až 58.

71. Ak je protihodnota splatná zákazníkovi platbou za odlišný tovar alebo službu od zákazníka, potom účtovná jednotka účtuje nákup tovaru alebo služby tým istým spôsobom, ako účtuje iné nákupy od dodávateľov. Ak suma protihodnoty splatná zákazníkovi presahuje reálnu hodnotu odlišného tovaru alebo služby, ktoré účtovná jednotka prijíma od zákazníka, potom účtovná jednotka zaúčtuje takýto prebytok ako zníženie transakčnej ceny. Ak účtovná jednotka nedokáže primerane odhadnúť reálnu hodnotu tovaru alebo služieb prijatých od zákazníka, účtuje celú protihodnotu splatnú zákazníkovi ako zníženie transakčnej ceny.

72. Ak sa preto protihodnota splatná zákazníkovi účtuje ako zníženie transakčnej ceny, účtovná jednotka vykazuje zníženie výnosov po tom (alebo súbežne s tým), ako nastane neskoršia z týchto udalostí:

a) účtovná jednotka vykáže výnosy za prevod príslušného tovaru alebo služieb na zákazníka a

b) účtovná jednotka uhradí alebo prisľúbi uhradiť protihodnotu (aj v prípade, že je platba podmienená určitou budúcou udalosťou). Tento prísľub môže vyplynúť z obvyklej obchodnej praxe účtovnej jednotky.

Priraďovanie transakčnej ceny k povinnosti plnenia zmluvy

73. Cieľom účtovnej jednotky pri priraďovaní transakčnej ceny je priradiť transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy (alebo odlišnému tovaru alebo službe) v sume, ktorá zobrazuje sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na zákazníka.

▼**M52**

74. V záujme splnenia cieľa v oblasti priraďovania účtovná jednotka priraďuje transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy vymedzenej v zmluve na základe pomernej samostatne predajnej ceny v súlade s odsekmi 76 až 80, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 81 až 83 (pri udeľovaní zliav) a odsekov 84 – 86 (pri priraďovaní protihodnoty, ktorá obsahuje premenlivé sumy).

75. Odseky 76 až 86 sa neuplatňujú, ak zmluva obsahuje iba jednu povinnosť plnenia zmluvy. Odseky 84 až 86 sa však môžu uplatňovať, ak účtovná jednotka prisľúbi previesť skupinu rôznych tovarov alebo služieb označených ako jediná povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b) a ak prisľúbená protihodnota obsahuje premenlivé sumy.

Priraďovanie na základe samostatnej predajnej ceny

76. Pri priraďovaní transakčnej ceny ku každej povinnosti plnenia zmluvy na základne pomernej samostatnej predajnej ceny účtovná jednotka určuje túto samostatnú predajnú cenu odlišného tovaru alebo služby, ktorá je základom každej povinnosti plnenia zmluvy, pri vzniku zmluvy a priraďuje transakčnú cenu v pomere k týmto samostatným predajným cenám.

77. Samostatná predajná cena je cena, za ktorú by účtovná jednotka predala prisľúbený tovar alebo službu zákazníkovi oddelene. Najlepším dôkazom samostatnej predajnej ceny je pozorovateľná cena tovaru alebo služby, keď účtovná jednotka predáva tento tovar alebo túto službu oddelene za podobných okolností a podobným zákazníkom. Zmluvne uvedená cena alebo cenníková cena za tovar alebo službu môže byť (ale nesmie sa predpokladať, že je) samostatnou predajnou cenou daného tovaru alebo služby.

78. Ak nie je možné priamo zistiť samostatnú predajnú cenu, účtovná jednotka odhadne samostatnú predajnú cenu sumou, ktorá by pri priraďovaní transakčnej ceny viedla k splneniu cieľa v oblasti priraďovania v odseku 73. Pri odhadovaní samostatnej predajnej ceny účtovná jednotka zvažuje všetky informácie (vrátane trhových podmienok, faktorov špecifických pre účtovnú jednotku a informácií o zákazníkovi alebo triede zákazníkov), ktoré sú pre účtovnú jednotku primerane dostupné. Účtovná jednotka pri tom maximalizuje použitie zistiteľných vstupov a konzistentne uplatňuje metódy odhadu za podobných okolností.

79. Vhodné metódy odhadovania samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby zahŕňajú okrem iného:

a) prístup upraveného trhového posúdenia – účtovná jednotka by mohla posúdiť trh, na ktorom predáva tovar alebo služby, a odhadnúť cenu, ktorú by bol zákazník na danom trhu ochotný zaplatiť za takýto tovar alebo služby. Tento prístup by tiež mohol zahŕňať odkaz na ceny konkurentov účtovnej jednotky v prípade podobného tovaru alebo služieb a prípadnú úpravu takýchto cien s cieľom zohľadniť náklady a marže účtovnej jednotky;

b) prístup predpokladaných nákladov plus marža – účtovná jednotka by mohla odhadnúť svoje očakávané náklady na plnenie povinnosti plnenia zmluvy a potom k nim pridať primeranú maržu pre tento tovar alebo služby;

▼**M52**

c) reziduálny prístup – účtovná jednotka môže odhadnúť samostatnú predajnú cenu pomocou odkazu na celkovú transakčnú cenu mínus súčet zistiteľných samostatných predajných cien iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve. Účtovná jednotka však môže použiť reziduálny prístup na odhad tejto samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby v súlade s odsekom 78, iba ak je splnené jedno z týchto kritérií:

i) účtovná jednotka predáva rovnaký tovar alebo služby rôznym zákazníkom (súčasne alebo takmer súčasne) za širokou škálu cien (t. j. predajná cena je vysoko premenlivá, pretože typickú samostatnú predajnú cenu nie je možné zistiť z minulých transakcií alebo iných zistiteľných dôkazov) alebo

ii) účtovná jednotka ešte neurčila cenu tohto tovaru alebo služby a tento tovar alebo služba sa predtým nepredávali na samostatnom základe (t. j. predajná cena je neistá).

80. Na odhad samostatných predajných cien tovaru alebo služieb prisľúbených v zmluve sa môže použiť kombinácia metód, ak dva alebo viac z týchto tovarov alebo služieb majú vysoko premenlivé alebo neisté samostatné predajné ceny. Účtovná jednotka môže napríklad použiť reziduálny prístup na odhad súhrnnej samostatnej predajnej ceny prisľúbeného tovaru alebo služieb s vysoko premenlivou alebo neistou samostatnou predajnou cenou a potom použiť inú metódu na odhad samostatných predajných cien jednotlivých tovarov alebo služieb vo vzťahu k odhadovanej súhrnnej samostatnej predajnej cene určenej pomocou reziduálneho prístupu. Ak účtovná jednotka používa na odhad samostatnej predajnej ceny každého tovaru alebo služby prisľúbenej v zmluve kombináciu metód, musí posúdiť, či by priraďovanie transakčnej ceny k týmto odhadovaným samostatným predajným cenám bolo konzistentné s cieľom priraďovania v odseku 73 a s požiadavkami na odhadovanie samostatných predajných cien v odseku 78.

Udeľovanie zľavy

81. Zákazník dostáva zľavu za nákup balíka tovarov alebo služieb, ak je súčet samostatných predajných cien týchto tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve vyšší ako protihodnota prisľúbená v zmluve. Okrem prípadov, keď má účtovná jednotka zistiteľný dôkaz v súlade s odsekom 82, že celá zľava sa vzťahuje len na jednu alebo viaceré, nie však všetky, povinnosti plnenia zmluvy, účtovná jednotka udeľuje zľavu všetkým povinnostiam plnenia zmluvy úmerne. Úmerné udeľovanie zľavy za týchto okolností je následkom toho, že účtovná jednotka priraďuje transakčnú cenu ku každej povinnosti plnenia zmluvy na základe pomerných samostatných predajných cien príslušných odlišných tovarov alebo služieb.

82. Účtovná jednotka udeľuje zľavu v celom rozsahu len jednej alebo viacerým, nie však všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy, ak sú splnené všetky tieto kritériá:

a) účtovná jednotka pravidelne predáva každý odlišný tovar alebo službu (alebo každý balík odlišných tovarov alebo služieb) v zmluve na samostatnom základe;

▼**M52**

b) účtovná jednotka takisto pravidelne predáva na samostatnom základe balík (balíky) niektorých z týchto odlišných tovarov alebo služieb so zľavou zo samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služieb v každom balíku a

c) zľava, ktorú možno udeliť každému balíku tovarov alebo služieb uvedených v odseku 82 písm. b), je v podstate rovnaká ako zľava v zmluve a z analýzy tovaru alebo služieb v každom balíku vyplýva zistiteľný dôkaz o povinnosti plnenia zmluvy (alebo povinností plnenia zmluvy), ku ktorej patrí celá zľava v zmluve.

83. Ak sa zľava udeľuje v celom rozsahu jednej alebo viacerým povinnostiam plnenia zmluvy v súlade s odsekom 82, účtovná jednotka udelí zľavu pred použitím reziduálneho prístupu na odhadnutie samostatnej predajnej ceny tovaru alebo služby v súlade s odsekom 79 písm. c).

Priraďovanie premenlivej protihodnoty

84. Premenlivá protihodnota, ktorá je prisľúbená v zmluve, sa môže priradiť k celej zmluve alebo k určitej časti zmluvy, ako napríklad k:

a) jednej alebo viacerým, nie však všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy (napríklad prémia môže byť podmienená tým, že účtovná jednotka prevedie prisľúbený tovar alebo službu v stanovenej lehote), alebo

b) jednému alebo viacerým, nie však všetkým, odlišným tovarom alebo službám prisľúbeným v rámci skupiny odlišných tovarov alebo služieb, ktorý tvorí časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b) (napríklad protihodnota prisľúbená za druhý rok 2-ročnej zmluvy o upratovacích službách sa zvýši na základe pohybov v stanovenom inflačnom indexe).

85. Účtovná jednotka priraďuje premenlivú sumu (a následné zmeny uvedenej sumy) v celom rozsahu k povinnosti plnenia zmluvy alebo k odlišnému tovaru alebo službe, ktoré tvoria časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b), ak sú splnené obidve tieto kritériá:

a) podmienky premenlivej platby sa vzťahujú konkrétne na činnosti účtovnej jednotky v oblasti plnenia povinnosti plnenia zmluvy alebo prevodu odlišného tovaru alebo služby (alebo na konkrétny výsledok plnenia povinnosti plnenia zmluvy alebo prevodu tovaru alebo služby) a

b) priraďovanie premenlivej sumy protihodnoty v celom rozsahu k povinnosti plnenia zmluvy alebo k odlišnému tovaru alebo službe je v súlade s cieľom v oblasti priraďovania uvedeným v odseku 73 so zreteľom na všetky povinnosti plnenia zmluvy a platobné podmienky v zmluve.

86. Požiadavky v oblasti priraďovania uvedené v odsekoch 73 až 83 sa uplatňujú na priraďovanie zostávajúcej sumy transakčnej ceny, ktorá nespĺňa kritériá uvedené v odseku 85.

▼M52

Zmeny transakčnej ceny

87. Po vzniku zmluvy sa transakčná cena môže meniť z rôznych dôvodov vrátane výskytu neistých udalostí alebo iných zmien okolností, ktoré menia sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prisľúbený tovar alebo služby.

88. Účtovná jednotka priraďuje k povinnosti plnenia zmluvy akékoľvek následné zmeny transakčnej ceny na rovnakom základe ako pri vzniku zmluvy. Účtovná jednotka následne opätovne nepriraďuje transakčnú cenu tak, aby odrážala zmeny samostatných predajných cien po vzniku zmluvy. Sumy priradené k splnenej povinnosti plnenia zmluvy sa vykazujú ako výnosy alebo ako zníženie výnosov v období, v ktorom sa transakčná cena zmení.

89. Účtovná jednotka priraďuje zmenu transakčnej ceny v celom rozsahu k jednej alebo k viacerým, nie však k všetkým, povinnostiam plnenia zmluvy alebo k odlišným tovarom alebo službám prisľúbeným v skupine, ktorá tvorí časť jedinej povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom 22 písm. b), len ak sú splnené kritériá v odseku 85 o priraďovaní premenlivej protihodnoty.

90. Účtovná jednotka účtuje zmenu transakčnej ceny, ktorá vzniká v dôsledku zmeny zmluvy, v súlade s odsekmi 18 až 21. Pri zmene transakčnej ceny, ktorá nastane po zmene zmluvy, však účtovná jednotka uplatňuje odseky 87 až 89 na priraďovanie zmeny transakčnej ceny ktorýmkoľvek z týchto spôsobov, ktorý je uplatniteľný:

a) Účtovná jednotka priraďuje zmenu transakčnej ceny k povinnostiam plnenia zmluvy uvedených v zmluve pred zmenou zmluvy, ak (a v príslušnom rozsahu) je možné zmenu transakčnej ceny priradiť k sume premenlivej protihodnoty prisľúbenej pred zmenou zmluvy a zmena zmluvy sa účtuje v súlade s odsekom 21 písm. a).

b) Vo všetkých ostatných prípadoch, v ktorých sa zmena zmluvy neúčtovala ako samostatná zmluva v súlade s odsekom 20, účtovná jednotka priraďuje zmenu transakčnej ceny k povinnostiam plnenia zmluvy v zmenenej zmluve (t. j. povinnostiam plnenia zmluvy, ktoré neboli splnené alebo neboli úplne splnené okamžite po zmene zmluvy).

NÁKLADY SPOJENÉ SO ZMLUVOU

Prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy

91. Účtovná jednotka vykazuje prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy so zákazníkom ako aktívum, ak účtovná jednotka očakáva spätné získanie týchto nákladov.

92. Prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy sú tie náklady, ktoré vzniknú účtovnej jednotke pri nadobudnutí zmluvy so zákazníkom, ktoré by nevznikli, ak by účtovná jednotka zmluvu nenadobudla (napríklad provízia z predaja).

93. Náklady na nadobudnutie zmluvy, ktoré by boli vznikli bez ohľadu na to, či účtovná jednotka zmluvu nadobudla, sa vykazujú ako náklad v čase jeho vzniku, pokiaľ nie sú tieto náklady jasne fakturovateľné zákazníkovi bez ohľadu na to, či účtovná jednotka zmluvu nadobudne.

▼M52

94. Účtovná jednotka môže ako praktickú pomôcku vykázať prírastkové náklady na nadobudnutie zmluvy ako náklad v čase jeho vzniku, ak doba amortizácie aktíva, ktoré by bola účtovná jednotka inak vykázala, nepresiahne jeden rok.

Náklady plnenia zmluvy

95. Ak náklady, ktoré vznikli pri plnení zmluvy so zákazníkom, nepatria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu (napríklad IAS 2 *Zásoby*, IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* alebo IAS 38 *Nehmotný majetok*), účtovná jednotka vykazuje aktívum z nákladov vynaložených na plnenie zmluvy, len ak tieto náklady spĺňajú všetky tieto kritériá:

a) náklady priamo súvisia so zmluvou alebo s očakávanou zmluvou, ktoré účtovná jednotka dokáže presne identifikovať (napríklad náklady súvisiace so službami, ktoré sa majú poskytnúť na základe obnovenia platnosti existujúcej zmluvy alebo náklady na návrh aktíva, ktoré sa má previesť na základe osobitnej zmluvy, ktorá ešte nebola schválená);

b) náklady vytvárajú alebo rozširujú zdroje účtovnej jednotky, ktoré sa použijú pri plnení (alebo pri pokračovaní plnenia) povinností plnenia zmluvy v budúcnosti a

c) očakáva sa, že tieto náklady sa získajú späť.

96. Pri nákladoch vzniknutých pri plnení zmluvy so zákazníkom, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iného štandardu, účtovná jednotka účtuje tieto náklady v súlade s uvedenými štandardmi.

97. Medzi náklady, ktoré priamo súvisia so zmluvou (alebo s osobitnou očakávanou zmluvou), patrí ktorákoľvek z týchto položiek:

a) priama práca (napríklad platy a mzdy zamestnancov, ktorí poskytujú prisľúbené služby priamo zákazníkovi);

b) priame materiály (napríklad zásoby používané pri poskytovaní prisľúbených služieb zákazníkovi);

c) priraďovanie nákladov, ktoré priamo súvisia so zmluvou alebo so zmluvnými činnosťami (napríklad náklady na správu zmluvy a dohľad nad zmluvou, poistenie a odpisy nástrojov a zariadení používaných pri plnení zmluvy);

d) náklady, ktoré sú jasne fakturovateľné zákazníkovi na základe zmluvy; a

e) iné náklady, ktoré vznikli len preto, že účtovná jednotka vstúpila do zmluvného vzťahu (napríklad platby subdodávateľom).

98. Účtovná jednotka účtuje ako náklady v čase vzniku tieto náklady:

a) všeobecné a administratívne náklady (pokiaľ nie sú tieto náklady jasne fakturovateľné zákazníkovi na základe zmluvy – v takom prípade účtovná jednotka posúdi tieto náklady v súlade s odsekom 97);

▼M52

b) náklady na odpadový materiál, nevyužitú prácu alebo iné zdroje na plnenie zmluvy, ktoré neboli zohľadnené v cene zmluvy;

c) náklady, ktoré súvisia so splnenými povinnosťami plnenia zmluvy (alebo s čiastočne splnenými povinnosťami plnenia zmluvy) (t. j. náklady, ktoré súvisia s minulým plnením); a

d) náklady, pri ktorých účtovná jednotka nedokáže rozlišovať, či náklady súvisia s nesplnenými povinnosťami plnenia zmluvy alebo so splnenými povinnosťami plnenia zmluvy (alebo s čiastočne splnenými povinnosťami plnenia zmluvy).

Amortizácia a znižovanie hodnoty

99. Aktívum vykázané v súlade s odsekom 91 alebo 95 sa amortizuje systematickým spôsobom, ktorý je konzistentný s prevodom tovaru alebo služieb, s ktorými aktívum súvisí, na zákazníka. Aktívum môže súvisieť s tovarom alebo službami, ktoré sa majú previesť na základe osobitnej očakávanej zmluvy [ako sa uvádza v odseku 95 písm. a)].

100. Účtovná jednotka aktualizuje amortizáciu, aby zohľadňovala významnú zmenu v predpokladanom načasovaní prevodu tovaru alebo služieb účtovnej jednotky, s ktorými aktívum súvisí, na zákazníka. Takáto zmena sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8.

101. Účtovná jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výsledku hospodárenia do tej miery, v akej účtovná hodnota aktíva vykázaná v súlade s odsekom 91 alebo 95 presahuje:

a) zostávajúcu sumu protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za tovar alebo služby, s ktorými aktívum súvisí; mínus

b) náklady, ktoré priamo súvisia s dodaním týchto tovarov alebo poskytovaním týchto služieb a ktoré neboli vykázané ako výdavky (pozri odsek 97).

102. Na účely uplatňovania odseku 101 s cieľom určiť sumu protihodnoty, ktorú účtovná jednotka očakáva, že dostane, používa účtovná jednotka zásady určovania transakčnej ceny (s výnimkou požiadaviek uvedených v odsekoch 56 až 58 na obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty) a upravuje túto sumu tak, aby zohľadňovala vplyv kreditného rizika zákazníka.

103. Predtým ako účtovná jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty pre aktívum vykázané v súlade s odsekom 91 alebo 95, vykáže účtovná jednotka akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty aktív súvisiacich so zmluvou, ktoré sa vykazujú v súlade s iným štandardom (napríklad IAS 2, IAS 16 a IAS 38). Po uplatnení testu na zníženie hodnoty uvedeného v odseku 101 účtovná jednotka zahrnie výslednú účtovnú hodnotu aktíva vykázaného v súlade s odsekom 91 alebo 95 do účtovnej hodnoty peňazotvornej jednotky, do ktorej patrí na účely uplatňovania štandardu IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

▼**M52**

104. Účtovná jednotka vykazuje vo výsledku hospodárenia zrušenie niektorých alebo všetkých predtým vykázaných strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 101 v prípade, že okolnosti zníženia hodnoty už neexistujú alebo sa zlepšili. Zvýšená účtovná hodnota aktíva nesmie prekročiť sumu, ktorá by sa určila (po odpočítaní amortizácie), ak by sa predtým nevykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty.

PREZENTÁCIA

105. Ak ktorákoľvek zmluvná strana splnila povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka prezentuje zmluvu vo výkaze o finančnej situácii ako zmluvné aktívum alebo zmluvný záväzok v závislosti od vzťahu medzi plnením zmluvy zo strany účtovnej jednotky a platbou zákazníka. Účtovná jednotka prezentuje všetky nepodmienené práva na protihodnotu ako samostatné pohľadávky.

106. Ak zákazník uhradí protihodnotu alebo ak má účtovná jednotka právo na protihodnotu, ktoré je nepodmienené (t. j. pohľadávka), predtým, ako účtovná jednotka prevedie tovar alebo službu na zákazníka, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvný záväzok pri vykonaní platby alebo pri jej splatnosti (podľa toho, čo nastane skôr). Zmluvný záväzok je povinnosť účtovnej jednotky previesť na zákazníka tovar alebo služby, za ktoré účtovná jednotka prijala od zákazníka protihodnotu (alebo splatnú sumu protihodnoty).

107. Ak si účtovná jednotka splní povinnosť plnenia zmluvy prevodom tovaru alebo služby zákazníkovi predtým, ako sa zákazník uhradí protihodnotu alebo pred jej splatnosťou, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvné aktívum, s výnimkou súm prezentovaných ako pohľadávky. Zmluvné aktívum je právo účtovnej jednotky na protihodnotu výmenou za tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka previedla na zákazníka. Účtovná jednotka posudzuje zníženie hodnoty zmluvného aktíva v súlade so štandardom IFRS 9. Zníženie hodnoty zmluvného aktíva sa oceňuje, prezentuje a zverejňuje na rovnakom základe ako finančné aktívum, ktoré patrí do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 9 [pozri aj odsek 113 písm. b)].

108. Pohľadávka je právo účtovnej jednotky na protihodnotu, ktoré je nepodmienené. Právo na protihodnotu je nepodmienené, ak je na splatnosť tejto protihodnoty potrebné len to, aby uplynul určitý čas. Napríklad účtovná jednotka by vykázala pohľadávku, ak má v súčasnosti právo na platbu, aj keď táto suma môže byť v budúcnosti predmetom vrátenia. Účtovná jednotka účtuje pohľadávku v súlade so štandardom IFRS 9. Po prvotnom vykázaní pohľadávky zo zmluvy so zákazníkom sa akýkoľvek rozdiel medzi ocenením pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 9 a zodpovedajúcou sumou vykázaných výnosov prezentuje ako náklad (napríklad ako strata zo zníženia hodnoty).

109. V tomto štandarde sa používajú pojmy „zmluvné aktívum“ a „zmluvný záväzok“, ale to nebráni účtovnej jednotke pre tieto položky používať vo výkaze o finančnej situácii alternatívne označenia. Ak účtovná jednotka používa alternatíve označenie pre zmluvné aktívum, musí používateľom účtovnej závierky poskytnúť dostatočné informácie na rozlíšenie medzi pohľadávkami a zmluvnými aktívami.

▼**M52**

ZVEREJŇOVANIE

110. Cieľom požiadaviek na zverejňovanie je, aby účtovná jednotka zverejnila dostatočné informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky pochopiť povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov vyplývajúcich zo zmlúv so zákazníkmi. Na dosiahnutie tohto cieľa účtovná jednotka zverejňuje kvalitatívne a kvantitatívne informácie o všetkých týchto oblastiach:

a) o svojich zmluvách so zákazníkmi (pozri odseky 113 až 122);

b) o významných úsudkoch a zmenách v úsudkoch, ktoré boli uskutočnené pri uplatňovaní tohto štandardu na dané zmluvy (pozri odseky 123 až 126) a

c) o akýchkoľvek aktívach vykázaných z nákladov na nadobudnutie alebo plnenie zmluvy so zákazníkom v súlade s odsekom 91 alebo 95 (pozri odseky 127 až 128).

111. Účtovná jednotka zvažuje úroveň podrobnosti potrebnú na splnenie cieľa zverejňovania, ako aj dôraz, aký má klásť na každú z rozličných požiadaviek. Účtovná jednotka zverejňuje informácie súhrnne alebo v členení, aby sa užitočné informácie nestrácali buď uvedením veľkého počtu nevýznamných podrobností alebo zoskupením položiek, ktoré majú zásadne odlišné charakteristiky.

112. Účtovná jednotka nemusí zverejňovať informácie v súlade s týmto štandardom, ak poskytla informácie v súlade s iným štandardom.

Zmluvy so zákazníkmi

113. Účtovná jednotka zverejňuje za obdobie vykazovania všetky nasledujúce sumy, ak tieto sumy nie sú prezentované oddelene vo výkaze komplexného účtovného výsledku v súlade s inými štandardmi:

a) výnosy vykázané zo zmlúv so zákazníkmi, ktoré účtovná jednotka zverejňuje oddelene od svojich ostatných zdrojov výnosov; a

b) akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykázané (v súlade so štandardom IFRS 9) v súvislosti s akýmikoľvek pohľadávkami alebo zmluvnými aktívami vyplývajúcimi zo zmlúv účtovnej jednotky so zákazníkmi, pričom tieto straty účtovná jednotka zverejňuje oddelene od strát zo zníženia hodnoty z iných zmlúv.

Rozčlenenie výnosov

114. Účtovná jednotka rozčleňuje výnosy vykázané zo zmlúv so zákazníkmi do kategórií, ktoré znázorňujú, ako hospodárske faktory ovplyvňujú povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov. Pri výbere kategórií na rozčlenenie výnosov účtovná jednotka uplatňuje usmernenia uvedené v odsekoch B87 až B89.

▼**M52**

115. Účtovná jednotka navyše zverejňuje dostatočné informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky pochopiť vzťah medzi zverejnením rozčlenených výnosov (v súlade s odsekom 114) a informáciami o výnosoch, ktoré sa zverejňujú za každý vykazovateľný segment, ak jednotka uplatňuje štandard IFRS 8 *Prevádzkové segmenty*.

Zmluvné zostatky

116. Účtovná jednotka zverejňuje všetky tieto údaje:

a) počiatočné a konečné zostatky pohľadávok, zmluvných aktív a zmluvných záväzkov zo zmlúv so zákazníkmi, ak nie sú inak oddelene prezentované alebo zverejnené;

b) výnosy vykázané v období vykazovania, ktoré boli zahrnuté do zostatku zmluvného záväzku na začiatku daného obdobia; a

c) výnosy vykázané v období vykazovania z povinností plnenia zmluvy splnených (alebo čiastočne splnených) v predchádzajúcich obdobiach (napríklad zmeny v cene transakcie).

117. Účtovná jednotka musí vysvetliť, ako načasovanie splnenia jej povinnosti plnenia zmluvy [pozri odsek 119 písm. a)] súvisí s obvyklým načasovaním platby [pozri odsek 119 písm. b)], a účinok, ktorý majú tieto faktory na zostatky zmluvných aktív a zmluvných záväzkov. Na vysvetlenie je možné použiť kvalitatívne informácie.

118. Účtovná jednotka poskytuje vysvetlenie významných zmien v zostatkoch zmluvných aktív a zmluvných záväzkov počas obdobia vykazovania. Toto vysvetlenie zahŕňa kvalitatívne a kvantitatívne informácie. Medzi príklady zmien v zostatkoch zmluvných aktív a zmluvných záväzkov účtovnej jednotky patrí ktorýkoľvek z týchto prípadov:

a) zmena v dôsledku podnikových kombinácií;

b) kumulované vyrovnávacie úpravy výnosov, ktoré ovplyvňujú zodpovedajúce zmluvné aktívum alebo zmluvný záväzok vrátane úprav vyplývajúcich zo zmeny v meraní pokroku, zmeny odhadu transakčnej ceny (vrátane akýchkoľvek zmien v posudzovaní toho, či je odhad variabilnej protihodnoty obmedzený) alebo zmeny zmluvy;

c) zníženie hodnoty zmluvného aktíva;

d) zmena časového rámca na to, aby sa právo na protihodnotu stalo nepodmieneným (t. j. aby sa zmluvné aktívum preklasifikovalo na pohľadávku); a

e) zmena časového rámca pre splnenie povinnosti plnenia zmluvy (t. j. pre vykazovanie výnosov vyplývajúcich zo zmluvného záväzku).

▼**M52**

Povinnosti plnenia zmluvy

119. Účtovná jednotka zverejňuje informácie o svojich povinnostiach plnenia zmlúv so zákazníkmi vrátane opisu všetkých týchto položiek:

a) keď si účtovná jednotka obvykle splní povinnosti plnenia zmluvy (napríklad pri zaslaní, doručení, poskytnutí služieb alebo pri dokončení služby) vrátane toho, keď sú splnené povinnosti v dohode s odloženým dodaním;

b) významných platobných podmienok (napríklad pri obvyklej splatnosti platby, či má zmluva významnú zložku financovania, či je suma protihodnoty premenlivá a či je odhad premenlivej protihodnoty zvyčajne obmedzený v súlade s odsekmi 56 až 58);

c) povahy tovaru alebo služieb, ktoré účtovná jednotka prisľúbila previesť, s dôrazom na akékoľvek povinnosti plnenia zmluvy zabezpečiť, aby ďalšia strana uskutočnila prevod tovaru alebo služieb (t. j. ak účtovná jednotka vystupuje ako zástupca);

d) povinností vrátenia tovaru, vrátenia peňazí a iných podobných povinností a

e) druhov záruk a súvisiacich povinností.

Transakčná cena priradená k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy

120. Účtovná jednotka zverejňuje o svojich zostávajúcich povinnostiach plnenia zmluvy tieto informácie:

a) súhrnnú hodnotu transakčnej ceny priradenej k povinnostiam plnenia zmluvy, ktoré sú nesplnené (alebo čiastočne nesplnené) ku koncu obdobia vykazovania; a

b) vysvetlenie, kedy účtovná jednotka očakáva, že vykáže ako výnos sumu zverejnenú v súlade s odsekom 120 písm. a), ktorú účtovná jednotka zverejňuje jedným z týchto spôsobov:

i) na kvantitatívnom základe s použitím časových pásiem, ktoré by boli najvhodnejšie pre dobu trvania zostávajúcich povinností plnenia zmluvy; alebo

ii) pomocou kvalitatívnych informácií.

121. Účtovná jednotka môže použiť praktickú pomôcku a nemusí pri povinnostiach plnenia zmluvy zverejňovať informácie uvedené v odseku 120, ak je splnená niektorá z týchto podmienok:

a) povinnosť plnenia zmluvy je súčasťou zmluvy, ktorá má pôvodnú predpokladanú dobu platnosti jeden rok alebo menej; alebo

b) účtovná jednotka vykáže výnosy zo splnenia povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekom B16.

▼M52

122. Účtovná jednotka musí kvalitatívne vysvetliť, či uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 121 a či akákoľvek protihodnota zo zmlúv so zákazníkmi nie je zahrnutá do transakčnej ceny, a tým pádom nie je zahrnutá do informácií zverejňovaných v súlade s odsekom 120. Odhad transakčnej ceny by napríklad nemal zahŕňať žiadne odhadované sumy premenlivej protihodnoty, ktoré sú obmedzené (pozri odseky 56 až 58).

Významné úsudky pri uplatňovaní tohto štandardu

123. Pri uplatňovaní tohto štandardu zverejňuje účtovná jednotka tie úsudky (a tie zmeny v úsudkoch), ktoré významným spôsobom ovplyvňujú určenie sumy a načasovania výnosov zo zmlúv so zákazníkmi. Účtovná jednotka musí vysvetliť najmä tie úsudky (a tie zmeny v úsudkoch), ktoré sa používajú na určenie oboch týchto údajov:

a) načasovania splnenia povinnosti plnenia zmluvy (pozri odseky 124 až 125) a

b) transakčnej ceny a súm priradených k povinnostiam plnenia zmluvy (pozri odsek 126).

Určovanie načasovania splnenia povinností plnenia zmluvy

124. Pri povinnostiach plnenia zmluvy, ktoré účtovná jednotka plní postupom času, účtovná jednotka zverejňuje:

a) metódy použité na vykazovanie výnosov (napríklad opis použitých metód výstupov alebo vstupov a ako sa tieto metódy uplatňujú) a

b) vysvetlenie, prečo použité metódy poskytujú verné zobrazenie prevodu tovaru alebo služieb.

125. Účtovná jednotka pri splnení povinností plnenia zmluvy v určitom momente zverejňuje významné úsudky uskutočnené pri hodnotení, kedy zákazník získava kontrolu nad prisľúbeným tovarom alebo službami.

Určovanie transakčnej ceny a súm priradených k povinnostiam plnenia zmluvy

126. Účtovná jednotka zverejňuje informácie o metódach, vstupoch a predpokladoch použitých na všetky tieto činnosti:

a) určenie transakčnej ceny, ktorá okrem iného zahŕňa odhadovanie premenlivej protihodnoty, úpravu protihodnoty o vplyv časovej hodnoty peňazí a meranie nepeňažnej protihodnoty;

b) posúdenie, či je odhad premenlivej protihodnoty obmedzený;

c) prípadné priraďovanie transakčnej ceny, vrátane odhadu samostatných predajných cien prisľúbeného tovaru alebo služieb a udeľovania zliav a premenlivej protihodnoty, ku konkrétnej časti zmluvy a

▼M52

d) oceňovanie povinností v súvislosti s vracaním tovaru, vracaním peňazí a iných podobných povinností.

Aktíva vykázané z nákladov na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom

127. Účtovná jednotka opisuje oba tieto aspekty:

a) úsudky uskutočnené pri určovaní sumy nákladov vynaložených na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom (v súlade s odsekom 91 alebo 95) a

b) metódu použitú na určenie amortizácie za každé obdobie vykazovania.

128. Účtovná jednotka zverejňuje všetky tieto údaje:

a) konečné zostatky aktív vykázaných z nákladov vynaložených na nadobudnutie alebo splnenie zmluvy so zákazníkom (v súlade s odsekom 91 alebo 95) podľa hlavnej kategórie aktív (napríklad náklady na nadobudnutie zmlúv so zákazníkmi, náklady pred uzavretím zmluvy a zriaďovacie náklady) a

b) sumu amortizácie a akýchkoľvek strát zo zníženia hodnoty vykázaných v období vykazovania.

Praktické pomôcky

129. Ak sa účtovná jednotka rozhodne používať praktickú pomôcku buď v odseku 63 (o existencii významnej zložky financovania) alebo odseku 94 (o prírastkových nákladoch na nadobudnutie zmluvy), účtovná jednotka túto skutočnosť zverejní.

Dodatok A

Vymedzené pojmy

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

Zmluva	Dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, na základe ktorej vznikajú vymožiteľné práva a povinnosti.
zmluvné aktívum	Právo účtovnej jednotky na protihodnotu výmenou za tovar alebo služby, ktoré účtovná jednotka previedla na **zákazníka**, keď je toto právo podmienené niečím iným ako len uplynutím času (napríklad budúcim plnením zmluvy účtovnou jednotkou).
zmluvný záväzok	Povinnosť účtovnej jednotky previesť na **zákazníka** tovar alebo služby, za ktoré účtovná jednotka prijala od zákazníka protihodnotu (alebo táto suma je splatná).
Zákazník	Zmluvná strana, ktorá uzatvorila s účtovnou jednotkou zmluvu o nadobudnutí tovaru alebo služieb, ktoré sú výstupom bežných činností účtovnej jednotky, výmenou za protihodnotu.

▼M52

Príjem	Zvýšenia hospodárskych úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prílevov alebo zvýšení aktív alebo znížení záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné než tie, ktoré sú spojené s vkladmi osôb podieľajúcich sa na vlastnom imaní účtovnej jednotky.
povinnosť plnenia zmluvy	Prísľub v **zmluve** so **zákazníkom** previesť na zákazníka buď: a) tovar alebo službu (alebo balík tovarov alebo služieb), ktoré sú odlišné, alebo b) skupinu odlišných tovarov alebo služieb, ktoré sú v podstate rovnaké a majú rovnaký model prevodu na zákazníka.
Výnosy	**Príjmy**, ktoré vznikli počas bežných činností účtovnej jednotky.
samostatná predajná cena (tovaru alebo služby)	Cena, za ktorú by účtovná jednotka predala prisľúbený tovar alebo službu **zákazníkovi** oddelene.
transakčná cena (za zmluvu so zákazníkom)	Suma protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za prevod prisľúbeného tovaru alebo služieb na **zákazníka**, s výnimkou súm vybraných v mene tretích strán.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 129 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu.

▼M54

B1 Tento návod na uplatňovanie je rozdelený na tieto kategórie:

▼M52

a) povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času (odseky B2 až B13);

b) metódy merania pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy (odseky B14 až B19);

c) predaj s právom na vrátenie tovaru (odseky B20 až B27);

d) záruky (odseky B28 až B33);

e) postup pri rozhodovaní o hlavnom zodpovednom verzus zástupcovi (odseky B34 až B38);

f) možnosti zákazníka týkajúce sa dodatočného tovaru alebo služieb (odseky B39 až B43);

▼M52

g) neuplatnené práva zákazníkov (odseky B44 až B47);

h) nenávratné poplatky platené vopred (a niektoré súvisiace náklady) (odseky B48 až B51);

▼M54

i) udeľovanie licencií (odseky B52 až B63B);

▼M52

j) zmluvy o repo transakciách (odseky B64 až B76);

k) konsignačné mechanizmy (odseky B77 až B78);

l) dohody s odloženým dodaním (odseky B79 až B82);

m) prevzatie tovaru zákazníkom (odseky B83 až B86) a

n) zverejňovanie rozčlenených výnosov (odseky B87 až B89).

Povinnosti plnenia zmluvy plnené postupom času

B2 V súlade s odsekom 35 je povinnosť plnenia zmluvy plnená postupom času, ak je splnené jedno z týchto kritérií:

a) zákazník súbežne prijíma a spotrebúva úžitky vznikajúce z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou v rovnakom čase, ako účtovná jednotka plní zmluvu (pozri odseky B3 až B4);

b) plnenie zmluvy účtovnou jednotkou vytvára alebo vylepšuje aktívum (napr. nedokončená výroba), ktoré zákazník kontroluje, v rovnakom čase, ako sa aktívum vytvára alebo vylepšuje (pozri odsek B5) alebo

c) plnenie zmluvy nevytvára pre účtovnú jednotku aktívum s alternatívnym použitím (pozri odseky B6 až B8) a účtovná jednotka má vymožiteľné právo na platbu za dokončené plnenie zmluvy do daného dátumu (pozri odseky B9 až B13).

Súbežné prijímanie a spotreba úžitkov z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou [odsek 35 písm. a)]

B3 V prípade niektorých druhov povinností plnenia zmluvy bude posúdenie, či zákazník prijíma úžitky plnenia zmluvy účtovnou jednotkou pri plnení zmluvy a súbežne pri ich prijímaní tieto úžitky spotrebúva, bezproblémové. Medzi príklady patria rutinné alebo opakované služby (ako napríklad upratovacie služby), pri ktorých je možné ľahko identifikovať príjem a súbežnú spotrebu úžitkov z plnenia zmluvy účtovnou jednotkou zo strany zákazníka.

▼**M52**

B4 V prípade iných druhov povinností plnenia zmluvy účtovná jednotka nemusí byť schopná ľahko identifikovať, či klient súbežne prijíma aj spotrebúva úžitky plnenia zmluvy účtovnej jednotky pri jej plnení účtovnou jednotkou. Za týchto okolností je povinnosť plnenia zmluvy plnená postupom času, ak účtovná jednotka určí, že iná účtovná jednotka by nemusela podstatným spôsobom opätovne vykonať prácu, ktorú účtovná jednotka dokončila do daného dátumu, ak by táto iná účtovná jednotka mala splniť zostávajúcu povinnosť plnenia zmluvy. Pri určovaní, či by iná účtovná jednotka nemusela podstatným spôsobom opätovne vykonať prácu, ktorú účtovná jednotka dokončila do daného dátumu, účtovná jednotka predpokladá, že:

a) sa nebudú brať do úvahy potenciálne zmluvné obmedzenia alebo praktické obmedzenia, ktoré by inak zabránili účtovnej jednotke previesť zostávajúce povinnosti plnenia zmluvy na inú účtovnú jednotku; a

b) iná účtovná jednotka, ktorá plní zvyšok povinnosti plnenia zmluvy, nebude mať úžitok zo žiadneho aktíva, ktoré je v súčasnosti pod kontrolou účtovnej jednotky a ktoré by zostalo pod kontrolou účtovnej jednotky v prípade, ak by sa povinnosť plnenia zmluvy previedla na inú účtovnú jednotku.

Zákazník kontroluje aktívum pri jeho vytváraní alebo vylepšovaní [odsek 35 písm. b)]

B5 Pri určovaní, či zákazník kontroluje aktívum pri jeho vytváraní alebo vylepšovaní v súlade s odsekom 35 písm. b), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky na kontrolu uvedené v odsekoch 31 až 34 a 38. Aktívum, ktoré sa vytvára alebo vylepšuje (napríklad nedokončené aktívum), môže byť buď hmotné alebo nehmotné.

Plnenie zmluvy účtovnou jednotkou nevytvára aktívum s alternatívnym použitím [odsek 35 písm. c)]

B6 Pri posudzovaní toho, či má účtovná jednotka pre aktívum alternatívne použitie v súlade s odsekom 36, účtovná jednotka zvažuje účinky zmluvných obmedzení a praktických obmedzení schopnosti účtovnej jednotky ľahko nasmerovať toto aktívum na iné použitie, ako napríklad jeho predajom inému zákazníkovi. Možnosť, že sa zmluva so zákazníkom vypovie, nepredstavuje pri posudzovaní toho, či by účtovná jednotka mohla ľahko nasmerovať aktívum na iné použitie, relevantný faktor.

B7 Zmluvné obmedzenie schopnosti účtovnej jednotky nasmerovať aktívum na alternatívne použitie musí byť podstatné, aby účtovná jednotka nemala pre aktívum alternatívne použitie. Zmluvné obmedzenie je podstatné, ak by zákazník mohol uplatniť svoje práva na prisľúbené aktívum, ak by sa účtovná jednotka snažila nasmerovať aktívum na iné použitie. Naopak zmluvné obmedzenie nie je podstatné, ak je napríklad aktívum vo veľkej miere vzájomne zameniteľné s inými aktívami, ktoré by účtovná jednotka mohla previesť na iného zákazníka bez toho, aby porušila zmluvu a bez vynaloženia značných nákladov, ktoré by jej inak v súvislosti s touto zmluvou nevznikli.

▼**M52**

B8 Praktické obmedzenie schopnosti účtovnej jednotky nasmerovať aktívum na iné použitie existuje, ak by účtovnej jednotke vznikli v dôsledku takéhoto nasmerovania aktíva na iné použitie významné hospodárske straty. Významné hospodárske straty by mohli vzniknúť, ak by účtovná jednotka buď musela znášať značné náklady na prepracovanie aktíva alebo ak by bola schopná predať aktívum so značnou stratou. Napríklad schopnosť účtovnej jednotky presmerovať aktíva, ktoré majú buď konštrukčné špecifikácie príznačné pre zákazníka alebo sa nachádzajú v odľahlých oblastiach, môže byť prakticky obmedzená.

Právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu [odsek 35 písm. c)]

B9 Účtovná jednotka má v súlade s odsekom 37 právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, ak by účtovná jednotka mala nárok na sumu, ktorá účtovnej jednotke kompenzuje aspoň plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v prípade, že zákazník alebo ďalšia zmluvná strana vypovie zmluvu z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu ako prisľúbila. Suma, ktorá by účtovnej jednotke kompenzovala plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, by bola suma, ktorá sa približuje k predajnej cene tovaru alebo služieb prevedených k danému dátumu (napríklad spätné získanie nákladov, ktoré účtovná jednotka vynaložila pri plnení povinnosti plnenia zmluvy plus primeraná zisková marža), a nie len náhrada škody z potenciálnej straty zisku účtovnej jednotky v prípade, že sa zmluva vypovie. Náhrada za primeranú ziskovú maržu sa nemusí rovnať očakávanej ziskovej marži, ak bola zmluva plnená tak, ako to bolo prisľúbené, ale účtovná jednotka by mala mať nárok na kompenzáciu niektorej z týchto súm:

a) časť očakávanej ziskovej marže v zmluve, ktorá primerane zohľadňuje rozsah plnenia zmluvy účtovnou jednotkou podľa zmluvy pred vypovedaním zmluvy zákazníkom (alebo ďalšou zmluvnou stranou); alebo

b) primeraný výnos z kapitálových nákladov účtovnej jednotky na podobné zmluvy (alebo bežná prevádzková marža pre podobné zmluvy), ak je marža vymedzená v zmluve vyššia ako výnos, ktorý účtovná jednotka obvykle tvorí z podobných zmlúv.

B10 Právo na platbu účtovnej jednotky za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu nemusí byť platným nepodmieneným právom na platbu. V mnohých prípadoch bude mať účtovná jednotka nepodmienené právo na platbu len pri dosiahnutí dohodnutého čiastkového cieľa alebo po úplnom splnení povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka pri posudzovaní, či má právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, zvažuje, či by mala vymožiteľné právo žiadať alebo zadržať platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, ak by sa zmluva vypovedala pred jej splnením z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu, ako prisľúbila.

▼**M52**

B11 Pri niektorých zmluvách môže mať zákazník právo vypovedať zmluvu len v určenom čase počas platnosti zmluvy, alebo zákazník nemusí mať žiadne právo vypovedať zmluvu. Ak zákazník vypovie zmluvu bez práva na vypovedanie zmluvy v danom čase (vrátane toho, keď si zákazník neplní povinnosti, ako bolo prisľúbené), zmluva (alebo iné právne predpisy) môže oprávňovať účtovnú jednotku naďalej prevádzať na zákazníka tovar alebo služby prisľúbené v zmluve a môže od zákazníka vyžadovať, aby uhradil prisľúbenú protihodnotu výmenou za tento tovar alebo služby. Za týchto okolností má účtovná jednotka právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, pretože účtovná jednotka má právo naďalej si plniť povinnosti plnenia zmluvy súlade so zmluvou a požadovať, aby zákazník plnil svoje povinnosti (ktoré zahŕňajú uhradenie prisľúbenej protihodnoty).

B12 Pri posudzovaní existencie a vymožiteľnosti práva na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu účtovná jednotka zvažuje zmluvné podmienky, ako aj akékoľvek právne predpisy alebo právne precedensy, ktoré by mohli doplniť uvedené zmluvné podmienky alebo nad nimi prevážiť. Medzi ne patrí posúdenie, či:

a) právny predpis, správna prax alebo právny precedens priznáva účtovnej jednotke právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu, aj keď toto právo nie je stanovené v zmluve so zákazníkom;

b) sa v príslušnom právnom precedense uvádza, že podobné práva na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu v podobných zmluvách nemajú žiadny záväzný právny účinok; alebo

c) obvyklá obchodná prax účtovnej jednotky rozhodnúť sa neuplatniť právo na platbu vedie k tomu, že v uvedenom právnom prostredí sa toto právo stane nevymožiteľným. Bez ohľadu na skutočnosť, že účtovná jednotka sa môže rozhodnúť neuplatniť svoje právo na platbu pri podobných zmluvách, účtovná jednotka bude mať naďalej právo na platbu do daného dátumu, ak v zmluve so zákazníkom zostáva jej právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu vymožiteľné.

B13 V splátkovom kalendári vymedzenom v zmluve sa nemusí nevyhnutne uvádzať, či má účtovná jednotka vymožiteľné právo na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu. Napriek tomu, že v splátkovom kalendári v zmluve sa stanovuje načasovanie a suma protihodnoty, ktorú má zákazník uhradiť, splátkový kalendár nemusí nevyhnutne poskytnúť dôkazy o práve účtovnej jednotky na platbu za plnenie zmluvy dokončené do daného dátumu. Je to napríklad preto, že v zmluve by mohlo byť vymedzené, že protihodnota prijatá od zákazníka je refundovateľná z iného dôvodu ako toho, že účtovná jednotka neplní zmluvu ako prisľúbila.

Metódy merania pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy

B14 Medzi metódy, ktoré možno použiť na meranie pokroku smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy postupom času v súlade s odsekmi 35 až 37, patria:

▼M52

a) metódy výstupov (pozri odseky B15 až B 17) a

b) metódy vstupov (pozri odseky B18 až B19).

Metódy výstupov

B15 V metódach výstupov sa výnosy vykazujú na základe priamych oceňovaní hodnoty tovaru alebo služieb prevedených k danému dátumu na zákazníka v pomere k zostávajúcemu tovaru alebo službám prisľúbeným na základe zmluvy. Medzi metódy výstupov patria metódy ako prieskumy plnenia zmluvy dokončeného do daného dátumu, hodnotenia dosiahnutých výsledkov, splnené čiastkové ciele, uplynutý čas a vyrobené alebo dodané jednotky. Keď účtovná jednotka posudzuje, či má na meranie svojho pokroku uplatňovať metódu výstupov, účtovná jednotka zvažuje, či vybrané výstupy verne zobrazujú pokrok účtovnej jednotky smerom k úplnému splneniu povinnosti plnenia zmluvy. Metóda výstupov by neposkytovala verné zobrazenie plnenia zmluvy účtovnou jednotkou, ak vy vybrané výstupy neoceňovali niektorý tovar alebo služby, nad ktorými kontrola sa previedla na zákazníka. Napríklad metódy výstupov založené na vyrobených alebo dodaných jednotkách by verne nezobrazovali pokrok účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy, ak na konci obdobia vykazovania účtovná jednotka vytvorila nedokončenú prácu alebo hotový tovar pod kontrolou zákazníka, ktorý nie je zahrnutý v ocenení výstupov.

B16 Ak má účtovná jednotka právo na protihodnotu od zákazníka v sume, ktorá priamo zodpovedá hodnote plnenia zmluvy účtovnou jednotkou dokončeného do daného dátumu (napríklad zmluva o službách, v rámci ktorej účtovná jednotka fakturuje za každú hodinu poskytnutej služby pevne stanovenú sumu), účtovná jednotka môže ako praktickú pomôcku vykázať výnosy v sume, ktorú má právo fakturovať.

B17 Nevýhody metód výstupov spočívajú v tom, že výstupy použité na meranie pokroku nemusia byť priamo zistiteľné a informácie potrebné na ich uplatňovanie nemusia byť účtovnej jednotke k dispozícii bez vynaloženia neprimeraných nákladov. Preto môže byť potrebné použiť jednu z metód vstupov.

Metódy vstupov

B18 V metódach vstupov sa výnosy vykazujú na základe snahy účtovnej jednotky o splnenie povinnosti plnenia zmluvy alebo vstupov účtovnej jednotky týkajúcich sa plnenia zmluvy (napríklad spotrebované zdroje, vynaložené pracovné hodiny, vynaložené náklady, uplynutý čas alebo použité strojohodiny) v pomere k celkovým očakávaným vstupom na splnenie tejto povinnosti plnenia zmluvy. Ak sa snaha alebo výstupy účtovnej jednotky vynakladajú počas obdobia plnenia zmluvy rovnomerne, môže byť vhodné, aby účtovná jednotka vykazovala výnosy lineárne.

B19 Nedostatok metódy vstupov spočíva v tom, že nemusí existovať priamy vzťah medzi vstupmi účtovnej jednotky a prevodom kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka. Účtovná jednotka preto z metódy vstupov vylučuje účinky všetkých vstupov, ktoré v súlade s cieľom merania pokroku uvedeným v odseku 39 nezobrazujú pokrok účtovnej jednotky pri prevode kontroly nad tovarom alebo službami na zákazníka. Napríklad pri používaní nákladovej metódy vstupov môže byť v nasledujúcich prípadoch potrebná úprava miery pokroku:

▼M52

a) Keď vzniknuté náklady neprispievajú k pokroku účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Účtovná jednotka by napríklad nevykázala výnosy na základe vzniknutých nákladov, ktoré možno pripísať značným nedostatkom v plnení zmluvy účtovnou jednotkou, ktoré sa nezohľadnili v zmluvnej cene (napríklad náklady na neočakávané množstvo odpadového materiálu, práce alebo iných zdrojov, ktoré boli vynaložené na splnenie povinnosti plnenia zmluvy).

b) Keď vzniknuté náklady nie sú úmerné pokroku účtovnej jednotky pri plnení povinnosti plnenia zmluvy. Za týchto okolností by mohlo byť najlepším zobrazením plnenia zmluvy účtovnou jednotkou upravenie metódy vstupov tak, aby sa vykazovali výnosy len v rozsahu týchto vzniknutých nákladov. Verným zobrazením plnenia zmluvy účtovnou jednotkou by napríklad mohlo byť vykázanie výnosov v sume rovnajúcej sa nákladom na tovar použitý na splnenie povinnosti plnenia zmluvy, ak účtovná jednotka pri vzniku zmluvy očakáva, že budú splnené všetky tieto podmienky:

   i) tovar nie je odlišný;

   ii) očakáva sa, že zákazník získa kontrolu nad tovarom podstatne skôr, ako prijme služby súvisiace s tovarom;

   iii) náklady prevedeného tovaru sú významné v pomere k celkovým očakávaným nákladom na úplné splnenie povinnosti plnenia zmluvy a

   iv) účtovná jednotka obstaráva tovar od tretej strany a významným spôsobom sa nepodieľa na navrhovaní a výrobe tovaru (ale účtovná jednotka vystupuje ako hlavný zodpovedný v súlade s odsekmi B34 až B38).

Predaj s právom na vrátenie tovaru

B20 V niektorých zmluvách účtovná jednotka prevádza kontrolu nad výrobkom na zákazníka a takisto poskytuje zákazníkovi právo vrátiť výrobok z rôznych dôvodov (napríklad nespokojnosť s výrobkom) a prijať akúkoľvek kombináciu:

a) úplného alebo čiastočného vrátenia akejkoľvek uhradenej protihodnoty;

b) úľavy, ktorú možno uplatniť na sumy, ktoré dlhuje alebo ktoré bude dlhovať účtovnej jednotke; a

c) výmeny za iný výrobok.

B21 Účtovná jednotka na účtovanie prevodu výrobkov s právom na vrátenie (a pri niektorých službách, ktoré sú predmetom vrátenia) vykazuje všetky tieto položky:

a) výnosy za prevedené výrobky v sume protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok (výnosy by sa teda nemali vykazovať pre výrobky, pri ktorých sa očakáva, že budú vrátené);

▼**M52**

b) refundačný záväzok a

c) aktívum (a zodpovedajúca úprava nákladov na predaj) na svoje právo na spätné získanie výrobkov od zákazníkov na urovnanie refundačného záväzku.

B22 Prísľub účtovnej jednotky byť pripravená prijať vrátený výrobok počas obdobia na vrátenie sa neúčtuje ako povinnosť plnenia zmluvy navyše k povinnosti vrátiť peniaze.

B23 Na určenie sumy protihodnoty, pri ktorej účtovná jednotka očakáva, že jej na ňu vznikne nárok (t. j. okrem výrobkov, pri ktorých sa očakáva vrátenie), účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 47 až 72 (vrátane požiadaviek na obmedzovanie odhadov premenlivej protihodnoty uvedených v odsekoch 56 až 58). Pre všetky prijaté (alebo splatné) sumy, pri ktorých účtovná jednotka neočakáva, že jej na ne vznikne nárok, účtovná jednotka nevykazuje výnosy pri prevode výrobkov na zákazníkov, ale vykazuje tieto prijaté (alebo splatné) sumy ako refundačný záväzok. Účtovná jednotka následne na konci každého obdobia vykazovania aktualizuje svoje posúdenie súm, pri ktorých očakáva, že jej na ne vznikne nárok výmenou za prevedené výrobky a zodpovedajúcim spôsobom zmení transakčnú cenu, a teda aj sumu vykázaných výnosov.

B24 Účtovná jednotka aktualizuje ocenenie refundačného záväzku na konci každého obdobia vykazovania o zmeny v očakávaniach týkajúcich sa refundačných súm. Účtovná jednotka vykazuje zodpovedajúce úpravy ako výnosy (alebo zníženia výnosov).

B25 Aktívum vykázané v súvislosti s právom účtovnej jednotky spätne získať výrobky od zákazníka pri urovnaní refundačného záväzku sa najprv oceňuje odkazom na predchádzajúcu účtovnú hodnotu výrobku (napríklad zásoby) po odpočítaní všetkých očakávaných nákladov na spätné získanie týchto výrobkov (vrátane potenciálnych znížení hodnoty vrátených výrobkov pre účtovnú jednotku). Na konci každého obdobia vykazovania účtovná jednotka aktualizuje ocenenie aktíva vyplývajúce zo zmien v očakávaniach týkajúcich sa výrobkov, ktoré sa majú vrátiť. Účtovná jednotka prezentuje takéto aktívum oddelene od refundačného záväzku.

B26 Na účely uplatňovania tohto štandardu sa za vrátenie výrobkov nepovažuje situácia, keď zákazník vymení jeden výrobok za iný výrobok rovnakého typu, rovnakej kvality, v rovnakom stave a s rovnakou cenou (napríklad výmena jednej farby za inú alebo výmena jednej veľkosti za inú).

B27 Zmluvy, v rámci ktorých zákazník môže vrátiť chybný výrobok výmenou za funkčný výrobok, sa posudzujú v súlade s usmerneniami o zárukách v odsekoch B28 až B33.

▼**M52**

Záruky

B28 Je bežné, že účtovná jednotka poskytuje (v súlade so zmluvou, zákonom alebo obvyklou obchodnou praxou účtovnej jednotky) v súvislosti s predajom výrobku (tovaru alebo služby) záruku. Povaha záruky sa môže v závislosti od odvetvia a zmluvy podstatne líšiť. Niektoré záruky poskytujú zákazníkovi uistenie, že súvisiaci výrobok bude fungovať tak, ako to zmluvné strany určili, pretože je v súlade s dohodnutými špecifikáciami. Iné záruky poskytujú zákazníkovi okrem uistenia, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu.

B29 Ak má zákazník možnosť kúpiť si záruku osobitne (napríklad kvôli tomu, že záruka je ocenená alebo dohodnutá samostatne), záruka je odlišnou službou, pretože účtovná jednotka sľubuje poskytnúť zákazníkovi navyše k výrobku, ktorý má funkčnosť opísanú v zmluve, aj službu. Za týchto okolností účtovná jednotka účtuje prisľúbenú záruku ako povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30 a priraďuje časť transakčnej ceny k tejto povinnosti plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 73 až 86.

B30 Ak zákazník nemá možnosť kúpiť si záruku osobitne, účtovná jednotka účtuje záruku v súlade so štandardom IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, pokiaľ prisľúbená záruka alebo časť prisľúbenej záruky poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu.

B31 Pri posudzovaní, či záruka poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu, účtovná jednotka zvažuje faktory, ako napríklad:

a) Či sa záruka požaduje zo zákona – ak je účtovná jednotka zo zákona povinná poskytnúť záruku, z existencie tohto zákona vyplýva, že prisľúbená záruka nie je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože takéto požiadavky zvyčajne existujú na ochranu zákazníkov pred rizikom kúpy chybného tovaru.

b) Dĺžka trvania záruky – čím je trvanie záruky dlhšie, tým je pravdepodobnejšie, že prisľúbená záruka je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože je pravdepodobnejšie, že sa na jej základe popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, poskytuje aj služba.

c) Povaha úloh, ktoré účtovná jednotka sľubuje vykonať – ak je na to, aby účtovná jednotka poskytla uistenie, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, potrebné, aby účtovná jednotka vykonala osobitné úlohy (napríklad zásielková služba pri vrátení chybného výrobku), potom by takéto úlohy nemali viesť k vzniku povinnosti plnenia zmluvy.

▼M52

B32 Ak záruka (alebo časť záruky) poskytuje zákazníkovi popri uistení, že výrobok je v súlade s dohodnutými špecifikáciami, aj službu, potom je prisľúbená služba povinnosťou plnenia zmluvy. Účtovná jednotka preto priraďuje transakčnú cenu k výrobku a službe. Ak účtovná jednotka prisľúbi záruku s uistením, ako aj záruku so službou, ale nemôže ich oprávnene účtovať oddelene, účtovná jednotka účtuje obidve záruky spolu ako jedinú povinnosť plnenia zmluvy.

B33 Zo zákona, na základe ktorého je účtovná jednotka povinná zaplatiť náhradu v prípade, že jej výrobok spôsobí ujmu alebo škodu, nevzniká účtovnej jednotke povinnosť plnenia zmluvy. Výrobca môže napríklad predávať výrobky v jurisdikcii, v ktorej je výrobca zo zákona právne zodpovedný za všetky škody (napríklad na osobnom majetku), ktoré by mohli byť spôsobené spotrebiteľovi pri používaní výrobku na určený účel. Z prísľubu účtovnej jednotky odškodniť zákazníka za ujmu a škody vzniknuté z nárokov týkajúcich sa patentov, autorských práv, ochranných známok alebo iného porušenia zo strany výrobkov účtovnej jednotky, nevzniká účtovnej jednotke povinnosť plnenia zmluvy. Účtovná jednotka účtuje takéto povinnosti v súlade so štandardom IAS 37.

Postup pri rozhodovaní o hlavnom zodpovednom verzus zástupcovi

▼M54

B34 Keď sa na poskytovaní tovaru alebo služieb zákazníkovi podieľa iná strana, účtovná jednotka určuje, či povaha jej prísľubu predstavuje povinnosť plnenia zmluvy poskytnúť samotný špecifikovaný tovar alebo služby (t. j. účtovná jednotka je hlavným zodpovedným) alebo zabezpečiť, aby táto iná strana poskytla tento tovar alebo služby (t. j. účtovná jednotka je zástupcom). Účtovná jednotka určí, či je hlavným zodpovedným alebo zástupcom, pre každý špecifikovaný tovar alebo službu prisľúbené zákazníkovi. Špecifikovaný tovar alebo služba je odlišný tovar alebo služba (alebo balík odlišných tovarov alebo služieb), ktoré sa majú poskytnúť zákazníkovi (pozri odseky 27 až 30). Ak zmluva so zákazníkom obsahuje viac než jeden špecifikovaný tovar alebo službu, účtovná jednotka môže byť hlavným zodpovedným pre niektoré špecifikované tovary alebo služby a zástupcom pre iné.

B34A Na určenie povahy svojho prísľubu (ako sa uvádza v odseku B34) musí účtovná jednotka:

a) identifikovať špecifikovaný tovar alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť zákazníkovi [čo by mohlo byť napríklad právo inej strany poskytnúť tovar alebo službu (pozri odsek 26)]; a

b) posúdiť, či kontroluje (podľa odseku 33) každý špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka.

B35 Účtovná jednotka je hlavným zodpovedným, ak kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Účtovná jednotka však nemusí nevyhnutne kontrolovať špecifikovaný tovar, ak získa vlastnícke právo na daný tovar iba krátkodobo pred prevodom vlastníckeho práva na zákazníka. Účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, môže splniť svoju povinnosť poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu sama alebo môže namiesto seba na čiastočnom alebo úplnom splnení povinnosti plnenia zmluvy zaangažovať inú stranu (napríklad dodávateľa).

▼**M54**

B35 Keď sa na poskytovaní tovaru alebo služieb zákazníkovi podieľa iná strana, účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, získava kontrolu nad ktorýmkoľvek z týchto prvkov:

a) tovarom alebo iným aktívom od ďalšej strany, ktoré potom prevedie na zákazníka;

b) právom na službu, ktorú má vykonať ďalšia strana, vďaka ktorej nadobúda účtovná jednotka schopnosť riadiť túto stranu tak, aby poskytovala službu zákazníkovi v mene účtovnej jednotky;

c) tovarom alebo službou od inej strany, ktoré potom kombinuje s inými tovarmi alebo službami, a poskytuje tak zákazníkovi špecifikovaný tovar alebo službu. Ak napríklad účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovaru alebo služieb [pozri odsek 29 písm. a)] poskytované inou stranou do špecifikovaného tovaru alebo služby, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu, účtovná jednotka kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka najprv získa kontrolu nad vstupmi pre špecifikovaný tovar alebo službu (ktoré zahŕňajú tovar alebo služby od iných strán) a riadi ich používanie s cieľom vytvoriť kombinovaný výstup, ktorým je špecifikovaný tovar alebo služba.

B35B Keď účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v hrubej sume protihodnoty, pri ktorej očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za špecifikovaný prevedený tovar alebo službu.

B36 Účtovná jednotka je zástupcom, ak je jej povinnosťou v rámci plnenia zmluvy zabezpečiť, aby špecifikovaný tovar alebo služby dodala iná strana. Účtovná jednotka, ktorá je zástupcom, nekontroluje špecifikovaný tovar alebo službu poskytované inou stranou pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Keď účtovná jednotka, ktorá je zástupcom, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v sume akéhokoľvek poplatku alebo akejkoľvek provízie, pri ktorej očakáva, že jej na ne vznikne nárok výmenou za zabezpečenie, aby ďalšia strana dodala špecifikovaný tovar alebo služby. Poplatok alebo provízia účtovnej jednotky môže byť čistá suma prijatej protihodnoty, ktorú si účtovná jednotka ponechá po uhradení protihodnoty inej strane výmenou za tovar alebo služby, ktoré má táto iná strana dodať alebo poskytnúť.

B37 Medzi ukazovatele, že účtovná jednotka kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa prevedie na zákazníka [a je preto hlavným zodpovedným (pozri odsek B35)], patria okrem iného tieto situácie:

a) účtovná jednotka je primárne zodpovedná za splnenie prísľubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu. To zvyčajne zahŕňa zodpovednosť za prijateľnosť špecifikovaného tovaru alebo služby (napríklad primárnu zodpovednosť za to, že tovar alebo služba spĺňajú špecifikácie zákazníka). Ak je účtovná jednotka zodpovedná za splnenie prísľubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu, môže to naznačovať, že iná strana podieľajúca sa na poskytovaní špecifikovaného tovaru alebo služby koná v mene účtovnej jednotky;

▼M54

b) účtovná jednotka je vystavená inventárnemu riziku pred tým, ako sa tovar alebo služba previedli na zákazníka alebo po prevode kontroly na zákazníka (napríklad ak má zákazník právo na vrátenie). Ak napríklad účtovná jednotka nadobudne alebo sa zaviaže nadobudnúť špecifikovaný tovar alebo službu pred nadobudnutím zmluvy so zákazníkom, môže to naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tovaru alebo služby a schopnosť získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky pred tým, ako sa prevedie na zákazníka;

c) účtovná jednotka má diskrečnú právomoc pri stanovovaní ceny za špecifikovaný tovar alebo službu. Stanovovanie ceny, ktorú zákazník platí za špecifikovaný tovar alebo služby, môže naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tohto tovaru alebo služby a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. V niektorých prípadoch však môže mať zástupca pri stanovovaní cien diskrečnú právomoc. Zástupca môže mať napríklad pri stanovovaní cien určitú flexibilitu, aby vytvoril dodatočné výnosy zo svojej služby zabezpečovania, aby iné strany dodali zákazníkom tovar alebo služby.

B37A Ukazovatele uvedené v odseku B37 môžu byť viac alebo menej relevantné pre posúdenie kontroly v závislosti od povahy špecifikovaného tovaru alebo služby a obchodných podmienok zmluvy. Okrem toho môžu rôzne ukazovatele poskytnúť presvedčivejšie dôkazy v rôznych zmluvách.

B38 Ak iná účtovná jednotka preberie povinnosti plnenia zmluvy a zmluvné práva účtovnej jednotky tak, že účtovná jednotka už nie je povinná plniť povinnosť plnenia zmluvy previesť špecifikovaný tovar alebo službu na zákazníka (t. j. účtovná jednotka už nevystupuje ako hlavný zodpovedný), účtovná jednotka nevykáže výnosy pre takúto povinnosť plnenia zmluvy. Účtovná jednotka namiesto toho zhodnotí, či má vykázať výnosy za splnenie povinnosti plnenia zmluvy nadobudnúť zmluvu pre druhú stranu (t. j. či účtovná jednotka vystupuje ako zástupca).

▼M52

Možnosti zákazníka týkajúce sa dodatočného tovaru alebo služieb

B39 Možnosti zákazníka získať dodatočný tovar alebo služby zdarma alebo so zľavou majú rôzne podoby vrátane prémií pri predaji, zákazníckych vernostných úľav (alebo bodov), možností predĺženia zmluvy alebo iných zliav na budúci tovar alebo služby.

B40 Ak účtovná jednotka v zmluve poskytuje zákazníkovi možnosť získať dodatočné služby alebo tovar, z tejto možnosti vzniká povinnosť plnenia zmluvy, len ak táto možnosť dáva zákazníkovi hmotné právo, ktoré by nebolo možné získať bez uzavretia tejto zmluvy (napríklad zľava, ktoré sa postupne zvyšuje v rozsahu zliav poskytnutých danej triede zákazníkov vzhľadom na daný tovary alebo služby v danej geografickej oblasti alebo na danom trhu). Ak táto možnosť dáva zákazníkovi hmotné právo, zákazník v skutočnosti zaplatí účtovnej jednotke za tovar alebo služby vopred a účtovná jednotka vykazuje výnos vtedy, keď je tento budúci tovar alebo služby prevedený alebo keď sa skončí platnosť tejto možnosti.

▼M52

B41 Ak má zákazník možnosť získať dodatočný tovar alebo službu za cenu, ktorá by zohľadňovala samostatnú predajnú cenu daného tovaru alebo služby, takáto možnosť nedáva zákazníkovi hmotné právo, aj keď je túto možnosť možné uplatniť iba uzavretím predchádzajúcej zmluvy. V takýchto prípadoch urobila účtovná jednotka marketingovú ponuku, ktorú účtuje v súlade s týmto štandardom, len keď zákazník uplatní možnosť kúpiť dodatočný tovar alebo služby.

B42 V odseku 74 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby priradila transakčnú cenu k povinnostiam plnenia zmluvy na základe pomernej samostatnej predajnej ceny. Ak nie je možné túto samostatnú predajnú cenu možnosti zákazníka získať dodatočný tovar alebo služby priamo zistiť, účtovná jednotka ju odhadne. Tento odhad zohľadňuje zľavu, ktorú by zákazník dostal pri využití možnosti, upravenú o obe tieto položky:

a) akúkoľvek zľavu, ktorú by zákazník mohol dostať bez toho, aby uplatnil túto možnosť; a

b) pravdepodobnosť, že možnosť sa uplatní.

B43 Ak má zákazník hmotné právo získať budúci tovar alebo služby a tento tovar alebo služby sú podobné pôvodnému tovaru alebo službám v zmluve a poskytujú sa v súlade s podmienkami pôvodnej zmluvy, potom účtovná jednotka môže, ako praktickú alternatívu odhadovania samostatnej predajnej ceny možnosti, priradiť transakčnú cenu k voliteľnému tovaru alebo službám, a to odkazom na tovar alebo služby, ktoré sa podľa predpokladov poskytnú, a na zodpovedajúcu očakávanú protihodnotu. Tieto typy možností sa zvyčajne týkajú predĺženia zmluvy.

Neuplatnené práva zákazníka

B44 V súlade s odsekom 106 účtovná jednotka po prijatí preddavku od zákazníka vykáže zmluvný záväzok v sume preddavku za svoju povinnosť plnenia zmluvy previesť, alebo byť pripravená previesť, tovar alebo služby v budúcnosti. Účtovná jednotka ukončí vykazovanie tohto zmluvného záväzku (a vykáže výnos), keď prevedie takýto tovar alebo služby, a tým splní svoju povinnosti plnenia zmluvy.

B45 Zákazníkov nenávratný preddavok uhradený účtovnej jednotke dáva zákazníkovi právo prijať tovar alebo službu v budúcnosti (a ukladá účtovnej jednotke povinnosť byť pripravená previesť tovar alebo službu). Zákazníci však nemusia uplatniť všetky svoje zmluvné práva. Tieto neuplatnené práva sa často označujú ako nevyužité služby (*breakage*).

B46 Ak účtovná jednotka očakáva, že jej v zmluvnom záväzku vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka vykáže očakávanú sumu nevyužitých služieb ako výnos v pomere k štruktúre práv uplatňovaných zákazníkom. Ak účtovná jednotka neočakáva, že jej vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka vykáže očakávanú sumu nevyužitých služieb ako výnos, keď sa pravdepodobnosť, že zákazník uplatní svoje zostávajúce práva, stane mizivou. Pri určovaní, či účtovná jednotka očakáva, že jej vznikne nárok na sumu nevyužitých služieb, účtovná jednotka zvažuje požiadavky uvedené v odsekoch 56 až 58 o obmedzení odhadov premenlivej protihodnoty.

▼M52

B47 Účtovná jednotka vykazuje záväzok (a nie výnos) pre všetky prijaté protihodnoty, ktoré možno pripísať neuplatneným právam zákazníka, ktoré je účtovná jednotka povinná postúpiť inej strane, napríklad subjektu štátnej správy v súlade s platnými zákonmi o nenárokovanom majetku.

Nenávratné poplatky uhradené vopred (a niektoré súvisiace náklady)

B48 V niektorých zmluvách fakturuje účtovná jednotka pri vzniku zmluvy alebo v čase blízkom vzniku zmluvy zákazníkovi nenávratný poplatok uhradený vopred. Medzi príklady patria poplatky v zmluvách o členstve vo fitness centrách, aktivačné poplatky v telekomunikačných zmluvách, zriaďovacie poplatky pri niektorých zákazkách na poskytnutie služby a počiatočné poplatky pri niektorých zákazkách na dodanie tovaru.

B49 Pri identifikovaní povinností plnenia takýchto zmlúv účtovná jednotka posudzuje, či sa poplatok týka prevodu prisľúbeného tovaru alebo služby. V mnohých prípadoch, hoci sa nenávratný poplatok uhradený vopred týka činnosti, ktorú je účtovná jednotka povinná vykonať pri vzniku zmluvy alebo v čase blízkom vzniku zmluvy na to, aby splnila zmluvu, táto činnosť nemá za následok prevod prisľúbeného tovaru alebo služby na zákazníka (pozri odsek 25). Namiesto toho poplatok uhradený vopred predstavuje preddavok na budúci tovar alebo služby, a preto by sa vykázal ako výnos, keď sa dodá budúci tovar alebo keď sa poskytnú budúce služby. Ak účtovná jednotka zákazníkovi poskytne možnosť obnoviť zmluvu a táto možnosť dá zákazníkovi hmotné právo, ako je opísané v odseku B40, obdobie vykazovanie výnosov sa predĺži nad rámec pôvodného zmluvného obdobia.

B50 Ak sa nenávratný poplatok uhradený vopred týka tovaru alebo služby, účtovná jednotka posúdi, či sa takýto tovar alebo služba účtuje ako samostatná povinnosť plnenia zmluvy v súlade s odsekmi 22 až 30.

B51 Účtovná jednotka môže fakturovať nenávratný poplatok čiastočne ako náhradu za náklady, ktoré jej vznikli pri vytváraní zmluvy (alebo iné administratívne úlohy, ako je opísané v odseku 25). Ak tieto prípravné činnosti nespĺňajú povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka pri meraní pokroku v súlade s odsekom B19 neberie tieto činnosti (a s nimi súvisiace náklady) do úvahy. Je to kvôli tomu, že náklady na prípravné činnosti nezobrazujú prevod služieb na zákazníka. Účtovná jednotka posudzuje, či náklady, ktoré jej vznikajú pri príprave zmluvy, viedli k vzniku aktíva, ktoré sa vykazuje v súlade s odsekom 95.

Udeľovanie licencií

▼M54

B52 V licencii sa stanovujú práva zákazníka na duševné vlastníctvo účtovnej jednotky. Licencie na práva duševného vlastníctva môžu okrem iného zahŕňať licencie na ktorúkoľvek z týchto položiek:

a) softvér a technológie;

b) filmy, hudbu a iné formy médií a zábavy;

c) franchisingové licencie a

d) patenty, ochranné známky a autorské práva.

▼**M54**

B53 Účtovná jednotka môže okrem prísľubu udeliť zákazníkovi licenciu (alebo licencie) takisto prisľúbiť previesť na zákazníka iný tovar alebo služby. Takéto prísľuby môžu byť výslovne uvedené v zmluve alebo môžu vyplynúť z obvyklej obchodnej praxe, zverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky (pozri odsek 24). Podobne ako pri iných druhoch zmlúv, keď zmluva so zákazníkom obsahuje okrem iného prisľúbeného tovaru alebo služieb aj prísľub udeliť licenciu (alebo licencie), účtovná jednotka uplatňuje odseky 22 až 30 na identifikáciu všetkých povinností plnenia zmluvy.

▼**M52**

B54 Ak prísľub udeliť licenciu nie je odlišný od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve v súlade s odsekmi 26 až 30, účtovná jednotka účtuje prísľub udeliť licenciu a tieto iné prisľúbené tovary alebo služby spolu ako jedinú povinnosť plnenia zmluvy. Príklady licencií, ktoré nie sú odlišné od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, zahŕňajú:

a) licenciu, ktorá tvorí súčasť hmotného tovaru a je nevyhnutná pre fungovanie tovaru; a

b) licenciu, z ktorej môže mať zákazník úžitok len v spojení so súvisiacimi službami (ako napríklad online služba poskytovaná účtovnou jednotkou, ktorá pomocou udelenia licencie umožňuje zákazníkovi prístup k obsahu).

B55 Ak licencia nie je odlišná, pri určovaní, či je povinnosť plnenia zmluvy (ktorá zahŕňa prisľúbenú licenciu) povinnosťou plnenia zmluvy, ktorá sa plní postupom času alebo ktorá sa splní v určitom momente, účtovná jednotka uplatňuje odseky 31 až 38.

B56 Ak je prísľub udeliť licenciu odlišný od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, a teda prísľub udeliť licenciu predstavuje samostatnú povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka určuje, či sa licencia prevádza na zákazníka v určitom momente alebo postupom času. Účtovná jednotka pri tomto určovaní zvažuje, či povaha prísľubu účtovnej jednotky udeliť licenciu zákazníkovi spočíva v poskytnutí zákazníkovi buď:

a) práva na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky v takej podobe, v akej existuje počas celého obdobia, na ktoré sa licencia vzťahuje; alebo

b) práva na používanie duševného vlastníctva účtovnej jednotky tak, ako existuje v momente, keď je licencia udelená.

Určovanie povahy prísľubu účtovnej jednotky

▼**M54**

B57 [Vypúšťa sa]

B58 Povahou prísľubu účtovnej jednotky udeliť licencie je prísľub poskytnúť právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky, ak sú splnené všetky tieto kritériá:

▼M54

a) v zmluve sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vykonávala činnosti, ktoré významným spôsobom ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, alebo zákazník takéto správanie účtovnej jednotky odôvodnene očakáva (pozri odseky B59 a B59A);

b) práva udelené v licencii priamo vystavujú zákazníka akýmkoľvek pozitívnym alebo negatívnym účinkom činností účtovnej jednotky uvedených v odseku B 58 písm. a) a

c) tieto činnosti nemajú za následok prevod tovaru alebo služby na zákazníka pri ich vykonávaní (pozri odsek 25).

▼M52

B59 Medzi faktory, ktoré môžu naznačovať, že zákazník by mohol odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať činnosti, ktoré významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, patrí obvyklá obchodná prax, zverejnené postupy alebo osobitné vyhlásenia účtovnej jednotky. Hoci nie je rozhodujúca, existencia spoločného hospodárskeho záujmu (napríklad tantiémy na základe predajov) medzi účtovnou jednotkou a zákazníkom týkajúceho sa duševného vlastníctva, na ktoré má zákazník práva, môže takisto naznačovať, že zákazník môže odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať takéto činnosti.

▼M54

B59A Činnosti účtovnej jednotky významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, keď:

a) sa očakáva, že tieto činnosti pravdepodobne výrazne zmenia formu (napríklad dizajn alebo obsah) alebo funkčnosť (napríklad schopnosť vykonávať určitú funkciu alebo úlohu) duševného vlastníctva; alebo

b) je schopnosť zákazníka získať úžitok z duševného vlastníctva vo výraznej miere odvodená od týchto činností alebo od nich vo výraznej miere závisí. Napríklad úžitok zo značky je často odvodený od prebiehajúcich činností účtovnej jednotky, ktoré podporujú alebo udržiavajú hodnotu duševného vlastníctva, alebo od nich často závisí.

Ak má preto duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, významnú samostatnú funkčnosť, podstatná časť úžitku tohto duševného vlastníctva je odvodená od tejto funkčnosti. Schopnosť zákazníka získať úžitok z daného duševného vlastníctva by následne nebola významne ovplyvnená činnosťami účtovnej jednotky, ak tieto činnosti výrazne nemenia jeho formu alebo funkčnosť. Medzi druhy duševného vlastníctva, ktoré majú často významnú samostatnú funkčnosť, patrí softvér, biologické zlúčeniny alebo vzorce liekov a dohotovený mediálny obsah (napríklad filmy, televízne programy a hudobné nahrávky).

▼M52

B60 Ak sú splnené kritériá v odseku B58, účtovná jednotka účtuje prísľub udeliť licenciu ako povinnosť plnenia zmluvy plnenú postupom času, pretože zákazník súbežne prijíma aj spotrebúva úžitky plnenia zmluvy účtovnej jednotky spočívajúceho v poskytovaní prístupu k jej duševnému vlastníctvu počas toho, ako účtovná jednotka plní zmluvu [pozri odsek 35 písm. a)]. Účtovná jednotka pri výbere vhodnej metódy na meranie pokroku smerom k úplnému splneniu danej povinnosti plnenia zmluvy poskytnúť prístup uplatňuje odseky 39 až 45.

▼**M52**

B61 Ak nie sú splnené kritériá v odseku B58, povahou prísľubu účtovnej jednotky je poskytnúť právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky počas existencie duševného vlastníctva (pokiaľ ide o formu a funkčnosť) v momente, keď je zákazníkovi udelená licencia. To znamená, že zákazník môže riadiť používanie licencie a získať z nej v podstate všetky zostávajúce úžitky v momente, keď sa licencia prevádza. Účtovná jednotka účtuje prísľub poskytnúť právo na používanie duševného vlastníctva účtovnej jednotky ako povinnosť plnenia zmluvy splnenú v určitom momente. Na určenie momentu, v ktorom sa licencia prevádza na zákazníka, uplatňuje účtovná jednotka odsek 38 Výnos však nie je možné vykázať pre licenciu, ktorá poskytuje právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky pred začiatkom obdobia, v ktorom môže zákazník používať licenciu a mať z nej úžitok. Napríklad, ak obdobie softvérovej licencie začína pred tým, ako účtovná jednotka poskytne (alebo inak sprístupní) zákazníkovi kód, ktorý umožňuje zákazníkovi okamžite používať softvér, účtovná jednotka by nevykázala výnos pred tým, ako tento kód poskytla (alebo inak sprístupnila).

B62 Pri určovaní, či licencia poskytuje právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky alebo právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky, účtovná jednotka neberie do úvahy tieto faktory:

a) obmedzenia času, geografickej oblasti alebo používania – tieto obmedzenia vymedzujú atribúty prisľúbenej licencie a nevymedzujú, či účtovná jednotka spĺňa povinnosť plnenia zmluvy v určitom momente alebo ju plní postupom času;

b) záruky poskytnuté účtovnou jednotkou, že má platný patent na duševné vlastníctvo a že bude chrániť tento patent pred neoprávneným používaním – prísľub chrániť patentové právo nie je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože akt ochrany patentu chráni hodnotu aktív duševného vlastníctva účtovnej jednotky a poskytuje zákazníkovi uistenie, že prevedená licencia spĺňa špecifikácie licencie prisľúbenej v zmluve.

Tantiémy na základe predajov alebo používania

B63 Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odsekoch 56 až 59 účtovná jednotka vykazuje výnosy za tantiémy na základe predajov alebo používania prisľúbené výmenou za licenciu duševného vlastníctva, len keď (alebo potom, ako) nastane neskoršia z týchto udalostí:

a) následný predaj alebo používanie a

b) povinnosť plnenia zmluvy, ku ktorej boli priradené niektoré alebo všetky tantiémy na základe predajov alebo používania, bola splnená (alebo čiastočne splnená).

▼**M54**

B63A Požiadavka na tantiémy na základe predajov alebo používania uvedená v odseku B63 sa uplatňuje, keď sa tantiémy vzťahujú iba na licenciu na práva duševného vlastníctva alebo keď je licencia na práva duševného vlastníctva prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy (napríklad licencia na práva duševného vlastníctva môže byť prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy, keď účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že zákazník by pripisoval oveľa väčšiu hodnotu licencii ako iným tovarom alebo službám, na ktoré sa vzťahujú tantiémy).

▼**M54**

B63B Keď je splnená požiadavka uvedená v odseku B63A, výnosy z tantiém na základe predajov alebo používania sa vykazujú v plnej miere v súlade s odsekom B63. Keď požiadavka v odseku B63A nie je splnená, na tantiémy na základe predajov alebo používania sa uplatňujú požiadavky na premenlivú protihodnotu uvedené v odsekoch 50 až 59.

▼**M52**

Zmluvy o repo transakciách

B64 Zmluva o repo transakcii je zmluva, v ktorej účtovná jednotka predáva aktívum a takisto sľubuje alebo má opciu (buď v tej istej zmluve alebo v inej zmluve) aktívum spätne odkúpiť. Spätne odkúpené aktívum môže byť aktívum, ktoré sa pôvodne predalo zákazníkovi, aktívum, ktoré je v podstate rovnaké ako takéto aktívum, alebo iné aktívum, ktorého zložkou je pôvodne predané aktívum.

B65 Zmluvy o repo transakciách majú vo všeobecnosti tri formy:

a) povinnosť účtovnej jednotky spätne odkúpiť aktívum (forward);

b) právo účtovnej jednotky spätne odkúpiť aktívum (kúpna opcia) a

c) povinnosť účtovnej jednotky spätne odkúpiť aktívum na žiadosť zákazníka (predajná opcia).

Kúpna alebo predajná opcia

B66 Ak má účtovná jednotka povinnosť alebo právo spätne odkúpiť aktívum (forward alebo kúpna opcia), zákazník nezískava kontrolu nad aktívom, pretože zákazník má obmedzenú schopnosť riadiť používanie licencie a získať z nej v podstate všetky zostávajúce úžitky, aj keď môže fyzicky vlastniť aktívum. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka účtuje zmluvu buď ako:

a) lízing v súlade so štandardom IAS 17 *Lízingy*, ak účtovná jednotka môže alebo musí spätne odkúpiť aktívum za sumu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva alebo

b) mechanizmus financovania v súlade s odsekom B68, ak účtovná jednotka môže alebo musí spätne odkúpiť aktívum za sumu, ktorá je rovnaká alebo vyššia než pôvodná predajná cena aktíva.

B67 Pri porovnávaní ceny pri spätnom odkúpení s predajnou cenou účtovná jednotka zvažuje časovú hodnotu peňazí.

B68 Ak je zmluva o repo transakcii mechanizmom financovania, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a tiež vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka vykazuje rozdiel medzi sumou protihodnoty prijatou od zákazníka a sumou protihodnoty, ktorá má byť uhradená zákazníkovi ako úrok a v prípade potreby ako spracovateľské náklady alebo náklady na držbu (napríklad poistenie).

B69 Ak opcia uplynie bez toho, aby bola uplatnená, účtovná jednotka ukončí vykazovanie záväzku a vykáže výnos.

▼M52

Predajná opcia

B70 Ak má účtovná jednotka povinnosť spätne odkúpiť aktívum na žiadosť zákazníka (predajná opcia) za cenu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, účtovná jednotka pri vzniku zmluvy zvažuje, či má zákazník významnú hospodársku motiváciu na to, aby toto právo uplatnil. Využitie tohto práva zákazníkom vedie k tomu, že zákazník skutočne uhradí účtovnej jednotke protihodnotu za právo používať konkrétne aktívum počas určitého obdobia. Ak teda zákazník má významnú hospodársku motiváciu uplatniť toto právo, účtovná jednotka účtuje takúto dohodu ako lízing v súlade so štandardom IAS 17.

B71 Na určenie toho, či má zákazník významnú hospodársku motiváciu na uplatnenie svojho práva, účtovná jednotka zvažuje rôzne faktory vrátane vzťahu medzi cenou pri spätnom odkúpení v porovnaní s očakávanou trhovou hodnotou aktíva k dátumu spätného odkúpenia a množstvom času, ktorý zostáva do uplynutia platnosti tohto práva. Ak sa napríklad očakáva, že cena pri spätnom odkúpení výrazne presiahne trhovú hodnotu aktíva, môže to naznačovať, že zákazník má významnú hospodársku motiváciu na uplatnenie predajnej opcie.

B72 Ak zákazník nemá významnú hospodársku motiváciu uplatniť svoje právo za cenu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, účtovná jednotka účtuje dohodu, ako keby bola predajom výrobku s právom na vrátenie, ako sa uvádza v odsekoch B20 až B27.

B73 Ak sa cena pri spätnom odkúpení aktíva rovná alebo je vyššia ako pôvodná predajná cena a je vyššia než predpokladaná trhová hodnota aktíva, zmluva je v skutočnosti mechanizmom financovania, a preto sa účtuje podľa usmernení v odseku B68.

B74 Ak sa cena pri spätnom odkúpení aktíva rovná alebo je vyššia ako pôvodná predajná cena a je nižšia alebo sa rovná očakávanej trhovej hodnote aktíva a ak zákazník nemá významnú hospodársku motiváciu uplatniť svoje právo, potom účtovná jednotka účtuje dohodu, ako keby bola predajom výrobku s právom na vrátenie, ako sa uvádza v odsekoch B20 až B27.

B75 Pri porovnávaní ceny pri spätnom odkúpení s predajnou cenou účtovná jednotka zvažuje časovú hodnotu peňazí.

B76 Ak opcia uplynie bez toho, aby bola uplatnená, účtovná jednotka ukončí vykazovanie záväzku a vykáže výnos.

Konsignačné mechanizmy

B77 Keď účtovná jednotka dodá inej strane (napríklad obchodníkovi alebo distribútorovi) výrobok na predaj konečným zákazníkom, musí posúdiť, či táto strana v danom momente získala nad výrobkom kontrolu. Výrobok, ktorý bol dodaný druhej strane, môže byť držaný v konsignačnom mechanizme, ak táto iná strana nezískala nad výrobkom kontrolu. V súlade s týmto účtovná jednotka nevykazuje výnosy pri dodaní výrobku druhej strane, ak je dodaný výrobok držaný na dodanie.

▼M52

B78 Medzi ukazovatele, že mechanizmus je konsignačným mechanizmom, patrí okrem iného:

a) výrobok je pod kontrolou účtovnej jednotky, až kým nenastane špecifikovaná udalosť, ako je predaj výrobku zákazníkovi obchodníka alebo kým neuplynie určité obdobie;

b) účtovná jednotka je schopná požadovať vrátenie výrobku alebo prevod výrobku na tretiu stranu (napríklad na iného obchodníka) a

c) obchodník nemá bezpodmienečnú povinnosť zaplatiť za výrobok (hoci môže byť povinný zaplatiť zálohu).

Dohoda s odloženým dodaním

B79 Dohoda s odloženým dodaním je zmluva, na základe ktorej účtovná jednotka fakturuje zákazníkovi výrobok, ale účtovná jednotka si ponecháva fyzickú držbu výrobku, až kým sa tento neprevedie na zákazníka v určitom momente v budúcnosti. Zákazník môže napríklad požiadať účtovnú jednotku, aby s ním uzavrela takúto zmluvu kvôli tomu, že zákazník nemá pre výrobok dostatok miesta alebo kvôli oneskoreniam vo výrobnom pláne zákazníka.

B80 Účtovná jednotka určí, kedy splnila svoju povinnosť plnenia zmluvy previesť výrobok prostredníctvom posúdenia, kedy zákazník získava kontrolu nad daným výrobkom (pozri odsek 38). Pri niektorých zmluvách sa kontrola prevádza buď vtedy, keď je výrobok dodaný na miesto podnikania zákazníka alebo keď sa výrobok odošle zákazníkovi, v závislosti od zmluvných podmienok (vrátane dodacích a prepravných podmienok). Pri niektorých zmluvách však zákazník môže získať kontrolu nad výrobkom aj vtedy, keď výrobok zostáva vo fyzickej držbe účtovnej jednotky. V takom prípade má zákazník schopnosť riadiť používanie výrobku a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky, aj keď sa rozhodol neuplatniť svoje právo prevziať daný výrobok do fyzickej držby. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka nemá nad výrobkom kontrolu. Namiesto toho účtovná jednotka poskytuje zákazníkovi v súvislosti so zákazníkovým aktívom úschovné služby.

B81 Na to, aby zákazník získal kontrolu nad výrobkom v dohode s odloženým dodaním, musia byť okrem uplatňovania požiadaviek uvedených v odseku 38 splnené všetky tieto kritériá:

a) dôvod pre dohodu s odloženým dodaním musí byť zásadného charakteru (napríklad zákazník o túto dohodu požiadal);

b) výrobok musí byť osobitne označený ako patriaci zákazníkovi;

c) výrobok musí byť pripravený na fyzický prevod na zákazníka a

d) účtovná jednotka nemôže mať schopnosť používať výrobok alebo nasmerovať ho inému zákazníkovi.

▼M52

B82 Ak účtovná jednotka vykazuje výnosy z predaja výrobku na základe dohody s odloženým dodaním, účtovná jednotka zvažuje, či jej zostávajú nejaké povinnosti plnenia zmluvy (napríklad z úschovných služieb) v súlade s odsekmi 22 až 30, ku ktorých musí účtovná jednotka priradiť časť transakčnej ceny v súlade s odsekmi 73 až 86.

Prevzatie zákazníkom

B83 V súlade s odsekom 38 písm. e) môže prevzatie aktíva zákazníkom naznačovať, že zákazník získal kontrolu nad aktívom. Doložky o prevzatí aktíva zákazníkom umožňujú zákazníkovi zrušiť zmluvu alebo požadovať, aby účtovná jednotka prijala nápravné opatrenia, ak tovar alebo služba nespĺňa dohodnuté špecifikácie. Účtovná jednotka zvažuje takéto doložky pri posudzovaní, kedy zákazník získava kontrolu nad tovarom alebo službou.

B84 Ak vie účtovná jednotka objektívne určiť, že kontrolu nad tovarom alebo službou previedla na zákazníka v súlade so špecifikáciami dohodnutými v zmluve, potom je prevzatie tovaru alebo služby zákazníkom formalitou, ktorá neovplyvní určenie účtovnej jednotky, kedy zákazník získal kontrolu nad tovarom alebo službou. Ak sa napríklad doložka o prevzatí zákazníkom zakladá na dodržaní špecifikovanej veľkosti a hmotnosti, účtovná jednotka by určila, či boli tieto kritériá splnené predtým, ako od zákazníka dostane potvrdenie o prevzatí aktíva. Skúsenosti účtovnej jednotky so zmluvami týkajúcimi sa podobného tovaru alebo služieb môžu slúžiť ako dôkaz, že tovar alebo služby poskytnuté zákazníkovi sú v súlade s špecifikáciami dohodnutými v zmluve. Ak sa výnosy vykazujú pred prevzatím aktíva zákazníkom, účtovná jednotka stále musí zvážiť, či ešte existujú nejaké zostávajúce povinnosti plnenia zmluvy (napríklad inštalácia zariadenia) a posúdiť, či ich má zaúčtovať osobitne.

B85 Ak však účtovná jednotka nedokáže objektívne určiť, že tovar alebo služby poskytnuté zákazníkovi sú v súlade so špecifikáciami dohodnutými v zmluve, nemohla by dospieť k záveru, že zákazník získal kontrolu, až kým nedostane potvrdenie o prevzatí aktíva od zákazníka. Je to kvôli tomu, že za takýchto okolností účtovná jednotka nedokáže určiť, že zákazník má schopnosť riadiť používanie tovaru alebo služby a získať z nich v podstate všetky zostávajúce úžitky.

B86 Ak účtovná jednotka dodá zákazníkovi výrobok na skúšobné alebo hodnotiace účely a zákazník sa nezaviazal uhradiť protihodnotu predtým, než uplynie skúšobná lehota, kontrola nad výrobkom sa na zákazníka prevedie, až keď zákazník buď prevezme výrobok alebo keď uplynie skúšobná lehota.

Zverejňovanie rozčlenených výnosov

B87 V odseku 114 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka rozčlenila výnosy zo zmlúv so zákazníkmi do kategórií, ktoré znázorňujú, ako hospodárske faktory ovplyvňujú povahu, sumu, načasovanie a neistotu výnosov a peňažných tokov. V dôsledku toho miera rozčlenenia výnosov účtovnej jednotky na účely tohto zverejňovania závisí od skutočností

▼**M52**

a okolností, ktoré sa týkajú zmlúv účtovnej jednotky so zákazníkmi. Je možné, že niektoré účtovné jednotky musia použiť viac ako jeden druh kategórie na splnenie cieľa rozčlenenia výnosov uvedeného v odseku 114. Iné účtovné jednotky môžu splniť tento cieľ použitím iba jedného druhu kategórie na rozčlenenie výnosov.

B88 Pri výbere druhu kategórie (alebo kategórií), ktorá sa má použiť na rozčlenenie výnosov, účtovná jednotka zvažuje, ako boli informácie o výnosoch účtovnej jednotky prezentované na iné účely, vrátane všetkých týchto možností:

a) informácií prezentovaných mimo účtovnej závierky (napríklad v prehľadoch príjmov, výročných správach alebo prezentáciách pre investorov);

b) informácií pravidelne preverovaných vedúcim s rozhodovacou právomocou na hodnotenie finančnej výkonnosti prevádzkových segmentov a

c) ďalších informácií, ktoré sú podobné druhom informácií uvedeným v odseku B88 písm. a) a b) a ktoré účtovná jednotka alebo používatelia účtovnej závierky účtovnej jednotky používajú na hodnotenie finančnej výkonnosti účtovnej jednotky alebo pri rozhodnutiach o prideľovaní finančných zdrojov.

B89 Medzi príklady kategórií, ktoré by mohli vyť vhodné, patria okrem iného všetky tieto položky:

a) druh tovaru alebo služby (napríklad veľké produktové série);

b) geografický región (napr. krajina alebo región);

c) trh alebo typ zákazníka (napríklad vládni a mimovládni zákazníci);

d) druh zmluvy (napríklad zmluvy s pevne stanovenou cenou a zmluvy na dodanie prác, služieb a materiálov na základe skutočných výkonov a dodávok);

e) trvanie zmluvy (napríklad krátkodobé a dlhodobé zmluvy);

f) načasovanie prevodu tovaru alebo služieb (napríklad výnosy z tovaru alebo služieb prevedených na zákazníkov v určitom momente a výnosy z tovaru alebo služieb prevádzaných postupom času) a

g) predajné kanály (napríklad tovar predávaný priamo spotrebiteľom a tovar predávaný prostredníctvom sprostredkovateľov).

▼M52

Dodatok C

Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu a má rovnakú platnosť ako ostatné časti tohto štandardu.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

C1 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní.

▼M54

C1B Dokumentom *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15* Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi, vydaným v apríli 2016, sa zmenili odseky 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, vypustil sa odsek B57 a doplnili sa odseky B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A a C8A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M52

PRECHODNÉ USTANOVENIA

▼M54

C2 Na účely prechodných ustanovení v odsekoch C3 až C8A:

a) dátum prvého uplatnenia je začiatok obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát; a

b) splnená zmluva je zmluva, v rámci ktorej účtovná jednotka previedla všetky tovary alebo služby identifikované v súlade so štandardmi IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a súvisiacimi interpretáciami.

▼M52

C3 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard s použitím jednej z týchto dvoch metód:

a) spätne na každé predchádzajúce obdobie vykazovania prezentované v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, na ktoré sa vzťahujú pomôcky uvedené v odseku C5; alebo

b) spätne s kumulovaným účinkom prvého uplatnenia tohto štandardu vykázaným k dátumu pôvodného uplatnenia v súlade s odsekmi C7 až C8.

C4 Bez ohľadu na požiadavky odseku 28 štandardu IAS 8, keď sa tento štandard uplatňuje prvýkrát, účtovná jednotka musí prezentovať iba kvantitatívne informácie požadované v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 za ročné účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce prvému ročnému účtovnému obdobiu, na ktoré sa uplatňuje tento štandard („bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie“), a len vtedy, keď účtovná jednotka uplatňuje tento štandard spätne v súlade s odsekom C3 písm. a). Účtovná jednotka môže tieto informácie prezentovať aj za bežné účtovné obdobie alebo za skoršie porovnávacie účtovné obdobia, ale nie je povinná to urobiť.

▼M54

C5 Účtovná jednotka môže pri spätnom uplatňovaní tohto štandardu v súlade s odsekom C3 písm. a) použiť jednu alebo viac z týchto praktických pomôcok:

a) pri splnených zmluvách nemusí účtovná jednotka prepracovať zmluvy, ktoré:

   i) sa začínajú a končia v rovnakom ročnom období vykazovania alebo

   ii) sú splnenými zmluvami na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia;

b) pri splnených zmluvách, ktoré obsahujú premenlivú protihodnotu, môže účtovná jednotka použiť transakčnú cenu k dátumu splnenia zmluvy a nemusí odhadovať sumy premenlivej protihodnoty v porovnávacích obdobiach vykazovania;

c) pri zmluvách, ktoré boli zmenené pred začiatkom najskoršieho prezentovaného obdobia nemusí účtovná jednotka spätne prepracovať zmluvu s ohľadom na tieto zmeny zmluvy v súlade s odsekmi 20 až 21. Namiesto toho účtovná jednotka zohľadňuje celkový účinok všetkých zmien, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia, pri:

   i) identifikovaní splnených a nesplnených povinností plnenia zmluvy;

   ii) určovaní transakčnej ceny a

   iii) priraďovaní transakčnej ceny k splneným a nesplneným povinnostiam plnenia zmluvy;

d) pre všetky obdobia vykazovania prezentované pred dátumom prvotného uplatnenia účtovná jednotka nemusí zverejniť sumu transakčnej ceny priradenú k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy ani vysvetlenie, kedy účtovná jednotka očakáva, že vykáže túto sumu ako výnos (pozri odsek 120).

▼M52

C6 Čo sa týka akýchkoľvek praktických pomôcok uvedených v odseku C5, ktoré účtovná jednotka používa, účtovná jednotka uplatňuje takúto pomôcku konzistentne na všetky zmluvy v rámci všetkých prezentovaných období vykazovania. Účtovná jednotka zverejňuje okrem toho aj všetky tieto informácie:

a) pomôcky, ktoré sa použili; a

b) v primerane možnom rozsahu kvalitatívne posúdenie odhadovaného účinku uplatňovania každej z týchto pomôcok.

▼M54

C7 Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať tento štandard spätne v súlade s odsekom C3 písm. b), účtovná jednotka vykáže kumulovaný účinok prvotného uplatnenia tohto štandardu ako úpravu počiatočného zostatku nerozdelených ziskov (alebo prípadne ako iné zložky vlastného imania) za ročné obdobie vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia. Na základe tejto prechodnej metódy sa účtovná jednotka môže rozhodnúť uplatňovať tento štandard spätne len na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia (napríklad 1. januára 2018 pre účtovnú jednotku s koncom roka 31. decembra).

▼**M54**

C7A Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje tento štandard spätne v súlade s odsekom C3 písm. b), môže takisto použiť praktickú pomôcku uvedenú v odseku C5 písm. c) buď:

a) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia; alebo

b) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza pred dátumom prvotného uplatnenia.

Ak účtovná jednotka použije túto praktickú pomôcku, účtovná jednotka bude túto pomôcku uplatňovať konzistentne na všetky zmluvy a zverejňovať informácie požadované v odseku C6.

▼**M52**

C8 Za obdobia vykazovania, ktoré zahŕňajú dátum prvotného uplatnenia, poskytuje účtovná jednotka obidve tieto dodatočné informácie, ak sa tento štandard uplatňuje spätne v súlade s odsekom C3 písm. b):

a) sumu, ktorá ovplyvňuje každú riadkovú položku účtovnej závierky v súčasnom období vykazovania uplatňovaním tohto štandardu v porovnaní so štandardmi IAS 11, IAS 18 a súvisiacimi interpretáciami, ktoré boli v platnosti pred zmenou; a

b) vysvetlenie dôvodov významných zmien identifikovaných v odseku C8 písm. a).

▼**M54**

C8A Účtovná jednotka uplatňuje *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15* (pozri odsek C1B) spätne v súlade s IAS 8. Pri spätnom uplatňovaní týchto zmien účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny, ako keby boli zahrnuté v IFRS 15 k dátumu prvotného uplatnenia. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka neuplatňuje tieto zmeny na obdobia vykazovania ani na zmluvy, na ktoré sa neuplatňujú požiadavky štandardu IFRS 15 v súlade s odsekmi C2 až C8. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 15 v súlade s odsekom C3 písm. b) iba na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia, účtovná jednotka neprepracuje splnené zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 15 s ohľadom na účinky týchto zmien.

▼**M52**

Odkazy na IFRS 9

C9 Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9 *Finančné nástroje*, každý odkaz na IFRS 9 v tomto štandarde sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV

C10 Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto štandardy:

a) IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*;

b) IAS 18 *Výnosy*;

c) IFRIC 13 *Vernostné programy pre zákazníkov*;

d) IFRIC 15 *Zmluvy na výstavbu nehnuteľností*;

e) IFRIC 18 *Prevody aktív od zákazníkov* a

f) SIC-31 Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 1

Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

VÝCHODISKÁ

1. Mnohé účtovné jednotky sú povinné demontovať, odstrániť a obnoviť niektoré nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. V rámci tejto interpretácie sa takéto povinnosti označujú pojmom „záväzky vyplývajúci z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky“. Podľa IAS 16 zahŕňajú náklady na obstaranie nehnuteľností, strojov a zariadení začiatočný odhad nákladov na demontáž a odstránenie veci a obnovu lokality, v ktorej sa vec nachádza, pričom takáto povinnosť účtovnej jednotke vzniká buď v prípade nadobudnutia takejto veci, alebo ako následok používania danej veci počas konkrétneho obdobia na účely iné, než na tvorbu zásob v danom období. IAS 37 obsahuje požiadavky, ako oceniť záväzky vyplývajúce z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobné záväzky. Táto interpretácia poskytuje návod na účtovanie vplyvu zmien v ocenení existujúcich záväzkov vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Táto interpretácia platí pre zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku, ktorý sa:

   a) vykazuje ako časť obstarávacej ceny položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v súlade s IAS 16 a

   b) vykazuje ako záväzok v súlade s IAS 37.

   Napríklad záväzok vyplývajúci z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobný záväzok môže existovať v prípade vyraďovania stroja z prevádzky, pri odstraňovaní škôd na životnom prostredí v ťažobnom priemysle, alebo pri odstraňovaní zariadenia.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

3. Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým by sa mal zaúčtovať vplyv ďalej uvedených udalostí, ktoré majú za následok zmenu ocenenia existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku:

   a) zmena v odhadovanom odlive zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky (napríklad peňažné toky), ktoré sa požadujú na vysporiadanie povinnosti;

▼B

b) zmena v aktuálnej trhovej diskontnej sadzbe podľa definície uvedenej v odseku 47 IAS 37 (vrátane zmien časovej hodnoty peňazí a špecifických rizík záväzku) a

c) zvýšenie, do ktorého sa premieta plynutie času (známe aj pod pojmom časové rozlišovanie diskontu).

KONSENZUS

4. Zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobného záväzku, ktoré vyplývajú zo zmien očakávaného načasovania alebo sumy odlivu zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky požadovaných na vysporiadanie povinnosti alebo zo zmeny diskontnej sadzby, sa zaúčtujú v súlade s ďalej uvedenými odsekmi 5 až 7.

5. Ak sa súvisiaci majetok oceňuje pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou:

a) v súvislosti s písmenom b) sa zmeny záväzku pripočítajú alebo odpočítajú od obstarávacej ceny súvisiaceho majetku v bežnom období;

b) suma odpočítaná od obstarávacej ceny majetku nesmie presiahnuť jeho účtovnú hodnotu. Ak zníženie záväzku presiahne účtovnú hodnotu majetku, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;

c) ak úprava vyústi do zvýšenia obstarávacej ceny majetku, účtovná jednotka zváži, či táto situácia poukazuje na možnosť, že nová účtovná hodnota majetku nebude získaná späť v plnej výške. Ak ide o takýto náznak, účtovná jednotka vykoná test na zníženie hodnoty majetku odhadom spätne získateľnej sumy a účtuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36.

6. Ak sa súvisiaci majetok oceňuje pomocou modelu precenenia:

a) zmeny záväzku pozmeňujú predtým vykázaný prebytok alebo schodok z precenenia takéhoto majetku, čiže:

►M5 i) zníženie záväzku sa [s výhradou písmena b)] vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia vo vlastnom imaní, ◄ keď sa vykazuje vo výsledku hospodárenia vo výške, v ktorej ruší schodok z precenenia majetku, ktorý sa predtým vykázal vo výsledku hospodárenia;

►M5 ii) zvýšenie záväzku sa vykazuje v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, kedy sa vykazuje v ostatných súčastiach komplexného výsledku a znižuje prebytok z precenenia do výšky ◄ v rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku existujúceho v rámci prebytku z precenenia vo vzťahu k danému majetku;

b) v prípade, že zníženie záväzku prevyšuje účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala, ak by bol majetok účtovaný v súlade s modelom ocenenia obstarávacou cenou, takýto presah sa ihneď vykáže vo výsledku hospodárenia;

▼B

c) zmena záväzku naznačuje možnosť potreby preceniť majetok s cieľom zaistiť, aby sa účtovná hodnota podstatne nelíšila od hodnoty, ktorá by sa dosiahla použitím ocenenia reálnou hodnotou ►M5 na konci obdobia vykazovania ◄. ►M5 Všetky takéto precenenia sa zohľadňujú pri určovaní súm, ktoré sa majú vykázať v zisku alebo strate a v ostatných súčastiach komplexného výsledku podľa písmena a). Ak je precenenie nevyhnutné, je potrebné preceniť všetok majetok v danej triede; ◄

▼M5

d) IAS 1 požaduje zverejniť vo výkaze komplexného výsledku každú zložku komplexného výsledku alebo nákladu. V rámci plnenia tejto požiadavky sa zmena prebytku z precenenia vyplývajúca zo zmeny záväzku identifikuje osobitne a zverejní ako taká.

▼B

7. Upravená odpisovateľná suma majetku sa odpisuje počas doby jeho životnosti. Preto, ak súvisiaci majetok dosiahol koniec doby použiteľnosti, všetky následné zmeny záväzku sa vykážu v čase ich vzniku vo výsledku hospodárenia. Platí to tak pre model ocenenia obstarávacou cenou, ako aj pre model precenenia.

▼M1

8 Periodické rozvinutie diskontu sa vykazuje v zisku alebo strate ako finančný náklad vždy po jeho vzniku. Kapitalizácia podľa IAS 23 nie je povolená.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

9. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. septembrom 2004 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. septembrom 2004, zverejní túto skutočnosť.

▼M5

9A. IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 6. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA

10. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* ([1]).

([1]) Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu v účtovnom období, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, dodržiava požiadavky predchádzajúcej verzie IAS 8, ktorá mala názov *Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách* vtedy, ak neuplatňuje revidovanú verziu tohto štandardu na tieto skoršie obdobia.

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 2

Členské podiely v družstvách a podobné nástroje

ODKAZY

— IAS 32 *Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia* (v znení revízie z roku 2003) ([1])

▼M53

_____

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M33

— IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

▼B

VÝCHODISKÁ

1. Družstvá a ostatné podobné účtovné jednotky sú vytvorené skupinami osôb s cieľom uspokojiť spoločné ekonomické a spoločenské potreby. Vnútroštátne právne predpisy zvyčajne definujú družstvo ako spoločenstvo, ktoré sa usiluje podporovať ekonomický rozmach svojich členov prostredníctvom spoločnej podnikateľskej činnosti (zásada svojpomoci). Účasť členov v družstve sa často charakterizuje ako členské podiely, časti alebo podobne, a v ďalšom texte sa uvádzajú ako „členské podiely“.

2. V IAS 32 sa ustanovujú zásady klasifikácie finančných nástrojov ako finančných záväzkov alebo vlastného imania. Tieto zásady sa uplatňujú najmä pri klasifikácii nástrojov obsahujúcich právo predať, ktoré umožňujú držiteľovi predať tieto nástroje emitentovi za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný nástroj. Uplatňovanie týchto zásad na členské podiely v družstvách a na podobné nástroje je náročné. Niektorí členovia Rady pre medzinárodné účtovné štandardy požiadali o pomoc pri objasnení toho, ako je možné zásady v IAS 32 uplatňovať pri členských podieloch a podobných nástrojoch, ktoré majú určité črty, a takisto pri objasnení okolností, pri ktorých tie črty ovplyvňujú klasifikáciu členského podielu ako záväzok alebo vlastné imanie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Táto interpretácia sa týka finančných nástrojov patriacich do rozsahu pôsobnosti IAS 32, vrátane finančných nástrojov vydaných členom družstva, ktoré preukazujú vlastnícky podiel členov v družstve. Táto interpretácia sa nevzťahuje na finančné nástroje, ktorých vysporiadanie sa uskutoční alebo sa môže uskutočniť prostredníctvom vlastných nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

4. Mnoho finančných nástrojov vrátane členských podielov má vlastnosti vlastného imania, vrátane hlasovacích práv a práv zúčastňovať sa na rozdelení dividend. Niektoré finančné nástroje dávajú držiteľovi právo na spätné odkúpenie za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum, ale môžu takisto obsahovať alebo podliehať obmedzeniam možnosti spätne odkúpiť finančné nástroje. Ako by sa mali takéto podmienky spätného odkúpenia vyhodnotiť pri určovaní, či by sa finančné nástroje mali klasifikovať ako záväzky alebo vlastné imanie?

([1]) ►M6 V auguste 2005 bol IAS 32 zmenený a doplnený ako IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*. Vo februári 2008 IASB zmenila a doplnila IAS 32 požiadavkou, aby sa nástroje klasifikovali ako vlastné imanie, ak tieto nástroje majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené tamže. ◄

▼B

KONSENZUS

5. Zmluvné právo držiteľa finančného nástroja (vrátane členských podielov v družstvách) požadovať spätné odkúpenie, samo osebe neznamená, že finančný nástroj je klasifikovaný ako finančný záväzok. Presnejšie povedané, účtovná jednotka musí zvážiť všetky okolnosti a podmienky finančného nástroja na účely stanovenia, či ho možno klasifikovať ako finančný záväzok alebo vlastné imanie. V týchto podmienkach sú zahŕňajú príslušné miestne zákony a predpisy, ako aj stanovy účtovnej jednotky, ktoré sú účinné k dátumu klasifikácie, ale nezahŕňajú očakávané budúce zmeny a doplnenia týchto zákonov, predpisov alebo stanov.

▼M6

6. Členské podiely, ktoré by sa klasifikovali ako vlastné imanie, ak by členovia nemali právo požadovať spätné odkúpenie, sa posudzujú ako vlastné imanie, ak je splnená ktorákoľvek z podmienok uvedených v odsekoch 7 a 8 alebo členské podiely majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené tamže. Vklady splatné na požiadanie vrátane bežných a vkladových účtov, ako aj podobné zmluvy, ktoré vznikajú v prípadoch, keď členovia vystupujú ako zákazníci, sú finančnými záväzkami účtovnej jednotky.

▼B

7. Členské podiely sú vlastným imaním, ak účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie členských podielov.

8. Miestne zákony a predpisy alebo stanovy účtovnej jednotky môžu ukladať rôzne typy zákazov spätného odkúpenia členských podielov, napríklad bezpodmienečné zákazy alebo zákazy na základe kritérií likvidity. Ak je spätné odkúpenie bezpodmienečne zakázané miestnymi zákonmi a predpismi alebo stanovami účtovnej jednotky, členské podiely sú vlastným imaním. V prípade, že ustanovenia miestnych zákonov a predpisov alebo stanov účtovnej jednotky zakazujú spätné odkúpenie len vtedy, ak sú splnené (alebo nesplnené) určité podmienky – ako napríklad obmedzenia likvidity – nevedú k tomu, že členské podiely sú vlastným imaním.

▼M6

9. Bezpodmienečný zákaz môže byť absolútny, to znamená, že akékoľvek spätné odkúpenie je zakázané. Bezpodmienečný zákaz môže byť čiastočný, a potom zakáže spätné odkúpene členských podielov, ak by takéto odkúpenie spôsobilo, že počet členských podielov alebo výška vloženého kapitálu z členských podielov klesne pod určitú stanovenú úroveň. Členské podiely, ktoré sú nad rámec zákazu spätného odkúpenia, sú záväzkami, ale iba v tom prípade, ak účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie, ako sa uvádza v odseku 7, alebo ak členské podiely majú všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D IAS 32 a spĺňajú podmienky uvedené tamže. V niektorých prípadoch sa počet podielov alebo hodnota vloženého kapitálu, ktoré sú podmienkou zákazu spätného odkúpenia, môžu z času na čas meniť. Takáto zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním.

▼B

10. Pri prvotnom vykázaní ocení účtovná jednotka finančný záväzok so spätným odkúpením v reálnej hodnote. V prípade členských podielov s prvkom spätného odkúpenia účtovná jednotka vyčísli reálnu hodnotu finančného záväzku so spätným odkúpením v sume nie nižšej, ako je maximálna splatná hodnota záväzku pri spätnom odkúpení určená v stanovách účtovnej jednotky alebo v platných zákonoch, diskontovaná od prvého dátumu, od ktorého by sa mohlo požadovať zaplatenie tejto sumy (pozri príklad 3).

▼M36

11. Ako sa požaduje v odseku 35 štandardu IAS 32, rozdelenia držiteľom nástroja vlastného imania sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní. Úrok, dividendy a iné výnosy súvisiace s finančnými nástrojmi, ktoré sa klasifikujú ako finančné záväzky, sú nákladmi bez ohľadu nato, či sú tieto vyplatené sumy právne charakterizované ako dividendy, úroky alebo inak.

▼B

12. Dodatok, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou konsenzu, obsahuje príklady uplatňovania tohto konsenzu.

ZVEREJNENIE

13. Ak zmena v podmienkach zákazu spätného odkúpenia vedie k presunu medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním, účtovná jednotka zverejní osobitne sumu, čas a dôvod presunu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

14. Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia tejto interpretácie sú rovnaké ako pri IAS 32 (v znení revízie z roku 2003). Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na účtovné obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť. Táto interpretácia sa uplatňuje retrospektívne.

▼M6

14A. Účtovná jednotka uplatňuje zmeny a doplnenia v odsekoch 6, 9, A1 a A12 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní *Finančné nástroje obsahujúce právo predať a povinnosti vznikajúce pri likvidácii* (zmeny a doplnenia IAS 32 a IAS 1) vydané vo februári 2008 na skoršie obdobie, zmeny a doplnenia v odsekoch 6, 9, A1 a A12 sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

▼M33

16. Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek A8. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M36

17. Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2009 – 2011* z mája 2012 sa zmenil a doplnil odsek 11. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie retrospektívne v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie IAS 32 ako súčasť *Cyklu ročných zlepšení 2009 – 2011* (z mája 2012) na skoršie obdobie, táto zmena a doplnenie v odseku 11 sa uplatňuje na toto skoršie obdobie.

▼M53

19. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky A8 a A10 a vypustili sa odseky 15 a 18. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

Dodatok

Príklady uplatňovania konsenzu

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou tejto interpretácie.

▼M6

A1. V tejto prílohe sa vysvetľuje sedem príkladov uplatňovania konsenzu z tohto IFRIC-u. Príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam; možné sú aj iné zoskupenia okolností. Pri každom príklade sa predpokladá, že neexistujú iné podmienky, ako sú uvedené v skutočnostiach uvedených v danom príklade, ktoré by, vyžadovali, aby finančný nástroj bol klasifikovaný ako finančný záväzok, a že finančný nástroj nemá všetky znaky ustanovené v odsekoch 16A a 16B alebo odsekoch 16C a 16D IAS 32 alebo nespĺňa podmienky uvedené tamže.

▼B

BEZPODMIENEČNÉ PRÁVO ODMIETNUŤ SPÄTNÉ ODKÚPENIE (odsek 7)

Príklad 1

Zadanie

A2. V stanovách účtovnej jednotky sa ustanovuje, že spätné odkúpenia závisia výlučne od rozhodnutia účtovnej jednotky. V stanovách sa toto rozhodnutie ďalej nerozvádza alebo neobmedzuje. V minulosti účtovná jednotka nikdy neodmietla spätné odkúpenie členských podielov, hoci predstavenstvo má právo tak urobiť.

Klasifikácia

A3. Účtovná jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely predstavujú vlastné imanie. IAS 32 ustanovuje zásady klasifikácie, ktoré sú založené na podmienkach finančného nástroja a upozorňuje, že história platieb alebo úmysel vykonať platby, ktoré sú na rozhodnutí účtovnej jednotky, nemôže byť príčinou klasifikácie finančného nástroja ako záväzku. V odseku AG 26 IAS 32 sa uvádza:

Ak prioritné akcie nie sú spätne odkúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami, ktoré sa spájajú s akciami. Klasifikácia vychádza z posúdenia podstaty zmluvných dohôd a definícií finančného záväzku a nástroja vlastného imania. Keď sú rozdelenia držiteľom prioritných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, na voľnom rozhodnutí emitenta, akcie sú nástrojmi vlastného imania. Na klasifikáciu prioritnej akcie ako nástroja vlastného imania alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

a) história realizácie rozdelení;

b) zámer realizovať rozdelenia v budúcnosti;

c) možný negatívny vplyv na cenu kmeňových akcií emitenta v prípade, ak rozdelenia nie sú realizované (v dôsledku obmedzení na výplatu dividend z kmeňových akcií, ak nie sú dividendy vyplácané z prioritných akcií);

d) suma fondov emitenta;

e) očakávanie zisku alebo straty emitenta za obdobie alebo

f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty za obdobie.

Príklad 2

Zadanie

A4. Stanovy účtovnej jednotky ustanovujú, že spätné odkúpenia sa vykonávajú len na základe vlastnej úvahy účtovnej jednotky. Stanovy však ďalej uvádzajú, že schválenie žiadosti o spätné odkúpenie je automatické, pokiaľ účtovná jednotka je schopná uskutočniť platby bez porušenia miestnych predpisov týkajúcich sa likvidity a rezervných fondov.

Klasifikácia

A5. Účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné odkúpenie a členské podiely sú finančným záväzkom. Obmedzenia uvedené v predchádzajúcom texte sú založené na schopnosti účtovnej jednotky uhrádzať svoje záväzky. Obmedzujú spätné odkúpenie len v prípadoch, ak požiadavky na likviditu alebo rezervné fondy nie sú splnené, a len dovtedy, pokým nie sú splnené. Z tohto dôvodu nemôžu podľa zásad uvedených v IAS 32 viesť ku klasifikácii finančného nástroja ako vlastného imania. V odseku AG 25 IAS 32 sa uvádza:

▼B

Prioritné akcie sa môžu vydávať s rôznymi právami. Pri stanovení, či prioritná akcia je finančným záväzkom alebo nástrojom vlastného imania, emitent posudzuje konkrétne práva pripojené k danej akcii s cieľom určiť, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad prioritná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo na základe voľby držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože emitent má povinnosť previesť finančné aktíva držiteľovi akcie. *Potenciálna neschopnosť emitenta splniť povinnosť spätného odkúpenia prioritnej akcie, keď sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku alebo fondov, neruší záväzok.* [Zdôraznenie pridané]

ZÁKAZY SPÄTNÉHO ODKÚPENIA (odsek 8 a 9)

Príklad 3

Zadanie

A6. Družstvo vydalo v minulosti podiely svojim členom k rôznym dátumom a v rôznych sumách takto:

a) 1. januára 20X1 100 000 podielov po 10 CU za každý podiel (1 000 000 CU);

b) 1. januára 20X2 100 000 podielov po 20 CU (spolu 2 000 000 CU, to znamená, že celková hodnota vydaných podielov je 3 000 000 CU).

Podiely sú spätne odkupiteľné na požiadanie vo výške, v akej boli vydané.

A7. V stanovách účtovnej jednotky sa uvádza, že kumulovaná výška spätných odkúpení nesmie presiahnuť 20 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým vydaných členských podielov. K 31. decembru 20X2 má účtovná jednotka 200 000 vydaných podielov, čo predstavuje zatiaľ najvyšší počet členských podielov, ktoré boli kedy vydané, a žiadne podiely neboli spätne odkúpené v minulosti. K 1. januáru 20X3 účtovná jednotka zmení a doplní svoje stanovy a zvýši povolenú výšku kumulovaných spätných odkúpení na 25 percent z najvyššieho počtu kedykoľvek predtým vydaných členských podielov.

Klasifikácia

Pred zmenou a doplnením stanov

▼M53

A8. Členské podiely presahujúce zákaz pre spätné odkúpenie sú finančnými záväzkami. Pri prvotnom vykázaní ocení družstvo tento finančný záväzok reálnou hodnotou. Vzhľadom na to, že tieto podiely sú spätne odkupiteľné na požiadanie, družstvo ocení takéto finančné záväzky reálnou hodnotou v súlade s odsekom 47 štandardu IFRS 13: „Reálna hodnota finančného záväzku s prvkom splatnosti na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia ako suma splatná na požiadanie …“. Z uvedeného dôvodu družstvo klasifikuje ako finančné záväzky maximálnu sumu splatnú na požiadanie podľa ustanovení o spätnom odkúpení.

▼B

A9. K 1. januáru 20X1 maximálna suma záväzku splatná podľa ustanovení o spätnom odkúpení je 20 000 podielov po 10 CU, a preto účtovná jednotka klasifikuje ako finančný záväzok 200 000 CU a 800 000 CU ako vlastné imanie. Dňa 1. januára 20X2 sa však po vydaní nových podielov v sume 20 CU za podiel maximálna suma záväzku splatná podľa ustanovení o spätnom odkúpení zvýši na 40 000 podielov po 20 CU za každý podiel. Vydaním ďalších podielov v sume 20 CU za podiel vzniká nový záväzok, ktorý sa ocení pri prvotnom vykázaní reálnou hodnotou. Záväzok po vydaní týchto podielov predstavuje 20 percent z celkového počtu vydaných podielov (200 000) ocenených v sume 20 CU za podiel alebo v úhrne 800 000 CU. V takom prípade sa vyžaduje vykázať ďalší záväzok vo výške 600 000 CU. V tomto príklade nie je vykázaný žiadny zisk alebo strata. Preto teraz účtovná jednotka klasifikuje 800 000 CU ako finančné záväzky a 2 200 000 CU ako vlastné imanie. V tomto príklade sa predpokladá, že sumy sa v období medzi 1. januárom 20X1 a 31. decembrom 20X2 nezmenili.

Po zmene stanov

▼M53

A10. Po zmene vo svojich stanovách sa môže družstvo vyzvať k spätnému odkúpeniu maximálne 25 percent svojich vydaných podielov alebo maximálne 50 000 podielov po 20 CU za podiel. Preto 1. januára 20X3 družstvo klasifikuje ako finančné záväzky 1 000 000 CU, čo je maximálna suma splatná na požiadanie podľa ustanovení o spätnom odkúpení tak, ako je to stanovené v súlade s odsekom 47 štandardu IFRS 13. Preto 1. januára 20X3 prevedie z vlastného imania do finančných záväzkov sumu 200 000 CU s tým, že 2 000 000 CU zostáva klasifikovaných ako vlastné imanie. V tomto príklade účtovná jednotka nevykáže z tohto prevodu žiadny zisk alebo stratu.

▼B

Príklad 4

Skutočnosti

A11. Miestne zákony upravujúce pôsobenie družstiev alebo podmienky stanov družstva zakazujú družstvu spätne odkúpiť členské podiely, ak by sa spätným odkúpením znížil vložený kapitál z členských podielov pod 75 percent z najvyššej sumy vloženého kapitálu z členských podielov. Najvyššia suma vloženého kapitálu pre jednotlivé družstvo je 1 000 000 CU. ►**M5** Na konci obdobia vykazovania ◄ je zostatok vloženého kapitálu 900 000 CU.

Klasifikácia

A12. V tomto prípade by sa 750 000 CU klasifikovalo ako vlastné imanie a 150 000 CU ako finančné záväzky. Okrem už citovaných odsekov sa v IAS 32 ods. 18 písm. b) uvádza:

▼M6

… finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum („nástroj obsahujúci právo predať“), je finančným záväzkom, okrem nástrojov klasifikovaných ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D. Finančný nástroj je finančný záväzok aj v prípade, keď sa suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca vrátiť nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iné finančné aktívum znamená, že nástroj obsahujúci právo predať je v súlade s definíciou finančného záväzku, okrem tých nástrojov, ktoré sú klasifikované ako nástroje vlastného imania v súlade s odsekmi 16A a 16B alebo odsekmi 16C a 16D.

▼B

A13. Zákaz spätného odkúpenia opísaný v tomto príklade sa odlišuje od obmedzení opísaných v odsekoch 19 a AG25 IAS 32. V nich opísané reštrikcie predstavujú obmedzenia na schopnosť účtovnej jednotky zaplatiť splatnú sumu finančného záväzku, t. j. zabraňujú platbe záväzku len vtedy, keď sú splnené špecifické podmienky. Na rozdiel od toho sa v tomto príklade opisuje bezpodmienečný zákaz spätného odkúpenia nad určitú sumu bez ohľadu na schopnosť účtovnej jednotky spätne odkúpiť členské podiely (napríklad vzhľadom na peňažné prostriedky, zisky alebo distribuovateľné zdroje). V dôsledku toho zákaz spätného odkúpenia zabraňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok zo spätného odkúpenia vyšší, ako je určená suma vloženého kapitálu. Preto nie je časť podielov, na ktoré sa vzťahuje zákaz spätného odkúpenia, finančným záväzkom. Zatiaľ čo každý jednotlivý členský podiel sa môže spätne odkúpiť jednotlivo, časť celkových vydaných podielov nie je možné spätne odkúpiť za žiadnych iných okolností, ako je likvidácia účtovnej jednotky.

Príklad 5

Zadanie

A14. Skutočnosti zadané pre tento príklad sú rovnaké ako v príklade 4. Okrem toho ►**M5** na konci obdobia vykazovania ◄ požiadavky na likviditu uložené miestnou jurisdikciou zabraňujú účtovnej jednotke spätne odkúpiť akékoľvek členské podiely, pokiaľ peňažná hotovosť a krátkodobé investície v držbe účtovnej jednotky nie sú vyššie ako špecifikovaná suma. Vplyv týchto požiadaviek na likviditu ►**M5** na konci obdobia vykazovania ◄ je taký, že účtovná jednotka nemôže zaplatiť pri spätnom odkúpení členských podielov viac ako 50 000 CU.

Klasifikácia

A15. Tak ako v príklade 4, účtovná jednotka klasifikuje 750 000 CU ako vlastné imanie a 150 000 CU ako finančný záväzok. Je to tak preto, že suma klasifikovaná ako záväzok vychádza z bezpodmienečného práva účtovnej jednotky odmietnuť spätné odkúpenie a nie z podmienených reštrikcií, ktoré zabraňujú spätnému odkúpeniu, iba ak likvidita alebo iné podmienky nie sú splnené, a to iba dovtedy, kým sú splnené. V tomto prípade sa uplatnia ustanovenia odsekov 19 a AG 25 IAS 32.

Príklad 6

Zadanie

A16. Stanovy družstva zakazujú spätne odkúpiť členské podiely, s výnimkou rozsahu zodpovedajúcemu príjmom z emisie ďalších členských podielov novým, alebo už existujúcim členom počas predchádzajúcich troch rokov. Príjmy z emisie členských podielov sa musia použiť na spätné odkúpenie podielov, na ktoré členovia žiadali spätné odkúpenie. Počas predchádzajúcich troch rokov boli príjmy z emisie členských podielov vo výške 12 000 CU a žiadne členské podiely sa spätne neodkúpili.

Klasifikácia

A17. Účtovná jednotka klasifikuje členské podiely v sume 12 000 CU ako finančné záväzky. V súlade so závermi z príkladu 4 členské podiely, ktoré sú predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia, nie sú finančným záväzkom. Tento bezpodmienečný zákaz sa vzťahuje na sumu, ktorá sa rovná príjmom z emisie podielov spred troch rokov, a preto sa táto suma klasifikuje ako vlastné imanie. Suma rovnajúca sa príjmom z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov však nie je predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia. Preto príjmy z emisie členských podielov z predchádzajúcich troch rokov sú finančnými záväzkami až dovtedy, keď už ďalej nie sú k dispozícii k spätnému odkúpeniu členských podielov. V dôsledku toho účtovná jednotka vykazuje finančný záväzok vo výške príjmov z emisie podielov počas predchádzajúcich troch rokov znížených o spätné odkúpenia uskutočnené počas tohto obdobia.

▼B

Príklad 7

Zadanie

A18. Účtovná jednotka je družstevnou bankou. V miestnych predpisoch, v ktorých sa upravuje pôsobenie družstevných bánk, sa uvádza, že najmenej 50 percent zo všetkých „nesplatených záväzkov“ účtovnej jednotky (pojem je definovaný v predpisoch tak, aby zahŕňal účty členských podielov) musí byť vo forme členských kapitálových vkladov. Vplyv tohto predpisu je, že ak sú všetky nesplatené záväzky družstva vo forme členských podielov, tak je možné ich všetky spätne odkúpiť. K 31. decembru 20X1 má účtovná jednotka celkové nesplatené záväzky vo výške 200 000 CU, z toho 125 000 CU predstavujú účty členských podielov. Podmienky účtov členských podielov povoľujú držiteľovi ich spätné odkúpenie na požiadanie a v stanovách účtovnej jednotky sa neuvádzajú žiadne obmedzenia týkajúce sa spätného odkúpenia.

Klasifikácia

A19. V tomto príklade sa členské podiely klasifikujú ako finančné záväzky. Zákaz spätného odkúpenia je podobný obmedzeniam, ktoré sú uvedené v odsekoch 19 a AG 25 IAS 32. Zákaz predstavuje podmienené obmedzenie na schopnosť účtovnej jednotky zaplatiť splatnú sumu finančného záväzku, t. j. zabraňuje platbe záväzku, len ak sú splnené určité špecifické podmienky. Presnejšie povedané, účtovná jednotka by mohla byť požiadaná o spätné odkúpenie celej sumy členských podielov (125 000 CU), ak by splatila všetky svoje ostatné záväzky (75 000 CU). Takže zákaz spätného odkúpenia nezabraňuje účtovnej jednotke, aby jej vznikol finančný záväzok spätne odkúpiť viac, ako je špecifikovaný počet členských podielov alebo suma vloženého kapitálu. Povoľuje účtovnej jednotke len odložiť spätné odkúpenie až do splnenia podmienky, t. j. splatenia ostatných záväzkov. Členské podiely v tomto príklade nie sú predmetom bezpodmienečného zákazu spätného odkúpenia a preto sú klasifikované ako finančné záväzky.

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 4

Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

▼M33

— IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

▼B

VÝCHODISKÁ

1. Účtovná jednotka môže uzatvoriť zmluvu obsahujúcu transakciu alebo sériu súvisiacich transakcií, ktorá nemá právnu formu lízingu, ale prevádza sa ňou právo užívať majetok (napríklad jednotlivé nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) výmenou za platbu alebo sériu platieb. Príklady zmlúv, ktorou účtovná jednotka (dodávateľ) môže prevádzať právo užívať majetok na inú účtovnú jednotku (kupujúceho), často spolu so súvisiacimi službami, obsahujú:

   — zmluvy o externom zabezpečení služieb (napríklad externé zabezpečenie spracovanie údajov jednotky),

   — zmluvy v telekomunikačnom priemysle, v ktorých dodávateľ poskytujúci sieťové služby uzatvorí zmluvy s cieľom poskytnúť kupujúcim právo na prenos údajov,

   — zmluvy typu „zober alebo zaplať“ (take-or-pay) a podobné zmluvy, podľa ktorých musí kupujúci uhradiť stanovené platby bez ohľadu na to, či prevzal dodávku produktov zmluvy alebo služieb (napríklad zmluva typu „zober alebo zaplať“ s cieľom nadobudnúť v podstate celý výstup dodávateľovho energetického zdroja).

2. Táto interpretácia poskytuje návod na určenie, či zmluvy sú lízingami alebo obsahujú lízingy, ktoré by sa mali účtovať v súlade s IAS 17. Neposkytuje návod na určenie toho, ako by sa mal takýto lízing klasifikovať podľa uvedeného štandardu.

3. V niektorých zmluvách je majetok, ktorý je predmetom lízingu, časťou väčšieho celku majetku. Táto interpretácia sa nezaoberá tým, ako určiť, kedy je časť väčšieho majetku sama osebe majetkom na účely uplatňovania IAS 17. Napriek tomu zmluvy, podľa ktorých by príslušný majetok predstavoval samostatnú účtovnú položku buď podľa IAS 16, alebo podľa IAS 38, patria do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼M9

4. Táto interpretácia sa nevzťahuje na zmluvy, ktoré:

   a) sú lízingom, alebo obsahujú lízing, a sú vyňaté z uplatňovania IAS 17; alebo

   b) sú verejno-súkromnými dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb, ktoré patria do pôsobnosti IFRIC 12 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb*.

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

5. Problémy, ktorými sa zaoberá táto interpretácia, sú:

a) spôsob určenia, či zmluva je lízingom, alebo obsahuje lízing, tak ako je definovaný v IAS 17;

b) kedy by sa malo vykonať posúdenie, alebo opätovné toho, či je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing, a

c) ak je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing, ako by sa mali platby za lízing odčleniť od platieb za iné zložky uvedené v zmluve.

KONSENZUS

Určovanie, či je zmluva lízingom, alebo obsahuje lízing

6. Určenie, či je dohoda lízingom, alebo obsahuje lízing je založené na podstate zmluvy a vyžaduje si posúdenie, či:

a) plnenie zmluvy závislí od využitia určitého majetku alebo majetkov a či

b) zmluvou sa prevádza právo užívať majetok.

Plnenie dohody závisí od využitia konkrétneho majetku

7. Aj keď konkrétny majetok môže byť zreteľne identifikovaný, nie je predmetom lízingu, pokiaľ plnenie zmluvy nezávisí od využitia špecifikovaného majetku. Ak je dodávateľ napríklad zaviazaný dodať určité množstvo tovaru alebo služby a má právo a schopnosť poskytnúť takýto tovar alebo služby použitím iného majetku, ktoré nie sú v zmluve špecifikované, potom plnenie zmluvy nezávisí od určitého majetku a zmluva neobsahuje lízing. Záväzok zo záruky, ktorý umožňuje alebo požaduje náhradu za rovnaký alebo podobný majetok v prípade, že určitý majetok nefunguje správne, nevylučuje účtovanie záväzku ako lízingu. Navyše, zmluvou stanovený nárok (podmienený alebo nepodmienený), ktorý z akéhokoľvek dôvodu umožňuje alebo vyžaduje od dodávateľa nahradenie majetku pred stanoveným dátumom alebo po ňom, nevylučuje účtovanie majetku ako lízingu pred dátumom náhrady.

8. Majetok bol implicitne špecifikovaný v prípade, ak napríklad dodávateľ vlastní alebo má v prenájme iba jeden majetok, ktorým má plniť povinnosť, pričom pre dodávateľa nie je ekonomicky prípustné ani realizovateľné, aby splnil svoju povinnosť použitím alternatívneho majetku.

Zmluva prevádza právo používať majetok

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

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

▼B

b) Kupujúci má schopnosť a právo riadiť fyzický prístup k majetku, pričom získava alebo ovláda viac ako nevýznamnú sumu z výstupu alebo iného úžitku z majetku.

c) Skutkový stav 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 pevne stanovená za jednotku výstupu, ani sa nerovná aktuálnej trhovej cene za jednotku výstupu v čase dodávky výstupu.

Posúdenie alebo opätovne posúdenie, 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, keď zmluvné strany prijali záväzok k základným podmienkam zmluvy, pričom zohľadňuje skutkový stav a okolnosti. Opätovné posúdenie zmluvy ako zmluvy, ktorá obsahuje lízing, po uzavretí zmluvy prebieha iba vtedy, ak je splnená niektorá z týchto 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 predĺžení zmluvy, s výnimkou takých podmienok obnovenia alebo predĺženia, ktoré už boli zahrnuté v pôvodných podmienkach lízingu v súlade s odsekom 4 IAS 17. Obnovenie alebo predĺženie zmluvy, ktoré nezahŕňa úpravu niektorej z podmienok uvedených v pôvodnej zmluve pred ukončením platnosti pôvodnej zmluvy, sa vyhodnocuje v zmysle odsekov 6 až 9 iba vo vzťahu k čase obnovenia alebo predĺženia 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. Opätovné posúdenie zmluvy vychádza zo skutkového stavu a okolností existujúcich k dátumu prehodnotenia vrátane zostávajúcej doby platnosti zmluvy. Zmeny v odhadoch (napríklad odhadované množstvo výstupov, ktoré má dostať kupujúci alebo iný potenciálny kupca), by nemali byť podnetom na opätovné posúdenie. Ak je zmluva pri opätovnom posúdení klasifikovaná ako zmluva, ktorej súčasťou je lízing (alebo ktorá neobsahuje lízing), uplatňujú sa postupy pri účtovaní lízingu (alebo sa prestanú uplatňovať):

a) v prípade odseku 10 písm. a), c) alebo d) odvtedy, keď nastala zmena okolností, ktoré boli podnetom na opätovné posúdenie;

b) v prípade odseku 10 písm. b) od začiatku času obnovenia alebo predĺženia.

▼B

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 opätovného posúdenia 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 (napríklad za služby a náklady na vstupy).

14. V niektorých prípadoch si oddelenie lízingových splátok od platieb za ostatné prvky v zmluve vyžiada od kupujúceho využitie techniky 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 ([1]) majetku, ktorý bol určený podľa odsekov 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 ([2]);

b) v prípade operatívneho lízingu považuje všetky platby vyplývajúce zo zmluvy za lízingové platby s cieľom zachovať súlad s požiadavkami na zverejňovanie uvedenými v IAS 17, ale

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

16 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

([1]) ►**M33** V štandarde IAS 17 sa používa pojem „reálna hodnota“ spôsobom, ktorý sa líši v určitých ohľadoch od definície reálnej hodnoty v štandarde IFRS 13. Preto pri uplatňovaní IAS 17 účtovná jednotka ocení reálnu hodnotu v súlade so štandardom IAS 17, a nie so štandardom IFRS 13. ◄

([2]) T. j. zvýšenej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu vymedzenej v odseku 4 IAS 17.

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA

17. V IAS 8 sa špecifikuje spôsob, akým účtovná jednotka uplatňuje zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Účtovná jednotka nemusí nevyhnutne postupovať v súlade s uvedenými požiadavkami, keď uplatňuje túto interpretáciu prvýkrát. Ak účtovná jednotka využíva túto výnimku, uplatňuje odseky 6 až 9 tejto interpretácie na zmluvy existujúce na začiatku najskoršieho obdobia, pre ktoré sa v súlade so štandardmi IFRS prezentujú porovnateľné informácie na základe skutkového stavu a okolností existujúcich na začiatku daného obdobia.

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 5

Práva na podiely z fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

▼M32

_____

— IAS 28 *Podiely v pridružených podnikoch a spoločných podnikoch*

_____

▼B

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

▼M53

_____

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*

— IFRS 11 *Spoločné dohody*

▼B

— SIC-12 *Konsolidácia – subjekty špeciálneho určenia* (v znení revízie z roku 2003)

VÝCHODISKÁ

1. Účelom fondov určených na ukončenie prevádzky, recykláciu a na obnovu životného prostredia, ďalej len „fondy na ukončenie prevádzky“ alebo „fondy“, je oddeliť aktíva určené na financovanie niektorých alebo všetkých nákladov spojených s ukončením prevádzky (napríklad jadrovej elektrárne) alebo likvidáciou určitého zariadenia (napríklad áut) alebo s obnovou životného prostredia (napríklad odstraňovanie znečistenia vody alebo obnovy vyťažených lomov), ktoré sa súhrnne označujú ako „ukončenie prevádzky“.

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

   a) fondy zriadené jedným prispievateľom na účely financovania vlastných záväzkov z ukončenia prevádzky, 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 ukončenia prevádzky, pričom prispievatelia majú právo na úhradu nákladov na ukončenie prevádzky do výšky ich príspevkov plus všetkých reálnych výnosov z daných príspevkov po odrátaní ich podielu na nákladoch súvisiacich so správou fondu. 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 ukončenia prevádzky, 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 majú všeobecnosti tieto črty:

   a) Fond spravujú oddelene nezávislí správcovia.

▼B

b) Účtovné jednotky (prispievatelia) prispievajú do fondu, pričom tieto príspevky sa investujú do rôzneho majetku, ktorý môže zahŕňať dlhové aj majetkové investície, a sú prispievateľovi k dispozícii na pomoc pri úhrade nákladov spojených s ukončením prevádzky. Správcovia určujú spôsob investovania príspevkov, a to v v rámci obmedzení ustanovených stanovami fondu a príslušnými právnymi alebo inými predpismi.

c) Prispievatelia majú naďalej povinnosť uhradiť náklady spojené s ukončením prevádzky. Prispievatelia však môžu čerpať z fondu prostriedky na úhradu nákladov na ukončenie prevádzky, ale iba do výšky nižšej sumy spomedzi sumy vynaložených nákladov na vyradenie z prevádzky a podielu daného prispievateľa na majetku fondu.

d) Prispievatelia môžu mať obmedzený alebo žiadny prístup k majetku fondu prevyšujúci majetok fondu použitý na úhradu oprávnených nákladov z ukončenia prevádzky.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. Táto interpretácia sa používa v účtovnej závierke prispievateľa pri účtovaní takých podielov vyplývajúcich z fondov na ukončenie prevádzky, ktoré majú obidve tieto črty:

a) majetok sa spravuje oddelene (buď tým, že je držaný v samostatnej právnickej osobe, alebo ako oddelený majetok v rámci inej účtovnej jednotky) a

b) prispievateľ má obmedzené právo na prístup k majetku.

▼M53

5. Zvyškový podiel vo fonde nad rámec práva na úhradu, napríklad zmluvné právo na rozdelenie majetku medzi prispievateľov po ukončení všetkých prevádzok, alebo pri zrušení fondu, môže predstavovať nástroj vlastného imania v rozsahu pôsobnosti IFRS 9, a táto interpretácia sa naň teda nevzťahuje.

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

6. Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:

a) Akým spôsobom by mal prispievateľ účtovať svoj podiel vo fonde?

b) Akým spôsobom by sa mala zaúčtovať povinnosť prispievateľa dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa?

KONSENZUS

Účtovanie podielu vo fonde

7. Prispievateľ svoju povinnosť hradiť náklady na ukončenie prevádzky vykáže ako záväzok a svoj podiel vo fonde vykáže oddelene s výnimkou prípadu, keď prispievateľ nezodpovedá za úhradu nákladov na ukončenie prevádzky, dokonca aj vtedy, ak mu fond náklady neuhradí.

▼M32

8. Prispievateľ stanoví, či fond ovláda, spoločne ovláda alebo má v ňom podstatný vplyv s odkazom na štandardy IFRS 10, IFRS 11 a IAS 28. Ak áno, prispievateľ postupuje pri účtovaní svojho podielu vo fonde v súlade s uvedenými štandardmi.

▼M32

9. Ak prispievateľ fond neovláda, neovláda spoločne 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:

▼B

a) sumy vykázaného záväzku z ukončenia prevádzky a

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

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

Účtovanie povinnosti dodatočne prispieť do fondu

10. Ak má prispievateľ povinnosť dodatočne prispieť do fondu, 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 poskytovania úhrad, takáto povinnosť je podmieneným záväzkom, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia IAS 37. Prispievateľ vykáže tento záväzok iba vtedy, ak je pravdepodobné, že do fondu aj dodatočne prispeje.

Zverejňovanie

11. Prispievateľ zverejní charakter svojho podielu vo fonde a všetky obmedzenia prístupu k majetku fondu.

12. Ak prispievateľ má povinnosť dodatočne prispieť do fondu s pravdepodobným plnením tejto povinnosti, ktorá sa nevykazuje ako záväzok (pozri odsek 10), zverejní informácie podľa IAS 37 ods. 86.

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

14. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2006, zverejní túto skutočnosť.

▼M32

14B. Štandardmi IFRS 10 a IFRS 11, vydanými v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 8 a 9. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardov IFRS 10 a IFRS 11.

▼M53

14D. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenil odsek 5 a vypustili sa odseky 14A a 14C. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA

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

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 6

Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

VÝCHODISKÁ

1. V odseku 17 IAS 37 sa spresňuje, že udalosť zakladajúca záväzok je minulou udalosťou, ktorá vedie k súčasnému záväzku, na vysporiadanie ktorého nemá účtovná jednotka realistickú alternatívu.

2. V odseku 19 IAS 37 sa uvádza, že uznať možno rezervy len na „povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od budúcich aktivít účtovnej jednotky“.

3. Zo smernice Európskej únie o odpade z elektrických a elektronických zariadení (WE&EE), ktorou sa reguluje zber, spracovávanie, zhodnocovanie a k životnému prostrediu šetrné likvidovanie odpadu z WE&EE, vyplývajú otázky o tom, kedy sa má vykázať záväzok na likvidáciu WE&EE. Smernica rozlišuje medzi „novým“ a „historickým“ odpadom a medzi odpadom z domácností a odpadom z iných zdrojov. Nový odpad sa vzťahuje na výrobky predané po 13. auguste 2005. Na účely tejto smernice sa všetky zariadenia pre domácnosť predané pred týmto dátumom sa pokladajú za tie, z ktorých vznikne historický odpad.

4. V smernici sa uvádza, že náklady na riadenie historického odpadu domácich zariadení by mali znášať výrobcovia takého druhu zariadení, ktoré sú na trhu v období, ktoré bude spresnené v príslušných uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov (rozhodné obdobie). V smernici sa uvádza, že každý členský štát zavedie mechanizmus na to, aby výrobcovia prispievali k nákladom úmerne, „napríklad úmerne k ich príslušnému podielu na trhu podľa druhu zariadenia.“

5. Viaceré výrazy, ako je napríklad „podiel na trhu“ a „rozhodné obdobie“, použité v interpretácii sa môžu v uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov definovať rôzne. Dĺžka rozhodného obdobia môže byť napríklad rok alebo len jeden mesiac. Podobne aj oceňovanie podielu na trhu a vzorec na výpočet záväzku sa môže v rôznych vnútroštátnych právnych predpisoch líšiť. Všetky tieto príklady však majú vplyv len na ocenenia záväzku, ktoré nepatria do pôsobnosti interpretácie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

6. Táto interpretácia poskytuje usmernenie k vykazovaniu záväzkov v účtovnej závierke výrobcov za nakladanie s odpadom podľa smernice EÚ o WE&EE v súvislosti s predajom historických zariadení pre domácnosť.

▼B

7. Interpretácia sa nezaoberá ani novým odpadom ani historickým odpadom, ktorý nepochádza z domácností. Záväzok za nakladanie s takýmto odpadom je adekvátne upravený v IAS 37. Ak sa však podľa vnútroštátnych právnych predpisov s novým odpadom z domácností zaobchádza podobne ako s historickým odpadom z domácností, uplatňujú sa zásady interpretácie podľa hierarchie v odsekoch 10 až 12 IAS 8. Hierarchia IAS 8 sa vzťahuje aj na iné predpisy, ktoré ukladajú povinnosti spôsobom, ktorý je podobný modelu rozdelenia nákladov podľa smernice EÚ.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

8. IFRIC bol požiadaný, aby v kontexte likvidácie WE&EE určil, z čoho vzniká udalosť, na základe ktorej vzniká povinnosť v súlade s IAS 37 ods. 14 písm. a) pre vykázanie rezervy na náklady spojené s nakladaním s odpadom:

— z výroby alebo predaja historických zariadení pre domácnosť?

— pôsobenia na trhu počas rozhodného obdobia?

— zo vzniku nákladov pri činnostiach týkajúcich nakladania s odpadom?

KONSENZUS

9. Udalosťou, na základe ktorej vzniká povinnosť, je podľa IAS 37 ods. 14 písm. a) pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia. Vzhľadom na to nedochádza k vzniku záväzku za náklady spojené s likvidáciou historického odpadu zariadení domácností ani v okamihu výroby, ani v okamihu predaja výrobku. Keďže záväzok za historické zariadenia domácností je spojený s pôsobením na trhu počas rozhodného obdobia a nie s výrobou či predajom týchto vecí, ktoré sa majú likvidovať, povinnosť nevznikne dovtedy a pokiaľ počas rozhodného obdobia neexistuje podiel trhu. Doba vzniku udalosti, na základe ktorej vzniká povinnosť, môže byť takisto nezávislá od konkrétneho obdobia, keď sa nakladá s odpadom a keď vznikli príslušné náklady.

DÁTUM ÚČINNOSTI

10. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. decembra 2005 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. decembrom 2005, zverejní túto skutočnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

11. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 7

Uplatňovanie metódy úpravy predchádzajúcich rokov podľa štandardu IAS 29 – Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách

ODKAZY

— IAS 12 *Dane z príjmov*

— IAS 29 *Finančné vykazovanie v hyperinflačných ekonomikách*

VÝCHODISKÁ

1. Táto interpretácia poskytuje návod na uplatňovanie požiadaviek IAS 29 v období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje [1] existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď ekonomika v predchádzajúcom období nebola hyperinflačná, a preto účtovná jednotka prehodnotí svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

2. Otázky, ktoré sa riešia v tejto interpretácii:

   a) Ako by sa mala požiadavka „... sa zostaví v podmienkach mernej jednotky bežnej ►**M5** ku koncu obdobia vykazovania ◄“ uvedená v IAS 29 ods. 8 interpretovať, keď účtovná jednotka uplatňuje tento štandard?

   b) Ako by mala účtovná jednotka účtovať počiatočné stavy položiek odloženej dane vo svojej prehodnotenej účtovnej závierke?

KONSENZUS

3. V období vykazovania, v ktorom účtovná jednotka identifikuje existenciu hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, keď v predchádzajúcom období nebola hyperinflačnou, táto jednotka uplatní požiadavky IAS 29 tak, ako keby ekonomika bola vždy hyperinflačná. Preto vo vzťahu k nepeňažným položkám oceneným v historickej obstarávacej cene sa ►**M5** otvárací výkaz o finančnej situácii ◄ účtovnej jednotky na začiatku najskoršieho obdobia prezentovaného v účtovnej závierke upraví tak, aby odzrkadľovala vplyv inflácie od dátumu, keď bol majetok nadobudnutý a záväzky vznikli alebo boli prevzaté, až po záverečný ►**M5** koniec obdobia vykazovania ◄. Namiesto toho v prípade nepeňažných položiek, ktoré sú vykázané v otváracej súvahe v sumách aktuálnych k tomuto dátumu, odlišných od tých, ktoré boli k dátumu obstarania alebo vzniku, sa do tejto úpravy premietne vplyv inflácie od dátumov, keď tieto účtovné hodnoty boli stanovené, až po ►**M5** koniec obdobia vykazovania ◄.

4. ►**M5** Ku ◄ záverečnému ►**M5** koncu obdobia vykazovania ◄ sa položky odloženej dane vykážu a ocenia v súlade s IAS 12. Údaje o odloženej dani v otváracej súvahe za obdobie vykazovania sa však stanovia takto:

   a) účtovná jednotka precení položky odloženej dane v súlade s IAS 12, po úprave nominálnych účtovných hodnôt svojich nepeňažných položiek k dátumu otváracej súvahy za obdobie vykazovania, použitím mernej jednotky k tomu dátumu;

[1] Identifikácia hyperinflácie je založená na tom, ako účtovná jednotka posúdi kritériá v odseku 3 IAS 29.

▼B

b) opätovne ocenené položky odloženej dane v súlade s písmenom a) sú prehodnotené zmeny mernej jednotky od dátumu otváracej súvahy za obdobie vykazovania po ►M5 koniec obdobia vykazovania ◄.

Účtovná jednotka uplatňuje metódu podľa písmen a) a b) pri úprave položiek odloženej dane v otváracej súvahe každého porovnateľného obdobia prezentovaného v prehodnotenej účtovnej závierke za obdobie vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje IAS 29.

5. Potom, čo účtovná jednotka upravila účtovnú závierku, sa všetky zodpovedajúce údaje v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie vykazovania, vrátane položiek odloženej dane, prehodnotia uplatnením zmeny mernej jednotky za uvedené nasledujúce obdobie vykazovania len v upravenej účtovnej závierke za predchádzajúce obdobie vykazovania.

DÁTUM ÚČINNOSTI

6. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. marca 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. marcom 2006, zverejní túto skutočnosť.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

INTERPRETÁCIA IFRIC 10

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka a zníženie hodnoty majetku

ODKAZY

— IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*

▼M53

_____

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼B

VÝCHODISKÁ

▼M53

1. Od účtovnej jednotky sa vyžaduje, aby ku koncu každého obdobia vykazovania posúdila zníženie hodnoty goodwillu a v prípade potreby vykázala straty zo zníženia hodnoty k uvedenému dátumu v súlade s IAS 36. Ku koncu nasledujúceho obdobia vykazovania sa však podmienky môžu zmeniť tak, že straty zo zníženia hodnoty by sa mali znížiť alebo zrušiť, ak by sa posúdenie zníženia hodnoty vykonalo až k tomu dátumu. Táto interpretácia poskytuje návod, či by sa takého straty zo zníženia hodnoty mali vôbec zrušiť.

2. Interpretácia sa sústreďuje na vzájomnú interakciu medzi požiadavkami štandardu IAS 34 a vykazovaním strát zo zníženia hodnoty goodwillu podľa štandardu IAS 36 a na vplyv tejto interakcie na nasledujúcu účtovnú závierku v priebehu roka alebo na ročnú účtovnú závierku.

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

3. Odsek 28 IAS 34 vyžaduje, aby jednotka uplatňovala vo svojej účtovnej závierke v priebehu roka rovnakú účtovnú politiku, akú uplatňuje vo svojej ročnej účtovnej závierke. Taktiež stanovuje, že „frekvencia vykazovania jednotky (ročne, polročne alebo štvrťročne) však neovplyvní ocenenie jej ročných výsledkov. Z toho dôvodu sa, na účely vykazovania v priebehu účtovného roka, oceňuje na ročnom základe.“

4. V odseku 124 IAS 36 sa uvádza, že „strata vykázaná zo zníženia hodnoty goodwillu sa v nasledujúcom období nezruší.“

▼M53

5. [Vypúšťa sa.]

6. [Vypúšťa sa.]

7. Táto interpretácia sa zaoberá touto otázkou:

Mala by účtovná jednotka zrušiť straty zo zníženia hodnoty goodwillu vykázané v časovom intervale v priebehu účtovného roka, ak by sa strata nebola vykázala alebo ak by sa bola vykázala nižšia strata v prípade vykonania posúdenia zníženia hodnoty až ku koncu nasledujúceho obdobia vykazovania?

▼B

KONSENZUS

▼M53

8. Účtovná jednotka nezruší straty zo zníženia hodnoty vykázané v predchádzajúcom časovom intervale v priebehu účtovného roka, ktoré sa týkajú zníženia hodnoty goodwillu.

▼B

9. Účtovná jednotka neuplatní analogicky tento konsenzus aj na iné oblasti potenciálneho konfliktu medzi IAS 34 a inými štandardmi.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

10. Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. novembra 2006 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. novembrom 2006, zverejní túto skutočnosť. Účtovná jednotka uplatní interpretáciu týkajúcu sa goodwillu od dátumu, keď prvýkrát uplatní IAS 36 a keď uplatní interpretáciu týkajúcu sa investícií do nástrojov vlastného imania alebo do finančných aktív účtovaných v obstarávacej hodnote od dátumu, ku ktorému prvýkrát uplatnila kritériá na oceňovanie podľa IAS 39.

▼M53

14. Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 1, 2, 7 a 8 a vypustili sa odseky 5, 6, 11 až 13. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M23

_____

▼M9

INTERPRETÁCIA IFRIC 12

Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb

REFERENCIE

— *Rámec pre prípravu a predkladanie účtovných závierok*

— IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*

— IFRS 7 *Finančné nástroje: Poskytovanie informácií*

▼M53

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*

▼M9

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

▼M52 _____

▼M9

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*

— IAS 17 *Lízingy*

▼M52 _____

▼M9

— IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

— IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*

— IAS 32 *Finančné nástroje: Prezentácia*

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*

— IAS 38 *Nehmotný majetok*

▼M53 _____

▼M9

— IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*

— SIC-29 *Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb*

SÚVISLOSTI

1 V mnohých krajinách je infraštruktúra v oblasti verejných služieb (cesty, mosty, tunely, väznice, nemocnice, letiská, rozvody vody, dodávky energie a telekomunikačné siete) tradične budovaná, prevádzkovaná a udržiavaná verejným sektorom a financovaná z verejných rozpočtových prostriedkov.

▼M9

2 V niektorých krajinách zaviedli vlády dojednania o zmluvnom poskytovaní služieb s cieľom prilákať súkromný sektor, aby sa podieľal na rozvoji, financovaní, prevádzke a udržiavaní takejto infraštruktúry. Môže ísť pritom o existujúcu infraštruktúru alebo infraštruktúru, ktorá sa má vybudovať počas trvania dojednania o poskytovaní služieb. Dojednanie patriace do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie sa väčšinou vzťahuje na subjekt zo súkromného sektora (prevádzkovateľa), ktorý infraštruktúru využívanú na účely poskytovania verejných služieb vybuduje, alebo ju počas vymedzeného obdobia zmodernizuje (napríklad prostredníctvom zvýšenia jej kapacity), a ktorý ju prevádzkuje a udržiava. Prevádzkovateľ je počas obdobia trvania dojednania za svoje služby platený. Dojednanie je upravené zmluvou, v ktorej sú stanovené výkonové parametre, mechanizmus úpravy cien a ustanovenia týkajúce sa riešenia sporov. Takéto dojednanie sa často opisuje ako dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb typu „vybudovanie-prevádzka-prevod“, „modernizácia-prevádzka-prevod“ alebo „verejno-súkromné“ dojednanie o koncesiách na poskytovanie služieb.

3 Jednou z charakteristík týchto dojednaní o poskytovaní služieb je, že záväzok prijatý prevádzkovateľom má povahu verejnej služby. Cieľom verejnej politiky má byť poskytovanie infraštruktúrnych služieb verejnosti bez ohľadu na totožnosť strany, ktorá služby prevádzkuje. Dojednanie o poskytovaní služieb zmluvne zaväzuje prevádzkovateľa poskytovať služby verejnosti v mene subjektu verejného sektora. Ďalšie charakteristiky sú tieto:

a) Stranou, ktorá zadáva dojednanie o poskytovaní služieb (zadávateľ), je subjekt z verejného sektora vrátane vládneho orgánu, alebo subjekt zo súkromného sektora, ktorému bola zverená zodpovednosť za službu.

b) Prevádzkovateľ je zodpovedný aspoň za časť riadenia infraštruktúry a príslušných služieb a nekoná iba ako agent v mene zadávateľa.

c) V zmluve sa stanovujú počiatočné ceny, ktoré majú byť účtované prevádzkovateľom, a regulujú sa cenové úpravy počas trvania dojednania o poskytovaní služieb.

d) Prevádzkovateľ je na konci obdobia platnosti dojednania povinný za presne stanovených podmienok postúpiť zadávateľovi za malú protihodnotu alebo bez dodatočnej protihodnoty infraštruktúru bez ohľadu na to, ktorá strana ju pôvodne financovala.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4 Táto interpretácia poskytuje usmernenia, akým spôsobom majú prevádzkovatelia účtovne vykazovať verejno-súkromné dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb.

5 Táto interpretácia sa vzťahuje na verejno-súkromné dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb, ak

a) zadávateľ kontroluje alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytovať prostredníctvom infraštruktúry, komu ich musí poskytovať a za akú cenu; a

b) zadávateľ na konci obdobia platnosti dojednania kontroluje (z titulu vlastníctva, nároku na užívanie, alebo inými prostriedkami) všetky podstatné zvyšné podiely na infraštruktúre.

6 Infraštruktúra, ktorá je využívaná v rámci verejno-súkromného dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb počas celej životnosti (počas celej životnosti aktív), patrí do pôsobnosti tejto interpretácie, ak sú splnené podmienky uvedené v odseku 5 písm. a). V odsekoch AG1 až AG8 sú uvedené usmernenia, na základe ktorých sa určí, či verejno-súkromné dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb patria do pôsobnosti tejto interpretácie a v akom rozsahu.

▼M9

7 Táto interpretácia sa vzťahuje na:

a) infraštruktúru, ktorú prevádzkovateľ vybuduje alebo získa od tretej strany na účely plnenia dojednania o poskytovaní služieb; a

b) existujúcu infraštruktúru, ktorú zadávateľ sprístupní prevádzkovateľovi na účely plnenia dojednania o poskytovaní služieb.

8 V tejto interpretácii sa neupresňuje, akým spôsobom sa účtovne vykazuje infraštruktúra, ktorá bola prevádzkovateľom držaná a vykazovaná ako nehnuteľnosť, stroje a zariadenia ešte pred uzavretím dojednania o poskytovaní služieb. Na takúto infraštruktúru sa vzťahujú požiadavky IFRS o ukončení vykazovania (stanovené v štandarde IAS 16).

9 Táto interpretácia sa nezaoberá otázkou účtovného vykazovania na strane zadávateľa.

PREDMET

10 V tejto interpretácii sa stanovujú všeobecné zásady vykazovania a oceňovania záväzkov a súvisiacich práv vyplývajúcich z dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb. Požiadavky na uverejňovanie informácií o dojednaniach o koncesiách na poskytovanie služieb sú stanovené v SIC-29 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: Zverejňovanie*. Táto interpretácia sa venuje týmto otázkam:

a) práva prevádzkovateľa na infraštruktúru;

b) vykazovanie a oceňovanie protihodnoty stanovenej dojednaním;

c) služby spojené s výstavbou alebo modernizáciou;

d) prevádzkové služby;

e) náklady na úvery;

f) následné účtovné vykazovanie finančných aktív a nehmotných aktív; a

g) prvky poskytnuté prevádzkovateľovi zadávateľom.

KONSENZUS

Práva prevádzkovateľa na infraštruktúru

11 Infraštruktúra, na ktorú sa vzťahuje táto interpretácia, sa nevykazuje ako nehnuteľnosť, stroje a zariadenia prevádzkovateľa, pretože dojednaním o zmluvnom poskytovaní služieb sa prevádzkovateľovi nepostupuje právo kontrolovať užívanie infraštruktúry na účely poskytovania verejných služieb. V súlade s podmienkami stanovenými v zmluve má prevádzkovateľ prístup k prevádzke infraštruktúry na účely poskytovania verejnej služby v mene zadávateľa.

Vykazovanie a oceňovanie protihodnoty stanovenej dojednaním

12 V zmysle podmienok stanovených v zmluvných dojednaniach patriacich do pôsobnosti tejto interpretácie koná prevádzkovateľ ako poskytovateľ služieb. Prevádzkovateľ vybuduje alebo zmodernizuje infraštruktúru (služby spojené s výstavbou alebo modernizáciou) používanú na účely poskytovania verejných služieb a počas vymedzeného obdobia túto infraštruktúru prevádzkuje a udržiava (prevádzkové služby).

▼M52

13 Prevádzkovateľ vykazuje a oceňuje výnosy za služby, ktoré poskytuje, v súlade so štandardom IFRS 15. Následný účtovný postup závisí od povahy protihodnoty. Následné zaúčtovanie protihodnoty prijatej v podobe finančných aktív a nehmotných aktív je podrobne opísané v nižšie uvedených odsekoch 23 až 26.

Služby spojené s výstavbou alebo modernizáciou

14 Služby spojené s výstavbou alebo modernizáciou prevádzkovateľ účtuje v súlade so štandardom IFRS 15.

Protihodnota poskytnutá prevádzkovateľovi zadávateľom

15 Ak prevádzkovateľ poskytuje služby spojené s výstavbou alebo modernizáciou, protihodnota, ktorú prevádzkovateľ prijal, alebo ktorú má prijať, sa vykazuje v súlade so štandardom IFRS 15. Protihodnotou môže byť právo na:

▼M9

a) finančné aktíva, alebo

b) nehmotné aktíva.

16 Prevádzkovateľ vykazuje finančné aktíva, pokiaľ má bezpodmienečné zmluvné právo na poberanie peňažných prostriedkov alebo iných finančných aktív za služby spojené s výstavbou od zadávateľa alebo na jeho príkaz; zadávateľ má len malú (resp. nemá žiadnu) možnosť vyhnúť sa plateniu, pretože dojednanie je obyčajne právne vymáhateľné. Prevádzkovateľ má bezpodmienečné právo na poberanie peňažných prostriedkov, ak zadávateľ zmluvne zaručí prevádzkovateľovi, že mu zaplatí a) stanovené alebo stanoviteľné čiastky alebo b) prípadný schodok medzi čiastkami prijatými od užívateľov verejných služieb a stanovenými alebo stanoviteľnými čiastkami, a to aj v prípade, ak je platba podmienená tým, že prevádzkovateľ zabezpečí, aby infraštruktúra spĺňala požiadavky na stanovenú kvalitu alebo účinnosť.

17 Prevádzkovateľ vykazuje nehmotné aktíva, pokiaľ získa právo (licenciu) účtovať poplatky užívateľom verejných služieb. Právo účtovať poplatky užívateľom verejných služieb nie je bezpodmienečným právom na poberanie peňažných prostriedkov, pretože sumy závisia od rozsahu, v akom užívatelia využívajú služby.

▼M52

18 Ak je prevádzkovateľ platený za služby spojené s výstavbou čiastočne prostredníctvom finančných aktív a čiastočne prostredníctvom nehmotných aktív, je nevyhnutné, aby sa účtovala oddelene každá zložka protihodnoty prevádzkovateľa. Prijatá protihodnota alebo splatná protihodnota za obe zložky sa na začiatku vykazuje v súlade so štandardom IFRS 15.

19 Povaha protihodnoty, ktorú zadávateľ poskytne prevádzkovateľovi, sa určuje odkazom na zmluvné podmienky a prípadne na príslušné zmluvné právo, ak existuje. Povaha protihodnoty určuje následné účtovanie, ako sa uvádza v odsekoch 23 až 26. Oba druhy protihodnoty sú však klasifikované ako zmluvné aktívum počas obdobia výstavby alebo modernizácie v súlade so štandardom IFRS 15.

▼M52

Prevádzkové služby

20 Prevádzkové služby prevádzkovateľ účtuje v súlade so štandardom IFRS 15.

▼M9

Zmluvné záväzky obnoviť infraštruktúru na stanovenú úroveň prevádzkovateľnosti

21 Prevádzkovateľ môže mať zmluvné záväzky, ktoré musí splniť ako podmienku licencie a podľa ktorých a) musí udržiavať infraštruktúru na stanovenej úrovni prevádzkovateľnosti alebo b) musí obnoviť infraštruktúru, aby dosiahla určený stav predtým, ako sa na konci dojednania o poskytovaní služieb odovzdá zadávateľovi. Zmluvné povinnosti udržiavať alebo obnoviť infraštruktúru s výnimkou prvkov modernizácie (pozri odsek 14) sa vykazujú a oceňujú v súlade so štandardom IAS 37, t.j. podľa najlepšieho odhadu výdavkov, ktoré by boli nevyhnutné na splnenie súčasného záväzku k dátumu súvahy.

Náklady na úvery vzniknuté na strane prevádzkovateľa

22 V súlade so štandardom IAS 23 sa náklady na úvery, ktoré možno priradiť k takémuto dojednaniu, vykazujú ako výdavky za obdobie, počas ktorého vznikli s výnimkou, že prevádzkovateľ má zmluvné právo poberať nehmotné aktíva (právo účtovať poplatky užívateľom za verejné služby). V tomto prípade sa náklady na úvery, ktoré možno priradiť k dojednaniu, musia kapitalizovať počas výstavbovej fázy dojednania v súlade s povoleným alternatívnym režimom podľa tohto štandardu.

Finančné aktíva

▼M53

23 IAS 32 a IFRS 7 a 9 sa vzťahujú na finančné aktíva vykazované podľa odsekov 16 a 18.

24 Čiastka splatná zadávateľom alebo na jeho príkaz sa účtuje v súlade s IFRS 9:

a) v amortizovanej hodnote;

b) reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku alebo

c) reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

25 Ak sa čiastka splatná zadávateľom oceňuje v amortizovanej hodnote alebo reálnou hodnotou cez ostatné súčasti komplexného výsledku, v štandarde IFRS 9 sa požaduje, aby sa úrok vypočítaný pomocou metódy efektívnej úrokovej miery vykázal vo výsledku hospodárenia.

▼M9

Nehmotné aktíva

26 Štandard IAS 38 sa uplatňuje na nehmotné aktíva vykázané v súlade s odsekmi 17 a 18. V odsekoch 45 až 47 štandardu IAS 38 sú uvedené usmernenia, ako sa oceňujú nehmotné aktíva získané výmenou za nepeňažné aktíva alebo aktíva, alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív.

▼M52

Položky poskytnuté prevádzkovateľovi zadávateľom

27 V súlade s odsekom 11 sa položky infraštruktúry, ktoré zadávateľ sprístupnil prevádzkovateľovi na účely plnenia dojednania o poskytovaní služieb, nevykazujú ako nehnuteľnosť, stroje alebo zariadenia prevádzkovateľa. Zadávateľ môže prevádzkovateľovi poskytnúť aj iné položky, ktoré si prevádzkovateľ môže ponechať alebo s nimi môže podľa želania obchodovať. Ak takéto aktíva tvoria súčasť protihodnoty, ktorú má splatiť zadávateľ za služby, nepovažujú sa za štátne dotácie v zmysle štandardu IAS 20. Namiesto toho sa účtujú ako súčasť transakčnej ceny, ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 15.

▼M9

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

28 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu v ročnom účtovnom období, ktoré začína 1. januára 2008 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu v období, ktoré začalo pred 1. januárom 2008, musí o tejto skutočnosti informovať.

▼M52

28D Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenila časť „Referencie“ a odseky 13 až 15, 18 až 20 a 27. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼M53

28E Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 23 až 25 a vypustili sa odseky 28A až 28C. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M9

PRECHODNÉ USTANOVENIA

29 Bez tohto, aby boli dotknuté ustanovenia v odseku 30, zmeny v účtovných zásadách sa vykazujú v súlade so štandardom IAS 8, t. j. spätne.

30 Pokiaľ prevádzkovateľ nemôže v prípade konkrétneho dojednania o poskytovaní služieb uplatňovať túto interpretáciu spätne na začiatku najstaršieho vykazovaného obdobia, potom:

a) vykáže finančné aktíva a nehmotné aktíva, ktoré existovali na začiatku najstaršieho vykazovaného obdobia;

b) použije predchádzajúce účtovné hodnoty týchto finančných aktív a nehmotných aktív (ktoré už boli predtým klasifikované) ako ich účtovné hodnoty k danému dátumu; a

c) vykoná test na zníženie hodnoty v prípade finančných aktív a nehmotných aktív vykázaných k danému dátumu. Pokiaľ to nie je možné, čiastky sa na zníženie hodnoty testujú na začiatku bežného obdobia.

Príloha A

USMERNENIA PRE UPLATŇOVANIE

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie.

Rozsah pôsobnosti (odsek 5)

AG1 V odseku 5 tejto interpretácie sa upresňuje, že infraštruktúra patrí do pôsobnosti tejto interpretácie, ak sú splnené tieto podmienky:

a) zadávateľ kontroluje alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytovať prostredníctvom infraštruktúry, komu ich musí poskytovať a za akú cenu; a

▼M9

b) zadávateľ na konci obdobia platnosti dojednania kontroluje (z titulu vlastníctva, nároku na užívanie, alebo inými prostriedkami) všetky podstatné zvyšné podiely na infraštruktúre.

AG2 Kontrola alebo regulácia uvedená v podmienke a) by sa mala uskutočniť prostredníctvom zmluvy alebo iným spôsobom (prostredníctvom regulačného orgánu) a zahŕňa aj tie prípady, keď zadávateľ kupuje všetky výstupy, alebo ak užívatelia kupujú všetky výstupy alebo ich časť. Pri uplatňovaní tejto podmienky sa zadávateľ a všetky súvisiace strany posudzujú spoločne. Ak je zadávateľom subjekt verejného sektora, verejný sektor ako celok spolu s prípadným regulačným orgánom konajúcim vo verejnom záujme sa posudzujú na účely tejto interpretácie ako strany spojené so zadávateľom.

AG3 Na účely splnenia podmienky a) nie je potrebné, aby mal zadávateľ úplnú kontrolu nad cenou: stačí, ak je cena regulovaná zadávateľom, zmluvou alebo regulačným orgánom, napr. prostredníctvom limitujúceho mechanizmu. Podmienka sa však uplatňuje na podstatné časti dojednania. Nepodstatné prvky dojednania ako horná hranica, ktorá sa uplatňuje iba v ojedinelých prípadoch, sa neberú do úvahy. Naopak, ak sa napr. v zmluve ponecháva na prevádzkovateľa, aby slobodne stanovil ceny, avšak každý nadmerný zisk sa musí vrátiť zadávateľovi, výnos prevádzkovateľa je ohraničený a podmienka cenovej kontroly je splnená.

AG4 Na účely splnenia podmienky b) by kontrola zadávateľa nad všetkými podstatnými zvyšnými podielmi mala obmedziť praktickú schopnosť prevádzkovateľa predať alebo založiť infraštruktúru a zabezpečiť zadávateľovi trvalé právo na užívanie počas celého obdobia trvania dojednania. Zvyšný podiel na infraštruktúre je odhadovaná bežná hodnota infraštruktúry vo veku a stave, aký sa očakáva na konci platnosti dojednania.

AG5 Kontrola by sa mala odlišovať od riadenia. Ak si zadávateľ ponechá stupeň kontroly opísaný v odseku 5 písm. a), ako aj všetky podstatné zvyšné podiely na infraštruktúre, prevádzkovateľ infraštruktúru iba riadi v mene zadávateľa, aj keď v mnohých prípadoch môže mať značnú voľnosť pri riadení.

AG6 Podmienky a) a b) spoločne určujú, kedy je infraštruktúra vrátane prípadných nahradení (pozri odsek 21) kontrolovaná zadávateľom počas celej ekonomickej životnosti. Napríklad, ak prevádzkovateľ musí nahradiť časť nejakého prvku infraštruktúry počas obdobia trvania dojednania (napr. vrchnú vrstvu vozovky alebo strechu budovy), tento prvok infraštruktúry sa berie do úvahy ako celok. Podmienka b) je splnená pre celú infraštruktúru vrátane časti, ktorá sa nahradila, ak zadávateľ kontroluje všetky podstatné zvyšné podiely na konečnej náhrade tejto časti.

AG7 Niekedy je používanie infraštruktúry čiastočne regulované spôsobom opísaným v odseku 5 písm. a) a čiastočne nie je regulované. Dojednania však môžu mať rôzne podoby:

▼M9

a) Každá infraštruktúra, ktorá je fyzicky oddeliteľná a schopná samostatnej prevádzky a spĺňa definíciu peňazotvornej jednotky v zmysle štandardu IAS 36, sa analyzuje oddelene, pokiaľ je úplne využívaná na neregulované účely. Napríklad sa to môže uplatňovať na súkromné krídlo nemocnice, pričom zvyšnú časť nemocnice využíva zadávateľ na ošetrovanie pacientov z radov verejnosti.

b) Pokiaľ čisto vedľajšie činnosti (ako nemocničné predajne) nie sú regulované, kontrolné testovanie sa uplatňuje, akoby tieto služby neexistovali, pretože v prípadoch, ak zadávateľ kontroluje služby spôsobom opísaným v odseku 5, existencia vedľajších činností neznižuje kontrolu zadávateľa nad infraštruktúrou.

AG8 Prevádzkovateľ môže mať právo používať oddeliteľnú infraštruktúru opísanú v odseku AG7 písm. a) alebo zariadenia používané na poskytovanie vedľajších neregulovaných služieb opísané v odseku AG7 písm. b). V oboch prípadoch môže v podstate existovať lízing medzi zadávateľom a prevádzkovateľom. V tomto prípade sa musí zvoliť účtovný postup v zmysle štandardu IAS 17.

▼M3

INTERPRETÁCIA IFRIC 13

Vernostné programy pre zákazníkov

ODKAZY

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

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*

▼M33

— IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

▼M3

SÚVISLOSTI

1 Účtovné jednotky využívajú vernostné programy pre zákazníkov, aby motivovali svojich zákazníkov kupovať ich tovar alebo služby. Ak si zákazník kúpi tovar alebo služby, účtovná jednotka mu poskytne prísľub odmeny (často označovaný ako „body“ alebo „vernostné body“). Zákazník môže využiť tieto body na získanie určitej odmeny, napr. tovaru alebo služby zdarma alebo so zľavou.

2 Tieto programy fungujú rôznymi spôsobmi. Od zákazníkov sa môže vyžadovať, aby nazbierali určitý minimálny počet alebo stanovenú hodnotu vernostných bodov predtým, ako budú môcť tieto body vymeniť. Vernostné body sa môžu udeliť na individuálny nákup alebo hromadný nákupi, alebo za nepretržitú vernosť zákazníka počas určitého obdobia. Účtovná jednotka môže prevádzkovať vernostný program pre zákazníkov samostatne alebo sa môže podieľať na programe, ktorý prevádzkuje tretia strana. Ponúkanými odmenami môžu byť tovar alebo služby poskytované samotnou účtovnou jednotkou a/alebo práva na získanie tovarov alebo služieb od tretej strany.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3 Táto interpretácia sa vzťahuje na prísľuby odmeny za vernosť, ktoré:

a) účtovná jednotka poskytuje svojim zákazníkom ako súčasť predajnej transakcie, t. j. predaj tovarov, poskytovanie služieb alebo využívanie majetku účtovnej jednotky zákazníkom; a

b) po splnení akýchkoľvek kvalifikačných podmienok môžy byť zákazníkmi v budúcnosti vymenené za tovar alebo služby zdarma alebo so zľavou.

Táto interpretácia sa zaoberá účtovaním vykonávaným účtovnou jednotkou, ktorá poskytuje prísľub odmeny svojim zákazníkom.

RIEŠENÉ PROBLÉMY

4 Problémy riešené v tejto interpretácii sú tieto:

a) či má byť záväzok subjektu poskytovať tovar alebo služby zdarma, alebo so zľavou („odmeny“) v budúcnosti vykázaný a určený:

(i) priradením nejakej získanej alebo získateľnej protihodnoty z predajnej transakcie k prísľubom odmeny a odložením vykázania výnosov (s použitím odseku 13 IAS 18); alebo

(ii) vytvorením rezervy vo výške odhadnutých budúcich nákladov na vykonanie odmien (s použitím odseku 19 IAS 18); a

b) ak je protihodnota priradená k vernostným bodom:

(i) aké množstvo by k nim malo byť priradené;

▼M3

(ii) kedy sa majú vykázať výnosy; a

(iii) ak odmeny poskytuje tretia strana, ako sa majú výnosy určiť.

KONSENZUS

5 Účtovná jednotka uplatní odsek 13 IAS 18 a účtuje prísľuby odmeny ako samostatne identifikovateľný prvok predajnej transakcie (predajných transakcií), pri ktorých (ktorej) sú poskytované („počiatočný predaj“). Reálna hodnota získanej alebo získateľnej protihodnoty vzhľadom na počiatočný predaj sa priradená medzi medzi prísľuby odmeny a ostatné súčasti predaja.

▼M33

6 Protihodnota priradená k prísľubom odmeny sa ocení s odkazom na ich reálnu hodnotu.

▼M3

7 Ak účtovná jednotka sama poskytuje odmeny, vykáže protihodnotu priradenú k prísľubom odmeny ako výnos potom, keď sa vernostné body uhradia a účtovná jednotka tak splní svoj záväzok na poskytnutie odmeny. Množstvo určených výnosov sa zakladá na počte vernostných bodov, ktoré boli vymenené za odmeny, vo vzťahu k celkovému počtu vernostných bodov, o ktorých sa očakáva, že budú vymenené.

8 Ak odmeny poskytuje tretia strana, účtovná jednotka posúdi, či získava protihodnotu priradenú v prísľuboch odmeny na svoj vlastný účet (t.j. účtovná jednotka je v danej transakcii príkazcom) alebo pre tretiu stranu (t.j. účtovná jednotka je sprostredkovateľom pre tretiu stranu).

a) Ak účtovná jednotka získava protihodnotu v mene tretej strany, je povinná:

(i) určiť svoj výnos ako čistú sumu získanú na vlastný účet, napr. rozdiel medzi protihodnotou priradenou k prísľubom odmeny a sumou, ktorú treba zaplatiť tretej strane za dodanie odmien; a

(ii) vykázať túto čistú sumu ako výnos, keď tretej strane vznikne povinnosť dodať odmeny a stane sa oprávnenou na zisk protihodnoty z takéhoto konania. Tieto udalosti sa môžu vyskytnúť okamžite po udelení prísľubu odmeny. Ak si však zákazník môže vybrať, či bude požadovať odmenu od účtovnej jednotky alebo od tretej strany, môžu tieto udalosti nastať len vtedy, keď bude zákazník požadovať odmenu od tretej strany.

b) Ak účtovná jednotka získava protihodnotu na svoj vlastný účet, určí svoje výnosy ako hrubú protihodnotu priradenú k prísľubom odmeny a vykáže výnos potom, ako splní svoje záväzky týkajúce sa odmien.

9 Ak sa kedykoľvek očakáva, že nevyhnutné náklady na splnenie záväzkov poskytnúť odmeny prevýšia získanú a získateľnú protihodnotu (t.j. protihodnota priradená k prísľubom odmeny v čase počiatočného predaja, ktorá doteraz ešte nebola vykázaná ako výnos, plus ďalšie protihodnoty, ktoré je potrebné poskytnúť, keď si zákazník uplatní prísľub protihodnoty), účtovná jednotka má nevýhodné zmluvy. Na tieto dodatočné náklady je potrebné vykázať záväzok podľa IAS 37. Potreba vykázať takýto záväzok môže vzniknúť, ak sa zvýšia očakávané náklady pre dodávanie odmien, napr. ak účtovná jednotka prepracuje svoje očakávania o počte vernostných bodov, ktoré budú uplatnené.

▼M3

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

10 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce sa 1. júla 2008 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie začínajúce pred 1. júlom 2008, je povinná túto skutočnosť zverejniť.

▼M29

10A *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2010 sa zmenil a doplnil odsek AG2. Účtovná jednotka túto zmenu a doplnenie uplatňuje na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2011 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu a doplnenie na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

▼M33

10B Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenili a doplnili odseky 6 a AG1 až AG3. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼M3

11 Zmeny v účtovných zásadách sa zaúčtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

Príloha

Usmernenie na uplatňovanie

Táto príloha je integrálnou súčasťou interpretácie.

Oceňovanie reálnej hodnoty prísľubov odmeny

▼M33

AG1 V odseku 6 konsenzu sa vyžaduje, aby sa protihodnota priradená k prísľubom odmeny ocenila s odkazom na ich reálnu hodnotu. Ak neexistuje kótovaná trhová cena pre identický prísľub odmeny, reálna hodnota sa ocení použitím inej techniky oceňovania.

AG2 Účtovná jednotka môže oceniť prísľuby hodnoty reálnou hodnotou s odkazom na reálnu hodnotu odmien, za ktoré by ich bolo možné vymeniť. Reálna hodnota prísľubov odmien berie do úvahy podľa potreby tieto skutočnosti:

a) hodnotu zliav alebo stimulov, ktoré by boli inak ponúknuté zákazníkom, ktorí nezískali vernostné body z počiatočného predaja,

b) pomernú časť prísľubov odmeny, pri ktorých sa neočakáva, že ich zákazníci uplatnia, a

c) riziko neplnenia.

Ak si zákazníci môžu zvoliť z rôznych odmien, reálna hodnota prísľubov odmien odráža reálne hodnoty celej škály dostupných odmien, vážených úmerne k frekvencii, s ktorou sa očakáva výber každej odmeny.

AG3 Za určitých okolností sa môžu použiť iné techniky oceňovania. Napríklad, ak bude odmeny poskytovať tretia strana a účtovná jednotka jej platí za každý vernostný bod, ktorý poskytne, môže oceniť vernostné body reálnou hodnotou s odkazom na sumu, ktorú platí tretej strane, s pridaním primeranej ziskovej marže. Pri výbere a uplatňovaní techniky oceňovania, ktorá spĺňa požiadavky odseku 6 konsenzu a je najvhodnejšia za daných okolnostiach, je potrebný úsudok.

▼M4

INTERPRETÁCIA IFRIC 14

IAS 19 – Obmedzenie hornej hranice hodnoty majetku z definovaných požitkov, požiadavky minimálneho financovania a vzťahy medzi nimi

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*

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

— IAS 19 *Zamestnanecké požitky* ►M31 (v znení zmien a doplnení z roku 2011) ◄

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*

SÚVISLOSTI

▼M31

1 V odseku 64 štandardu IAS 19 sa obmedzuje horná hranica ocenenia čistých aktív zo stanovených požitkov buď prebytkom programu so stanovenými požitkami alebo stropom aktív podľa toho, ktorá z týchto hodnôt je nižšia. V odseku 8 štandardu IAS 19 sa definuje strop aktív ako „súčasná hodnota akýchkoľvek ekonomických úžitkov dostupných vo forme náhrad z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu“. Vznikajú otázky, či by sa náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov mali považovať za možné, najmä keď existuje minimálna požiadavka na financovanie.

▼M4

2 Požiadavka na minimálne financovanie existuje v mnohých krajinách na zlepšenie zabezpečenia nárokov členov programov zamestnaneckých požitkov na požitky po skončení pracovného pomeru. Takéto požiadavky zvyčajne určujú minimálnu sumu alebo úroveň príspevkov do programu za určité obdobie. Preto požiadavka na minimálne financovanie môže obmedzovať schopnosť účtovnej jednotky znížiť budúce príspevky.

3 Ďalej môže obmedzenie oceňovania majetku z definovaných požitkov spôsobiť, že požiadavka minimálneho financovania bude nevýhodná. Za bežných okolností by požiadavka na platenie príspevkov do programu nemala ovplyvniť oceňovanie majetku alebo záväzkov z definovaných požitkov. Je to spôsobené tým, že už raz zaplatené príspevky sa stanú majetkom programu, takže dodatočný čistý záväzok nevznikne. Aj napriek tomu môže požiadavka minimálneho financovania spôsobiť vznik záväzku, ak jednotka požadované príspevky nebudú dostupné potom, keď už boli zaplatené.

▼M27

3A Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) v novembri 2009 zmenila a doplnila interpretáciu IFRIC 14 s cieľom odstrániť nechcený dôsledok vyplývajúci zo spôsobu účtovania preddavkov na budúce príspevky za určitých okolností, keď existuje požiadavka minimálneho financovania.

▼M4

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4 Táto interpretácia sa vzťahuje na všetky definované požitky po skončení zamestnania a ostatné dlhodobé definované požitky zamestnancov.

5 Na účely tejto interpretácie sú požiadavky minimálneho financovania všetky požiadavky na financovanie po skončení zamestnania alebo iných programov dlhodobých definovaných požitkov.

▼M4

RIEŠENÉ PROBLÉMY

▼M31

6 Problémy, ktorými sa zaoberá táto interpretácia, sú:

a) kedy by sa mali náhrady alebo zníženia budúcich príspevkov považovať za možné v súlade s definíciou stropu aktív v odseku 8 štandardu IAS 19,

▼M4

b) ako môžu požiadavky minimálneho financovania ovplyvniť možnosť znížiť budúce príspevky,

c) kedy požiadavka minimálneho financovania môže spôsobiť vznik záväzku.

KONSENZUS

Možnosť refundácie alebo zníženia budúcich príspevkov

7 Účtovná jednotka určí možnosť refundácie alebo zníženia budúcich príspevkov podľa podmienok programu a iných zákonných požiadaviek v jurisdikcii, ktorej podlieha program.

8 Ekonomický požitok vo forme refundácie alebo zníženia budúcich príspevkov je dostupný, ak ho účtovná jednotka môže realizovať v niektorom bode počas trvania programu, alebo ak sú stanovené záväzky programu vyrovnané. Konkrétne, takýto ekonomický požitok sa považuje dostupný aj v prípade, že nie je realizovateľný okamžite ku dňu zostavenia súvahy.

9 Na dostupný ekonomický požitok nemá vplyv to, ako účtovná jednotka zamýšľa využiť prebytok. Účtovná jednotka určí maximálny ekonomický požitok, ktorý je dostupný z refundácií, zo znížení budúcich príspevkov alebo z ich oboch. Účtovná jednotka nevykazuje ekonomické požitky z kombinácie refundácií a zo znížení budúcich platieb, založených na predpokladoch, ktoré sa vzájomne vylučujú.

10 Podľa IAS 1 je účtovná jednotka povinná zverejniť informácie o kľúčových zdrojoch odhadov neistých udalostí ku dňu zostavenia súvahy, v ktorých je značné riziko, že spôsobia významné úpravy účtovnej hodnoty ►**M5** čistého majetku alebo záväzku vykázaného vo výkaze o finančnej situácii ◄. Môže to obsahovať zverejnenie akýchkoľvek obmedzení aktuálnej realizovateľnosti prebytku alebo zverejnenie základných zásad, ktoré sa používajú na určenie dostupného ekonomického požitku.

Ekonomický požitok, dostupný ako refundácia

Právo na refundáciu

11 Refundácia je účtovnej jednotke dostupná len vtedy, ak účtovná jednotka má bezpodmienečné právo na refundáciu:

a) počas trvania programu, bez predpokladu, že záväzky programu musia byť vyrovnané, aby bolo možné získať refundáciu (napr. v niektorých jurisdikciách môžu účtovné jednotky mať právo na refundáciu počas trvania programu bez ohľadu na to, či sú záväzky z programu vyrovnané); alebo

b) v prípade postupného vyrovnávania záväzkov programu, tak ako plán postupne opúšťajú všetci jeho členovia; alebo

▼M4

c) v prípade jednorazového úplného vyrovnania záväzkov programu (t. j. skončenie programu).

Bezpodmienečné právo na refundáciu môže existovať bez ohľadu na úroveň financovania programu ku dňu zostavenia súvahy.

12 Ak je právo účtovnej jednotky na refundáciu podmienené tým, či v budúcnosti nastane jedna alebo viac neistých udalostí, ktoré nie sú úplne pod jej kontrolou, účtovná jednotka nemá bezpodmienečné právo a nevykáže majetok.

13 Účtovná jednotka ku dňu zostavenia súvahy ocení ekonomický požitok dostupný v podobe refundácie ako sumu prebytku (t. j. reálnu hodnotu majetku programu zníženú o súčasnú hodnotu definovaného záväzku z požitkov), na ktorý má účtovná jednotka právo ako na refundáciu, bez akýchkoľvek pridružených nákladov. Napríklad, ak by bola refundácia predmetom inej dane ako dane z príjmu, účtovná jednotka musí vykázať sumu refundácie po odpočítaní dane.

14 Pri oceňovaní sumy dostupnej refundácie po ukončení programu (odsek 11 písm. c)) účtovná jednotka zahrnie náklady do programu vyrovnania záväzkov programu a uskutočnenia refundácie. Napríklad účtovná jednotka odpočíta odmeny za odborné služby, ak sú platené z programu a nie účtovnou jednotkou, a náklady na každé poistenie, ktoré sa môže vyžadovať na zabezpečenie záväzku po skončení.

15 Ak je suma refundácie určená ako celý prebytok alebo časť prebytku, nie ako pevná suma, účtovná jednotka nesmie robiť žiadne zmeny časovej hodnoty peňazí, aj keď je refundácia realizovateľná až v budúcnosti.

Ekonomický požitok dostupný ako zníženie príspevkov

▼M27

16 Ak v prípade príspevkov týkajúcich sa budúcej služby neexistuje požiadavka minimálneho financovania, ekonomickým požitkom dostupným ako zníženie budúcich príspevkov je:

(a) [vypúšťa sa]

(b) náklady účtovnej jednotky na budúcu službu za každé obdobie počas očakávanej dĺžky trvania programu alebo, ak je kratšia, očakávanej existencie účtovnej jednotky. Do nákladov účtovnej jednotky na budúcu službu sa nezahŕňajú sumy, ktoré budú znášať zamestnanci.

▼M31

17 Účtovná jednotka určí náklady na budúcu službu použitím predpokladov, ktoré sú v súlade s predpokladmi použitými na určenie záväzku zo stanovených požitkov a so situáciou, ktorá existuje na konci obdobia vykazovania, ako je uvedené v štandarde IAS 19. Účtovná jednotka preto nepredpokladá žiadne zmeny požitkov, ktoré sa majú poskytovať z programu v budúcnosti, pokiaľ sa program nezmení, a predpokladá stabilný počet pracovných síl v budúcnosti, pokiaľ účtovná jednotka nezníži počet zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje. V takom prípade má predpoklad o budúcom počte pracovných síl zahŕňať zníženie ich počtu.

▼M27

Vplyv požiadavky minimálneho financovania na ekonomický požitok dostupný ako zníženie budúcich príspevkov

18 Účtovná jednotka analyzuje všetky požiadavky minimálneho financovania k danému dňu v rámci príspevkov, ktoré sú potrebné na pokrytie a) existujúceho deficitu za minulé služby na základe minimálneho financovania a b) budúcej služby.

▼M4

19 Príspevky na pokrytie existujúceho schodku na základe minimálneho financovania s ohľadom na už prijaté služby neovplyvňujú príspevky na budúce služby. Ich následkom môže vzniknúť záväzok podľa odsekov 23 – 26.

▼M27

20 Ak pre príspevky týkajúce sa budúcej služby existuje požiadavka minimálneho financovania, ekonomickým požitkom dostupným ako zníženie budúcich príspevkov je súčet:

(a) všetkých súm, ktorými sa znižujú budúce príspevky v rámci požiadavky minimálneho financovania pre budúcu službu, pretože účtovná jednotka zaplatila preddavok (t. j. uhradila sumu predtým, ako sa to od nej požadovalo) a

(b) odhadovaných nákladov na budúcu službu v každom období v súlade s odsekmi 16 a 17, mínus odhadované príspevky v rámci požiadavky minimálneho financovania, ktoré by sa požadovali na budúcu službu v týchto obdobiach, ak by nedošlo k preddavkom opísaným v písm. a).

21 Účtovná jednotka odhadne budúce príspevky v rámci požiadavky minimálneho financovania na budúcu službu, pričom zohľadní vplyv akéhokoľvek jestvujúceho prebytku určeného na základe minimálneho financovania, ale nezahrnie preddavok opísaný v odseku 20 písm. a). Účtovná jednotka použije predpoklady zodpovedajúce základu minimálneho financovania a, v prípade faktorov nešpecifikovaných v tomto základe, predpoklady zodpovedajúce predpokladom, ktoré sa použili na určenie povinností z definovaných požitkov, a situácii, ktorá existuje ku koncu obdobia vykazovania, ako sa určuje v IAS 19. Odhad zahŕňa všetky zmeny očakávané v dôsledku toho, že účtovná jednotka platí minimálne príspevky, keď sú splatné. Odhad však neobsahuje vplyv očakávaných zmien v podmienkach základu minimálneho financovania, ktoré nie sú v podstate prijaté alebo zmluvne dohodnuté ku koncu obdobia vykazovania.

22 Keď účtovná jednotka určí sumu opísanú v odseku 20 písm. b), ak budúce príspevky v rámci požiadavky minimálneho financovania na budúcu službu presiahnu v ktoromkoľvek období náklady na budúcu službu podľa IAS 19, tento prebytok znižuje sumu ekonomického požitku dostupného ako zníženie budúcich príspevkov. Suma opísaná v odseku 20 písm. b) však nikdy nemôže byť nižšia ako nula.

▼M4

Kedy môže požiadavka minimálneho financovania spôsobiť vznik záväzku

23 Ak má účtovná jednotka povinnosť podľa požiadavky minimálneho financovania platiť príspevky na pokrytie existujúceho schodku na základe minimálneho financovania s ohľadom na už prijaté služby, účtovná jednotka určí, či splatné príspevky budú dostupné ako refundácia alebo zníženie budúcich platieb potom, keď sa zaplatia do programu.

▼M31

24 V prípade, keď splatné príspevky nebudú k dispozícii po ich zaplatení do programu, účtovná jednotka vykáže záväzok, keď táto povinnosť vzniká. O tento záväzok sa zníži čisté aktívum zo stanovených požitkov alebo zvýši čistý záväzok zo stanovených požitkov tak, aby sa v dôsledku uplatnenia odseku 64 štandardu IAS 19 v čase platenia príspevkov neočakával žiadny zisk alebo strata.

———————

▼M4

DÁTUM ÚČINNOSTI

27 Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2008 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie sa povoľuje.

▼M5

27A IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 26. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M27

27B *Preddavkami v rámci požiadavky minimálneho financovania* sa vložil odsek 3A a zmenili a doplnili odseky 16 až 18 a 20 až 22. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2011 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť.

▼M31

27C Štandardom IAS 19 (v znení zmien a doplnení z roku 2011) sa zmenili a doplnili odseky 1, 6, 17 a 24 a vypustili sa odseky 25 a 26. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IAS 19 (v znení zmien a doplnení z júna 2011).

▼M4

PRECHODNÉ USTANOVENIA

28 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu od začiatku prvého obdobia uvedeného v prvej účtovnej závierke, na ktorú sa interpretácia vzťahuje. Účtovná jednotka vykáže počiatočnú úpravu spôsobenú uplatnením tejto interpretácie v nerozdelených ziskoch na začiatku uvedeného prvého obdobia.

▼M27

29 Účtovná jednotka uplatní zmeny a doplnenia v odsekoch 3A, 16 až 18 a 20 až 22 od začiatku najskoršieho porovnávacieho obdobia vykázaného v prvej účtovnej závierke, v ktorej účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu. Ak účtovná jednotka predtým uplatňovala túto interpretáciu prv, než uplatnila zmeny a doplnenia, vykáže úpravu vyplývajúcu z uplatnenia zmien a doplnení v nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho vykázaného porovnávacieho obdobia.

▼**M13**

Interpretácia IFRIC 15

Dohody o výstavbe nehnuteľností

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IFRIC 12 *Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*

— IFRIC 13 *Vernostné programy pre zákazníkov*

VÝCHODISKÁ

1 V odvetví nehnuteľností môžu účtovné jednotky, ktoré priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov uskutočňujú výstavbu nehnuteľností, uzatvárať dohody s jedným alebo viacerými kupujúcimi pred dokončením výstavby. Takéto dohody majú rozličné formy.

2 Napríklad účtovné jednotky, ktoré uskutočňujú výstavbu obytnej nehnuteľnosti, môžu začať ponúkať na trhu individuálne obytné jednotky (byty alebo domy) „mimo plánu“, t.j. kým výstavba stále prebieha, alebo dokonca pred jej začatím. Každý kupujúci uzatvára s účtovnou jednotkou dohodu o nadobudnutí konkrétnej obytnej jednotky, keď táto obytná jednotka bude pripravená na obývanie. Kupujúci zvyčajne zaplatí účtovnej jednotke zálohu, ktorá je návratná iba vtedy, keď táto jednotka nie je schopná dodať dokončenú obytnú jednotku v súlade so zmluvnými podmienkami. Zostatok nákupnej ceny sa účtovnej jednotke spravidla uhradí iba na základe dokončenia predmetu zmluvy, keď kupujúci nadobudne vlastníctvo danej obytnej jednotky.

3 Účtovné jednotky, ktoré uskutočňujú výstavbu obchodných alebo priemyselných nehnuteľností, môžu uzatvárať dohody s jediným kupujúcim. Od kupujúceho sa môže vyžadovať povinnosť uskutočňovať postupné platby počas obdobia medzi dátumom pôvodnej dohody a dátumom dokončenia predmetu zmluvy. Výstavba sa môže uskutočňovať na pozemku, ktorý pred začatím výstavby predávajúci vlastní alebo má v prenájme.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4 Táto interpretácia sa uplatňuje na účtovanie výnosov a súvisiacich nákladov účtovnými jednotkami, ktoré uskutočňujú výstavbu nehnuteľností priamo alebo prostredníctvom subdodávateľov.

5 Dohody, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie, sú dohody o výstavbe nehnuteľností. Popri výstavbe nehnuteľností môžu takéto dohody zahŕňať aj dodanie iných tovarov alebo služieb.

RIEŠENÉ PROBLÉMY

6 V tejto interpretácii sa riešia dva problémy:

a) Patrí dohoda do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18?

b) Kedy by sa mal výnos z výstavby nehnuteľnosti vykázať?

▼**M13**

KONSENZUS

7 V ďalej uvedenej diskusii sa predpokladá, že účtovná jednotka predtým analyzovala dohodu o výstavbe nehnuteľnosti a všetky súvisiace dohody a dospela k záveru, že si neponechá pokračujúcu manažérsku zainteresovanosť v takej miere, ktorá sa zvyčajne spája s vlastníctvom, ani účinnú kontrolu nad postavenou nehnuteľnosťou v takom rozsahu, ktorý by znemožňoval vykázať časť plnenia alebo celé plnenie ako výnos. Ak je znemožnené vykazovať nejakú časť plnenia ako výnos, ďalej uvedená diskusia sa uplatňuje iba na tú časť dohody, pri ktorej bude vykázaný výnos.

8 V rámci jednej dohody môže účtovná jednotka popri výstavbe nehnuteľnosti zmluvne dohodnúť dodanie dodatočných tovarov alebo služieb (napríklad predaj pozemkov alebo poskytnutie služieb spravovania nehnuteľností). V súlade s odsekom 13 IAS 18 môže byť potrebné rozdeliť takúto dohodu na samostatne identifikovateľné komponenty, z ktorých jeden bude komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti. Reálna hodnota celkového prijatého plnenia alebo pohľadávky z dohody sa alokuje ku každému komponentu. Ak sa identifikujú samostatné komponenty, účtovná jednotka na komponent dohody o výstavbe nehnuteľnosti uplatní odseky 10 až 12 tejto interpretácie s cieľom určiť, či tento komponent patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18. Kritériá IAS 11 vzťahujúce sa na segmentáciu sa potom uplatňujú na akýkoľvek komponent danej dohody, o ktorom sa určilo, že je zmluvou o zhotovení.

9 Ďalej uvedená diskusia sa vzťahuje na dohodu o výstavbe nehnuteľnosti, ale uplatňuje sa aj na komponent dohodu o výstavbe nehnuteľnosti identifikovaný v rámci zmluvy, ktorá obsahuje iné komponenty.

Určovanie, či dohoda patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18

10 Určovanie, či dohoda o výstavbe nehnuteľnosti patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 alebo IAS 18, závisí od podmienok dohody a od všetkých súvisiacich skutočností a okolností. Takéto určovanie si vyžaduje úsudok s ohľadom na každú dohodu.

11 IAS 11 sa uplatňuje, ak dohoda zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení ustanovenej v odseku 3 IAS 11: „zmluva osobitne dohodnutá na zhotovenie aktíva alebo kombinácie hmotných aktív …“. Dohoda o výstavbe nehnuteľnosti zodpovedá definícii zmluvy o zhotovení, ak kupujúci dokáže vymedziť hlavné konštrukčné prvky architektonicko-stavebného riešenia nehnuteľnosti predtým, ako sa začne výstavba a/alebo vymedziť hlavné konštrukčné zmeny, keď už výstavba prebieha (bez ohľadu na to, či túto možnosť využije, alebo nie). Ak sa uplatňuje IAS 11, zmluva o zhotovení zahŕňa aj všetky zmluvy o poskytovaní služieb alebo ich komponenty, ktoré sa priamo vzťahujú na výstavbu nehnuteľnosti v súlade s odsekom 5 písm. a) IAS 11 a s odsekom 4 IAS 18.

12 Naproti tomu dohoda o výstavbe nehnuteľnosti, podľa ktorej kupujúci majú iba obmedzenú možnosť ovplyvniť architektonicko-stavebné riešenie danej nehnuteľnosti, ako napríklad vybrať architektonicko-stavebné riešenie z rozsahu možností vymedzených účtovnou jednotkou alebo vymedziť iba menšie odchýlky od základného architektonicko-stavebného riešenia, je dohodou o predaji tovaru patriacou do rozsahu pôsobnosti IAS 18.

Účtovanie výnosov z výstavby nehnuteľností

Daná dohoda je zmluvou o zhotovení

13 Ak daná dohoda patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 11 a jej výsledok je možné spoľahlivo odhadnúť, účtovná jednotka vykazuje výnosy podľa stupňa dokončenia zmluvnej činnosti v súlade s IAS 11.

▼**M13**

14 Daná dohoda nemusí zodpovedať definícii zmluve o zhotovení a môže preto patriť do rozsahu pôsobnosti IAS 18. V takom prípade účtovná jednotka určí, či daná dohoda je dohodou o poskytovaní služieb alebo o predaji tovaru.

Daná dohoda je dohodou o poskytovaní služieb

15 Ak účtovná jednotka nie je povinná obstarať a dodať stavebné materiály, dohoda by mohla byť iba dohodou o poskytovaní služieb v súlade s IAS 18. V takom prípade, ak sú splnené kritériá v odseku 20 IAS 18, IAS 18 požaduje, aby sa výnosy vykazovali podľa stupňa dokončenia transakcie s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11 (IAS 18 odsek 21).

Daná dohoda je zmluvou o predaji tovaru

16 Ak je účtovná jednotka povinná poskytnúť služby ako aj stavebné materiály na účely uskutočnenia svojej zmluvnej povinnosti dodať kupujúcemu nehnuteľnosť, daná dohoda je dohodou o predaji tovaru a uplatňujú sa kritériá na vykazovanie výnosov stanovené v odseku 14 IAS 18.

17 Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom nedokončeného diela v jeho súčasnom stave v priebehu výstavby. Ak sa v takom prípade všetky kritériá uvedené v odseku 14 IAS 18 plnia sústavne počas priebehu výstavby, účtovná jednotka vykazuje výnosy podľa stupňa dokončenia s použitím metódy percenta dokončenia. Na vykazovanie výnosov a súvisiacich nákladov takejto transakcie sa spravidla môžu uplatniť požiadavky IAS 11.

18 Účtovná jednotka by mohla previesť na kupujúceho kontrolu a významné riziká a odmeny spojené s vlastníctvom danej nehnuteľnosti ako celku naraz (napríklad po dokončení, pri dodaní alebo po ňom). V takom prípade účtovná jednotka vykazuje výnosy iba ak sú splnené všetky kritériá uvedené odseku 14 IAS 18.

19 Ak je účtovná jednotka povinná vykonať ďalšiu prácu na nehnuteľnosti, ktorá už bola dodaná kupujúcemu, vykazuje záväzok a náklad v súlade s odsekom 19 IAS 18. Záväzok sa oceňuje v súlade s IAS 37. Ak je účtovná jednotka povinná dodať ďalšie tovary alebo služby, ktoré sú samostatne identifikovateľné od nehnuteľnosti, ktorá už bola dodaná kupujúcemu, identifikovala by zostávajúce tovary alebo služby ako samostatnú zložku predaja v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie.

Zverejnenia

20 Ak účtovná jednotka vykazuje výnosy s použitím metódy percenta dokončenia pri dohodách, ktoré spĺňajú všetky kritériá odseku 14 IAS 18 sústavne počas priebehu výstavby (pozri odsek 17 tejto interpretácie), účtovná jednotka zverejňuje:

a) spôsob, akým určuje, ktoré dohody spĺňajú všetky kritériá odseku 14 IAS 18 sústavne počas priebehu výstavby,

b) sumu výnosov dosiahnutých z takýchto dohôd počas obdobia a

c) metódy použité na zistenie stupňa dokončenia prebiehajúceho plnenia dohôd.

▼**M13**

21 Účtovná jednotka takisto k dohodám opísaným v odseku 20, ktorých plnenie prebieha k dátumu vykazovania, zverejňuje:

a) súhrnnú sumu vynaložených nákladov a vykázaných ziskov (znížených o vykázané straty) k dátumu a

b) sumu prijatých preddavkov.

ZMENY A DOPLNENIA PRÍLOHY K IAS 18

22–23 [Zmena a doplnenie sa neuplatňuje na samotné očíslované štandardy]

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

24 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2009, zverejní túto skutočnosť.

25 Zmeny účtovnej politiky sa účtujú retrospektívne v súlade s IAS 8.

▼M10

INTERPRETÁCIA IFRIC 16

Zabezpečenie čistej investície do zahraničnej prevádzky

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*

— IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*

▼M53

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M10

VÝCHODISKÁ

1 Mnoho vykazujúcich účtovných jednotiek má investície do zahraničných prevádzok (ako sa definuje v štandarde IAS 21 ods. 8). Takýmito zahraničnými prevádzkami môžu byť dcérske spoločnosti, pridružené podniky, spoločné podniky alebo pobočky. V IAS 21 sa od účtovnej jednotky požaduje, aby stanovila funkčnú menu každej zo svojich zahraničných prevádzok ako menu hlavného ekonomického prostredia danej prevádzky. Pri prepočítavaní výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny je potrebné, aby účtovná jednotka vykázala kurzové rozdiely v ostatných súčastiach komplexného výsledku, pokým účtovná jednotka nevyradí zahraničnú prevádzku.

2 Účtovanie zabezpečenia menového rizika pochádzajúceho z čistej investície do zahraničnej prevádzky sa použije len vtedy, keď sú čisté aktíva danej zahraničnej prevádzky zahrnuté v účtovnej závierke ►M32 [1] ◄. Položka, ktorá je zabezpečená v súvislosti s menovým rizikom pochádzajúcim z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže byť sumou čistých aktív, ktorá sa rovná účtovnej hodnote čistých aktív zahraničnej prevádzky alebo je nižšia ako táto hodnota.

▼M53

3 V IFRS 9 sa požaduje určiť pri účtovaní zabezpečovacieho vzťahu vhodnú zabezpečenú položku a vhodné zabezpečovacie nástroje. Ak je v prípade zabezpečenia čistej investície určený zabezpečovací vzťah, zisk alebo strata zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý je stanovený ako efektívne zabezpečenie čistej investície, sa vykážu v ostatných súčastiach komplexného výsledku a zahrnú sa do kurzových rozdielov vzniknutých pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky.

▼M10

4 Účtovná jednotka s mnohými zahraničnými prevádzkami môže byť vystavená mnohým menovým rizikám. Touto interpretáciou sa poskytuje návod pri identifikovaní menových rizík, ktoré spĺňajú kritériá ako zabezpečené riziko v zabezpečení čistej investície do zahraničnej prevádzky.

▼M53

5 IFRS 9 umožňuje účtovnej jednotke určiť za zabezpečovacie nástroje proti kurzovému riziku buď derivátový alebo nederivátový finančný nástroj (alebo kombináciu derivátových a nederivátových finančných nástrojov). Touto interpretáciou sa poskytuje návod, kde v rámci skupiny môžu byť zabezpečovacie nástroje, ktoré sú zabezpečeniami čistej investície do zahraničnej prevádzky, držané, aby spĺňali kritériá na účtovanie zabezpečenia.

([1]) Bude to tak v prípade konsolidovanej účtovnej závierky, účtovnej závierky, v ktorej sa investície, ako napríklad pridružené podniky a spoločné podniky, účtujú použitím metódy vlastného imania a účtovnej závierky, ktorá zahŕňa pobočku alebo spoločnú prevádzku, ako sú vymedzené v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*.

▼**M53**

6 V štandardoch IAS 21 a IFRS 9 sa požaduje, aby sa kumulované sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, ktoré sa týkajú aj kurzových rozdielov vznikajúcich pri prepočte výsledkov a finančnej situácie zahraničnej prevádzky aj zisku alebo straty zo zabezpečovacieho nástroja, ktorý je stanovený ako efektívne zabezpečenie čistej investície, reklasifikovali z vlastného imania do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava v prípade, keď materská spoločnosť vyradí zahraničnú prevádzku. Touto interpretáciou sa poskytuje návod, ako by účtovná jednotka mala stanoviť sumy, ktoré sa reklasifikujú z vlastného imania do výsledku hospodárenia pri zabezpečovacom nástroji aj zabezpečenej položke.

▼**M10**

ROZSAH PÔSOBNOSTI

▼**M53**

7 Táto interpretácia sa uplatňuje na účtovnú jednotku, ktorá zabezpečuje kurzové riziko vyplývajúce z jej čistých investícií do zahraničných prevádzok, a chce splniť kritériá na účtovanie zabezpečenia v súlade s IFRS 9. Z dôvodu zjednodušenia táto interpretácia označuje takúto účtovnú jednotku ako materskú spoločnosť a účtovnú závierku, v ktorej sú zahrnuté čisté aktíva zahraničných prevádzok, ako konsolidovanú účtovnú závierku. Všetky odkazy na materskú spoločnosť sa uplatňujú rovnako na účtovnú jednotku, ktorá má čistú investíciu do zahraničnej prevádzky, ktorou je spoločný podnik, pridružený podnik alebo pobočka.

▼**M10**

8 Táto interpretácia sa uplatňuje len na zabezpečenia čistých investícií do zahraničných prevádzok; nemala by sa uplatňovať analogicky na iné druhy účtovania zabezpečenia.

RIEŠENÝ PROBLÉM

9 Investície do zahraničných prevádzok môžu byť držané priamo materskou spoločnosťou alebo nepriamo prostredníctvom jej dcérskej spoločnosti alebo dcérskych spoločností. Problémy, ktorými sa zaoberá táto interpretácia, sú tieto:

a) *charakter zabezpečovaného rizika a suma zabezpečenej položky, pre ktoré môže byť zabezpečovací vzťah určený:*

(i) či môže materská spoločnosť určiť ako zabezpečené riziko len kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielu medzi funkčnými menami materskej spoločnosti a jej zahraničnej prevádzky, alebo či môže takisto určiť ako zabezpečené riziko kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielu medzi prezentačnou menou konsolidovanej účtovnej závierky materskej spoločnosti a funkčnou menou zahraničnej prevádzky;

(ii) ak materská spoločnosť má v držbe zahraničnú prevádzku nepriamo, či môže zabezpečené riziko zahŕňať len kurzové rozdiely vznikajúce z rozdielov vo funkčných menách medzi zahraničnou prevádzkou a jej priamou materskou spoločnosťou, alebo či môže zabezpečené riziko takisto zahŕňať akékoľvek kurzové rozdiely medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a akejkoľvek materskej spoločnosti na medzistupni alebo materskej spoločnosti najvyššej úrovne (t. j. či skutočnosť, že čistá investícia do zahraničnej prevádzky je držaná prostredníctvom materskej spoločnosti na medzistupni, má vplyv na ekonomické riziko materskej spoločnosti najvyššej úrovne).

▼**M10**

b) *kde v skupine môže byť v držbe zabezpečovací nástroj:*

(i) či vzťah spĺňajúci podmienky na účtovanie zabezpečenia môže byť zriadený, len ak účtovná jednotka zabezpečujúca svoju čistú investíciu je stranou zabezpečovacieho nástroja, alebo či akákoľvek účtovná jednotka v skupine, bez ohľadu na svoju funkčnú menu, môže mať v držbe zabezpečovací nástroj;

(ii) či charakter zabezpečovacieho nástroja (derivát alebo nederivát) alebo metóda konsolidácie ovplyvňuje posudzovanie efektívnosti zabezpečenia.

c) *aké sumy by mali byť reklasifikované z vlastného imania do hospodárskeho výsledku ako reklasifikačné úpravy pri vyradení zahraničnej prevádzky:*

(i) keď sa zahraničná prevádzka, ktorá bola zabezpečená, vyradí, aké sumy by sa mali reklasifikovať z rezervy z prepočtu cudzej meny materskej spoločnosti vzhľadom na zabezpečovací nástroj a vzhľadom na danú zahraničnú prevádzku z vlastného imania do hospodárskeho výsledku v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti;

(ii) či metóda konsolidácie má vplyv na stanovenie súm, ktoré sa reklasifikujú z vlastného imania do hospodárskeho výsledku.

KONSENZUS

Charakter zabezpečovaného rizika a suma zabezpečenej položky, pre ktoré môže byť určený zabezpečovací vzťah

10 Účtovanie zabezpečenia sa môže uplatňovať len na kurzové rozdiely vznikajúce medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a funkčnou menou materskej spoločnosti.

11 Pri zabezpečení menových rizík vznikajúcich z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže byť zabezpečenou položkou suma čistých aktív, ktorá sa rovná účtovnej hodnote čistých aktív zahraničnej prevádzky v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti alebo je nižšia ako táto hodnota. Účtovná hodnota čistých aktív zahraničnej prevádzky, ktorá môže byť určená ako zabezpečená položka v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, závisí od toho, či akákoľvek nižšia úroveň materskej spoločnosti zahraničnej prevádzky uplatnila účtovanie zabezpečenia na všetky čisté aktíva danej zahraničnej prevádzky alebo ich časť a či toto účtovanie je zachované v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti.

12 Zabezpečené riziko môže byť určené ako menové riziko vznikajúce medzi funkčnou menou zahraničnej prevádzky a funkčnou menou akejkoľvek materskej spoločnosti (priama materská spoločnosť, materská spoločnosť na medzistupni alebo materská spoločnosť najvyššej úrovne) danej zahraničnej prevádzky. Skutočnosť, že čistá investícia je držaná prostredníctvom materskej spoločnosti na medzistupni, nemá vplyv na charakter ekonomického rizika vyplývajúceho z expozície voči menovému riziku pre materskú spoločnosť najvyššej úrovne.

▼M10

13 Vystavenie menovému riziku vznikajúce z čistej investície do zahraničnej prevádzky môže spĺňať kritériá na účtovanie zabezpečenia v konsolidovanej účtovnej závierke len raz. Preto ak sú tie isté čisté aktíva zahraničnej prevádzky zabezpečené proti rovnakému riziku viac ako jednou materskou spoločnosťou v rámci skupiny (napríklad spoločne priamou materskou spoločnosťou aj nepriamou materskou spoločnosťou), kritériá na účtovanie zabezpečenia bude spĺňať len jeden zabezpečovací vzťah v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti najvyššej úrovne. Zabezpečovací vzťah určený jednou materskou spoločnosťou v jej konsolidovanej účtovnej závierke nemusí byť zachovaný ďalšou materskou spoločnosťou vyššej úrovne. Ak však zabezpečovací vzťah nie je zachovaný materskou spoločnosťou vyššej úrovne, účtovanie zabezpečenia použité materskou spoločnosťou nižšej úrovne musí byť zrušené predtým, ako je vykázané účtovanie zabezpečenia materskou spoločnosťou vyššej úrovne.

Kde môže byť v držbe zabezpečovací nástroj

▼M53

14 Derivátový alebo nederivátový nástroj (alebo kombinácia derivátových a nederivátových nástrojov) môžu byť určené za zabezpečovací nástroj v zabezpečení čistej investície do zahraničnej prevádzky. Zabezpečovací nástroj (nástroje) môže držať akákoľvek účtovná jednotka alebo účtovné jednotky v rámci skupiny, pokiaľ sú splnené požiadavky na určenie, dokumentáciu a efektívnosť uvedené v odseku 6.4.1 štandardu IFRS 9, ktoré sa týkajú zabezpečenia čistej investície. Konkrétne platí, že zabezpečovacia stratégia skupiny by mala byť jasne zdokumentovaná kvôli možnosti rozdielnych určení na rôznych úrovniach skupiny.

▼M10

15 Na účely posudzovania efektívnosti sa zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja vzťahujúca sa na kurzové riziko počíta vo vzťahu k funkčnej mene tej materskej spoločnosti, voči funkčnej mene ktorej sa zabezpečené riziko oceňuje, v súlade s dokumentáciou účtovania zabezpečenia. V závislosti od toho, kde je zabezpečovací nástroj držaný, pri absencii účtovania zabezpečenia by celková zmena v hodnote mohla byť vykázaná v hospodárskom výsledku, v ostatných súčastiach komplexného výsledku, alebo v oboch. Na posudzovanie efektívnosti však nemá vplyv to, či je zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja vykázaná v hospodárskom výsledku alebo v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Ako súčasť aplikovania účtovania zabezpečenia je celková efektívna časť zmeny zahrnutá v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Na posudzovanie efektívnosti nemá vplyv to, či zabezpečovací nástroj je derivátovým alebo nederivátovým nástrojom, alebo to, či je metódou konsolidácie.

Vyradenie zabezpečenej zahraničnej prevádzky

▼M53

16 Keď sa zahraničná prevádzka, ktorá bola zabezpečená, vyradí, sumou reklasifikovanou do výsledku hospodárenia ako reklasifikačná úprava z rezervy z prepočtu cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti vo vzťahu k zabezpečovaciemu nástroju je suma, ktorú je potrebné identifikovať podľa odseku 6.5.14 štandardu IFRS 9. Táto suma predstavuje kumulovaný zisk alebo stratu zo zabezpečovacieho nástroja, ktorá bola stanovená ako efektívne zabezpečenie.

▼M10

17 Suma reklasifikovaná do hospodárskeho výsledku z rezervy z prepočtu cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti vzhľadom na čistú investíciu do danej zahraničnej prevádzky podľa IAS 21 ods. 48 predstavuje sumu zahrnutú v rezerve materskej spoločnosti z prepočtu cudzej meny vzhľadom na danú zahraničnú

▼M10

prevádzku. V konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti najvyššej úrovne súhrnná čistá suma vykázaná v rezerve z prepočtu cudzej meny vzhľadom na všetky zahraničné prevádzky nie je ovplyvnená metódou konsolidácie. To, či materská spoločnosť najvyššej úrovne používa priamu alebo postupnú metódu konsolidácie ([1]) však môže mať vplyv na sumu zahrnutú v jej rezerve z prepočtu cudzej meny vzťahujúcu sa na jednotlivú zahraničnú prevádzku. Použitie postupnej metódy konsolidácie môže mať za následok reklasifikovanie takej sumy do hospodárskeho výsledku, ktorá sa líši od sumy, ktorá bola použitá na stanovenie efektívnosti zabezpečenia. Tento rozdiel možno eliminovať tým, že sa stanoví suma, ktorá sa vzťahuje na danú zahraničnú prevádzku, ktorá by bola vznikla, ak by bola použitá priama metóda konsolidácie. Uskutočnenie takejto úpravy sa štandardom IAS 21 nepožaduje. Je to však výber účtovnej politiky, ktorý by sa mal dodržiavať konzistentne v prípade všetkých čistých investícií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

▼M22

18 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. októbra 2008 alebo neskôr. Účtovná jednotka uplatňuje odsek 14 zmenený a doplnený *Vylepšeniami IFRS* vydanými v apríli 2009 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie oboch znení je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. októbrom 2008, alebo ak uplatňuje zmenu a doplnenie odseku 14 pred 1. júlom 2009, zverejní túto skutočnosť.

▼M53

18B Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 3, 5 až 7, 14, 16, AG1 a AG8 a vypustil sa odsek 18A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M10

PRECHODNÉ USTANOVENIA

19 IAS 8 špecifikuje spôsob, akým účtovná jednotka uplatňuje zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia interpretácie. Od účtovnej jednotky sa nepožaduje, aby bola v súlade s uvedenými požiadavkami, keď uplatňuje túto interpretáciu po prvýkrát. Ak účtovná jednotka určila zabezpečovací nástroj ako zabezpečenie čistej investície, ale takéto zabezpečenie nespĺňa podmienky na účtovanie zabezpečenia v tejto interpretácii, účtovná jednotka uplatní štandard IAS 39, aby prospektívne ukončila toto účtovanie zabezpečenia.

Príloha

Návod na uplatňovanie

Táto príloha je neoddeliteľnou súčasťou tejto interpretácie.

▼M53

AG1 Táto príloha znázorňuje uplatňovanie interpretácie použitím štruktúry podniku ilustrovanej nižšie. Vo všetkých prípadoch by boli opísané zabezpečovacie vzťahy testované na efektívnosť v súlade s IFRS 9, hoci sa toto testovanie v tejto prílohe nerozoberá. Materská spoločnosť, ktorá je materskou spoločnosťou najvyššej úrovne, prezentuje

([1]) Priama metóda je metóda konsolidácie, ktorou je účtovná závierka zahraničnej prevádzky prepočítaná priamo do funkčnej meny materskej spoločnosti najvyššej úrovne. Postupná metóda je metóda konsolidácie, v ktorej je účtovná závierka zahraničnej prevádzky najskôr prepočítaná do funkčnej meny akejkoľvek materskej spoločnosti (materských spoločností) na medzistupni a potom je prepočítaná do funkčnej meny materskej spoločnosti najvyššej úrovne (alebo do prezentačnej meny, ak je iná ako funkčná mena).

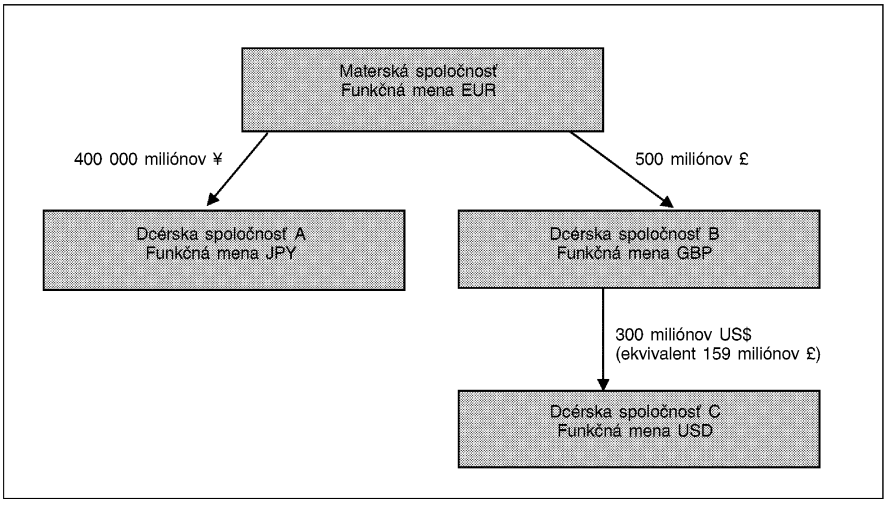
▼M53

svoju konsolidovanú účtovnú závierku vo svojej funkčnej mene euro (EUR). Každá z dcérskych spoločností je plne vlastnená. Čistá investícia materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £ [funkčná mena libra šterlingov (GBP)] zahŕňa ekvivalent vo výške 159 miliónov £, čo predstavuje čistú investíciu dcérskej spoločnosti B do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ [funkčná mena americký dolár (USD)]. Inými slovami, čisté aktíva dcérskej spoločnosti B iné ako jej investícia do dcérskej spoločnosti C sú vo výške 341 miliónov £.

▼M10

Charakter zabezpečovaného rizika, pre ktoré môže byť určený zabezpečovací vzťah (odseky 10 až 13)

AG2 Materská spoločnosť môže zabezpečiť svoju čistú investíciu do každej z dcérskych spoločností A, B a C pre kurzové riziko medzi ich príslušnými funkčnými menami (japonský jen (JPY), libry šterlingov a americké doláre) a eurom. Materská spoločnosť môže okrem toho zabezpečiť menové riziko USD/GBP medzi funkčnými menami dcérskej spoločnosti B a dcérskej spoločnosti C. Vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke môže dcérska spoločnosť B zabezpečiť svoju čistú investíciu do dcérskej spoločnosti C pre kurzové riziko medzi ich funkčnými menami – americkými dolármi a librami šterlingov. V ďalej uvedených príkladoch predstavuje určené riziko spotové menové riziko, pretože zabezpečovacie nástroje nie sú derivátmi. Ak by zabezpečovacie nástroje boli forwardové zmluvy, materská spoločnosť by mohla určiť forwardové menové riziko.



Suma zabezpečenej položky, pre ktorú môže byť určený zabezpečovací vzťah (odseky 10 až 13)

AG3 Materská spoločnosť chce zabezpečiť menové riziko zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C. Predpokladajme, že dcérska spoločnosť A má externú prijatú pôžičku vo výške 300 miliónov US$. Čisté aktíva dcérskej spoločnosti A na začiatku obdobia vykazovania sú vo výške 400 000 miliónov ¥ vrátane príjmov z externej pôžičky vo výške 300 miliónov US$.

▼**M10**

AG4 Zabezpečenou položkou môže byť suma čistých aktív, ktorá sa rovná účtovnej hodnote čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C (300 miliónov US$) v jej konsolidovanej účtovnej závierke, alebo je nižšia ako táto hodnota. Vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke môže materská spoločnosť určiť externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ ako zabezpečenie rizika spotového výmenného kurzu EUR/USD, ktoré sa týka jej čistej investície do čistých aktív dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$. V tomto prípade je aj kurzový rozdiel EUR/USD z externej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ aj kurzový rozdiel EUR/USD z čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ zahrnutý v rezerve z prepočtu cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti po uplatnení účtovania zabezpečenia.

AG5 Pri absencii účtovania zabezpečenia by bol celkový kurzový rozdiel USD/EUR z externej prijatej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti takto:

— zmena spotového výmenného kurzu USD/JPY, prepočítaná na euro, v hospodárskom výsledku, a

— zmena spotového výmenného kurzu JPY/EUR v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

Materská spoločnosť môže namiesto určenia uvedeného v odseku AG4 určiť vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ ako zabezpečenie rizika spotového výmenného kurzu GBP/USD medzi dcérskou spoločnosťou C a dcérskou spoločnosťou B. V tomto prípade by bol celkový kurzový rozdiel USD/EUR z externej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ vykázaný v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nasledovne:

— zmena spotového výmenného kurzu GBP/USD v rezerve z prepočtu cudzej meny týkajúca sa dcérskej spoločnosti C,

— zmena spotového výmenného kurzu GBP/JPY, prepočítaná na euro, v hospodárskom výsledku, a

— zmena spotového výmenného kurzu JPY/EUR v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

AG6 Materská spoločnosť nemôže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke určiť externú prijatú pôžičku v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ ako zabezpečenie jednak rizika spotového výmenného kurzu EUR/USD, jednak rizika spotového výmenného kurzu GBP/USD. Jeden zabezpečovací nástroj môže zabezpečiť rovnaké určené riziko len raz. Dcérska spoločnosť B nemôže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke použiť účtovanie zabezpečenia, pretože zabezpečovací nástroj je v držbe mimo skupinu, ktorá zahŕňa dcérsku spoločnosť B a dcérsku spoločnosť C.

▼M10

Kde v skupine môže byť v držbe zabezpečovací nástroj? (odseky 14 a 15)

AG7 Ako je uvedené v odseku AG5, celková zmena v hodnote týkajúca sa menového rizika externej prijatej pôžičky v dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$ by bola vykázaná v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti pri absencii účtovania zabezpečenia aj v hospodárskom výsledku (spotové riziko USD/JPY) aj v ostatných súčastiach komplexného výsledku (spotové riziko EUR/JPY). Na účely posudzovania efektívnosti zabezpečenia určeného v odseku AG4 sú zahrnuté obe sumy, pretože zmena v hodnote zabezpečovacieho nástroja aj zabezpečenej položky sa počíta vo vzťahu k funkčnej mene materskej spoločnosti euro voči funkčnej mene dcérskej spoločnosti C americký dolár, v súlade s dokumentáciou zabezpečenia. Metóda konsolidácie (t. j. priama metóda alebo postupná metóda) nemá vplyv na posudzovanie efektívnosti zabezpečenia.

Sumy reklasifikované do hospodárskeho výsledku pri vyradení zahraničnej prevádzky (odseky 16 a 17)

▼M53

AG8 Keď je vyradená dcérska spoločnosť C, sumy reklasifikované z rezervy z prepočtu cudzej meny (FCTR) do výsledku hospodárenia v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti sú:

a) čo sa týka externej prijatej pôžičky dcérskej spoločnosti A vo výške 300 miliónov US$, suma, ktorá sa má na základe požiadavky IFRS 9 identifikovať, t. j. celková zmena hodnoty vo vzťahu k menovému riziku, ktorá bola vykázaná v ostatných súčastiach komplexného výsledku ako efektívna časť zabezpečenia, a

▼M10

b) čo sa týka čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$, suma stanovená metódou konsolidácie účtovnej jednotky. Ak materská spoločnosť používa priamu metódu, jej rezerva z prepočtu cudzej meny v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C bude stanovená priamo výmenným kurzom EUR/USD. Ak materská spoločnosť používa postupnú metódu, jej rezerva z prepočtu cudzej meny v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C bude určená rezervou z prepočtu cudzej meny, ktorá je vykázaná dcérskou spoločnosťou B odzrkadľujúc výmenný kurz GBP/USD, a prepočítaná do funkčnej meny materskej spoločnosti použitím výmenného kurzu EUR/GBP. Používanie postupnej metódy konsolidácie materskou spoločnosťou v predchádzajúcich obdobiach nevyžaduje alebo nevylučuje, aby materská spoločnosť stanovila výšku rezervy z prepočtu cudzej meny, ktorá sa reklasifikuje, keď materská spoločnosť vyradí dcérsku spoločnosť C, ako sumu, ktorá by bola vykázaná, keby materská spoločnosť vždy používala priamu metódu, v závislosti od jej účtovnej politiky.

Zabezpečenie viac ako jednej zahraničnej prevádzky (odseky 11, 13 a 15)

AG9 Ďalej uvedené príklady ilustrujú, že v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, riziko, ktoré môže byť zabezpečené, je vždy riziko medzi jej funkčnou menou (euro) a funkčnými menami dcérskych spoločností B a C. Bez ohľadu na to, ako sú zabezpečenia určené, maximálne sumy, ktoré môžu byť efektívnymi zabezpečeniami a sú zahrnuté v rezerve z prepočtu cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti, v prípade keď sú obe zahraničné prevádzky zabezpečené, sú sumy 300 miliónov US$ pri EUR/USD riziku a 341 miliónov £ pri EUR/GBP riziku. Iné zmeny v hodnote spôsobené zmenami vo výmenných kurzoch sú zahrnuté v konsolidovanom hospodárskom výsledku materskej spoločnosti. Samozrejme by bolo možné, aby materská spoločnosť určila 300 miliónov US$ len na zmeny v spotovom výmennom kurze USD/GBP alebo 500 miliónov £ len na zmeny v spotovom výmennom kurze GBP/EUR.

▼**M10**

Materská spoločnosť má v držbe zabezpečovacie nástroje v USD aj v GBP

AG10 Materská spoločnosť môže chcieť zabezpečiť menové riziko v súvislosti so svojou čistou investíciou v dcérskej spoločnosti B rovnako ako riziko v súvislosti s dcérskou spoločnosťou C. Predpokladajme, že materská spoločnosť má v držbe vhodné zabezpečovacie nástroje denominované v amerických dolároch a v librách šterlingov, ktoré by mohla určiť ako zabezpečenia svojich čistých investícií v dcérskej spoločnosti B a v dcérskej spoločnosti C. Určenia, ktoré môže vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke materská spoločnosť urobiť, zahŕňajú tieto, ale nielen tieto:

a) zabezpečovací nástroj vo výške 300 miliónov US$ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ v prípade rizika, ktoré predstavuje spotový výmenný kurz (EUR/USD) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou C, a zabezpečovací nástroj až do výšky 341 miliónov £ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 341 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje spotový výmenný kurz (EUR/GBP) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B,

b) zabezpečovací nástroj vo výške 300 miliónov US$ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ v prípade rizika, ktoré predstavuje spotový výmenný kurz (GBP/USD) medzi dcérskou spoločnosťou B a dcérskou spoločnosťou C, a zabezpečovací nástroj až do výšky 500 miliónov £ určený ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje spotový výmenný kurz (EUR/GBP) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B.

AG11 Riziko EUR/USD plynúce z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C je iné ako riziko EUR/GBP plynúce z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B. V prípade opísanom v odseku AG10(a) však pri určení zabezpečovacieho nástroja denominovaného v USD, ktorý má materská spoločnosť v držbe, má už materská spoločnosť plne zabezpečené riziko EUR/USD zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C. Ak by materská spoločnosť určila aj nástroj denominovaný v GBP, ktorý má v držbe, ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £, 159 miliónov £ tejto čistej investície, ktoré predstavuje GBP ekvivalent jej čistej investície do dcérskej spoločnosti C v USD, by bolo v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti zabezpečené dvakrát proti riziku GBP/EUR.

AG12 V prípade opísanom v odseku AG10 písm. b), ak materská spoločnosť určí zabezpečené riziko ako spotový výmenný kurz (GBP/USD) medzi dcérskou spoločnosťou B a dcérskou spoločnosťou C, len GBP/USD časť zmeny v hodnote svojho zabezpečovacieho nástroja vo výške 300 miliónov US$ je zahrnutá v rezerve materskej spoločnosti z prepočtu cudzej meny, ktorá sa týka dcérskej spoločnosti C. Zvyšok zmeny (ekvivalent GBP/EUR zmeny zo 159 miliónov £) je zahrnutý v konsolidovanom hospodárskom výsledku materskej spoločnosti, ako sa uvádza v odseku AG5. Keďže určenie rizika USD/GBP medzi dcérskymi spoločnosťami B a C nezahŕňa riziko GBP/EUR, materská spoločnosť môže takisto určiť svoju čistú investíciu do dcérskej spoločnosti B až do výšky 500 miliónov £ v prípade rizika, ktoré predstavuje spotový výmenný kurz (GBP/EUR) medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou B.

▼M10

Dcérska spoločnosť B má v držbe zabezpečovací nástroj v USD

AG13 Predpokladajme, že dcérska spoločnosť B má v držbe externý dlh vo výške 300 miliónov US$, príjmy z ktorého boli prevedené do materskej spoločnosti vnútropodnikovým úverom denominovaným v librách šterlingov. Keďže aktíva aj záväzky vzrástli o 159 miliónov £, čisté aktíva dcérskej spoločnosti B sú nezmenené. Dcérska spoločnosť B by mohla určiť externý dlh ako zabezpečenie rizika GBP/USD z jej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Materská spoločnosť by mohla ponechať určenie tohto zabezpečovacieho nástroja dcérskej spoločnosti B ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ v prípade rizika GBP/USD (pozri odsek 13) a materská spoločnosť by mohla určiť zabezpečovací nástroj v GBP, ktorý má v držbe ako zabezpečenie celej svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £. Prvé zabezpečenie určené dcérskou spoločnosťou B by sa posudzovalo vo vzťahu k funkčnej mene dcérskej spoločnosti B (libry šterlingov) a druhé zabezpečenie určené materskou spoločnosťou by sa posudzovalo vo vzťahu k funkčnej mene materskej spoločnosti (euro). V tomto prípade bolo v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti zabezpečené len riziko GBP/USD z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti C, a to zabezpečovacím nástrojom v USD, nebolo zabezpečené celé riziko EUR/USD. Preto v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti môže byť zabezpečené celé riziko EUR/GBP z čistej investície materskej spoločnosti do dcérskej spoločnosti B vo výške 500 miliónov £.

AG14 Účtovanie úverového záväzku materskej spoločnosti voči dcérskej spoločnosti B vo výške 159 miliónov £ sa však musí takisto zohľadniť. Ak sa úverový záväzok materskej spoločnosti neposudzuje ako súčasť jej čistej investície do dcérskej spoločnosti B, pretože nespĺňa podmienky uvedené v IAS 21 ods. 15, kurzový rozdiel GBP/EUR vznikajúci pri prepočte by bol zahrnutý v konsolidovanom hospodárskom výsledku materskej spoločnosti. Ak sa úverový záväzok voči dcérskej spoločnosti B vo výške 159 miliónov £ posudzuje ako súčasť čistej investície materskej spoločnosti, táto čistá investícia by bola len vo výške 341 miliónov £ a suma, ktorú by materská spoločnosť mohla určiť ako položku zabezpečenú proti riziku GBP/EUR, by sa znížila z 500 miliónov £ na 341 miliónov £.

AG15 Ak by materská spoločnosť zrušila zabezpečovací vzťah určený dcérskou spoločnosťou B, materská spoločnosť by mohla určiť externú prijatú pôžičku držanú dcérskou spoločnosťou B vo výške 300 miliónov US$, ako zabezpečenie svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C vo výške 300 miliónov US$ v prípade rizika EUR/USD a mohla byť určiť zabezpečovací nástroj v GBP, ktorý má v držbe, ako zabezpečenie čistej investície do dcérskej spoločnosti B len do výšky 341 miliónov £. V tomto prípade by bola efektívnosť oboch zabezpečení počítaná vo vzťahu k funkčnej mene materskej spoločnosti (euro). Preto by boli zmena USD/GBP v hodnote externej pôžičky držanej dcérskou spoločnosťou B aj zmena GBP/EUR v hodnote úverového záväzku materskej spoločnosti voči dcérskej spoločnosti B (ekvivalent USD/EUR súhrnne) zahrnuté v rezerve z prepočtu cudzej meny v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti. Keďže materská spoločnosť už má plne zabezpečené riziko EUR/USD zo svojej čistej investície do dcérskej spoločnosti C, môže zabezpečiť len do výšky 341 miliónov £ riziko EUR/GBP plynúce z jej čistej investície do dcérskej spoločnosti B.

▼M17

INTERPRETÁCIA IFRIC 17

Rozdelenia nepeňažných aktív vlastníkom

ODKAZY

— IFRS 3 *Podnikové kombinácie* (v znení revízie z roku 2008)

— IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*

— IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejňovanie*

▼M32

— IFRS 10 *Konsolidovaná účtovná závierka*

▼M33

— IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

▼M17

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

— IAS 10 *Udalosti po období vykazovania*

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* (v znení zmien a doplnení z mája 2008)

VÝCHODISKÁ

1 Niekedy účtovná jednotka rozdeľuje aktíva iné ako peňažné aktíva (nepeňažné aktíva) ako dividendy vlastníkom ([1]) konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci. V takých prípadoch účtovná jednotka môže dať svojim vlastníkom takisto možnosť prijať nepeňažné aktíva alebo alternatívu vo forme peňažnej hotovosti. IFRIC prijal žiadosť o usmernenie ako má účtovná jednotka účtovať takéto rozdelenia.

2 Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) neposkytujú návod, ako má účtovná jednotka oceniť rozdelenia svojim vlastníkom (vo všeobecnosti označované ako dividendy). V IAS 1 sa vyžaduje, aby účtovná jednotka prezentovala podrobnosti o dividendách vykazovaných ako rozdelenia vlastníkom vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní alebo v poznámkach k účtovnej závierke.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3 Táto interpretácia sa uplatňuje na tieto druhy nerecipročných rozdelení aktív účtovnou jednotkou svojim vlastníkom konajúcim v rámci svojich právomocí ako vlastníci:

a) rozdelenia nepeňažných aktív (napríklad položky nehnuteľností, strojov a zariadení, podniky ako sú definované v štandarde IFRS 3, vlastnícke podiely v inej účtovnej jednotke alebo skupiny na vyradenie ako sú definované v štandarde IFRS 5); a

b) rozdelenia, ktoré dávajú vlastníkom možnosť prijať nepeňažné aktíva alebo alternatívu vo forme peňažnej hotovosti.

4 Táto interpretácia sa vzťahuje len na rozdelenia, v ktorých sú všetci vlastníci rovnakej triedy nástrojov vlastného imania posudzovaní rovnako.

([1]) V IAS 1 odseku 7 sú vlastníci definovaní ako držitelia nástrojov klasifikovaných ako vlastné imanie.

▼M17

5 Táto interpretácia sa nevzťahuje na rozdelenie nepeňažného aktíva, ktoré je na najvyššej úrovni kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred rozdelením a po ňom. Táto výnimka sa vzťahuje na samostatnú, individuálnu a konsolidovanú účtovnú závierku účtovnej jednotky, ktorá vykonáva rozdelenie.

6 V súlade s odsekom 5 sa táto interpretácia neuplatňuje v prípade, keď je nepeňažné aktívum na najvyššej úrovni kontrolované tými istými stranami pred rozdelením aj po ňom. V odseku B2 štandardu IFRS 3 sa uvádza, že: „skupina jednotlivcov sa má považovať za skupinu ovládajúcu účtovnú jednotku vtedy, ak v dôsledku zmluvných dohôd majú kolektívnu právomoc riadiť jej finančné a prevádzkové politiky tak, aby získali úžitky z činnosti jednotky.“ Preto, aby rozdelenie nepatrilo do pôsobnosti tejto interpretácie na základe toho, že tie isté strany kontrolujú aktívum pred rozdelením aj po ňom, skupina jednotlivých akcionárov prijímajúcich rozdelenie musí mať ako následok zmluvných dohôd takýto spoločný vplyv na najvyššej úrovni nad účtovnou jednotkou vykonávajúcou rozdelenie.

▼M32

7 Podľa odseku 5 sa táto interpretácia neuplatní, keď účtovná jednotka rozdelí niektoré svoje vlastnícke podiely v dcérskej spoločnosti, ale ponechá si kontrolu nad dcérskou spoločnosťou. Keď rozdelenie podielov účtovnou jednotkou má za následok vykázanie nekontrolného podielu v dcérskej spoločnosti účtovnou jednotkou, účtuje toto rozdelenie v súlade so štandardom IFRS 10.

▼M17

8 Táto interpretácia sa zaoberá len účtovaním účtovnej jednotky, ktorá vykonáva rozdelenie nepeňažného aktíva. Nerieši účtovanie u akcionárov, ktorí prijímajú takéto rozdelenie.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

9 Keď účtovná jednotka deklaruje rozdelenie a má záväzok rozdeliť dotknuté aktíva svojim vlastníkom, musí vykázať záväzok zo splatných dividend. Následne sa táto interpretácia zaoberá týmito otázkami:

a) Kedy má účtovná jednotka vykázať záväzok z dividend?

b) Ako má účtovná jednotka oceniť záväzok z dividend?

c) Keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend, ako má účtovať o rozdiele medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend?

KONSENZUS

Kedy vykázať záväzok z dividend

10 Záväzok vyplatiť dividendu sa vykáže, keď je dividenda riadne schválená a rozhodovanie o nej už nie je na uvážení účtovnej jednotky, čo je dátum:

a) kedy je deklarovanie dividendy, napríklad manažmentom alebo predstavenstvom, schválené príslušným orgánom, napríklad akcionármi, ak sa takéto schválenie požaduje jurisdikciou, alebo

b) kedy je dividenda deklarovaná, napríklad manažmentom alebo predstavenstvom, ak jurisdikcia nepožaduje ďalšie schválenie.

▼M17

Ocenenie záväzku z dividend

11 Účtovná jednotka ocení záväzok rozdeliť nepeňažné aktíva ako dividendu svojim vlastníkom v reálnej hodnote aktív, ktoré sa rozdelia.

12 Ak dá účtovná jednotka svojim vlastníkom možnosť prijať nepeňažné aktívum alebo alternatívu vo forme peňažnej hotovosti, účtovná jednotka odhadne záväzok z dividend tak, že posúdi reálnu hodnotu každej alternatívy a súvisiacu pravdepodobnosť výberu každej alternatívy vlastníkmi.

13 Na konci každého obdobia vykazovania a k dátumu vysporiadania účtovná jednotka posúdi a upraví účtovnú hodnotu záväzku z dividend, pričom akékoľvek zmeny v účtovnej hodnote záväzku z dividend sa vykážu vo vlastnom imaní ako úpravy sumy z rozdelenia.

Účtovanie o rozdiele medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend, keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend

14 Keď účtovná jednotka vysporiada záväzok z dividend, vykáže rozdiel, ak nejaký je, medzi účtovnou hodnotou rozdelených aktív a účtovnou hodnotou záväzku z dividend v hospodárskom výsledku.

Prezentácia a zverejnenia

15 Účtovná jednotka prezentuje rozdiel opísaný v odseku 14 ako samostatnú riadkovú položku v hospodárskom výsledku.

16 Účtovná jednotka zverejní tieto informácie, ak je to aplikovateľné:

a) účtovnú hodnotu záväzku z dividend na začiatku a na konci obdobia; a

b) zvýšenie alebo zníženie účtovnej hodnoty vykázanej v období v súlade s odsekom 13 ako výsledok zmeny reálnej hodnoty aktív, ktoré sa rozdelia.

▼M33

17 Ak po konci obdobia vykazovania, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie, účtovná jednotka deklaruje dividendy na rozdelenie nepeňažného aktíva, zverejní:

▼M17

a) charakter aktíva, ktoré sa rozdelí;

b) účtovnú hodnotu aktíva, ktoré sa rozdelí, na konci obdobia vykazovania; a

▼M33

c) reálnu hodnotu aktíva, ktoré sa rozdelí na konci obdobia vykazovania, ak sa líši od jeho účtovnej hodnoty, a informácie o metóde (metódach) použitej (použitých) na ocenenie tejto reálnej hodnoty, ktorá sa vyžaduje v odseku 93 písm. b), písm. d), písm. g) a písm. i) a odseku 99 štandardu IFRS 13.

▼**M17**

DÁTUM ÚČINNOSTI

18 Účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu prospektívne na účtovné obdobia začínajúce 1. júla 2009 alebo neskôr. Spätné uplatňovanie nie je povolené. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začína pred 1. júlom 2009, účtovná jednotka zverejní túto skutočnosť a takisto uplatní IFRS 3 (v znení revízie z roku 2008), IAS 27 (v znení zmien a doplnení z mája 2008) a IFRS 5 (v znení zmien a doplnení tejto interpretácie).

▼**M32**

19 Štandardom IFRS 10, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 7. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 10.

▼**M33**

20 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa zmenil a doplnil odsek 17. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M18**

INTERPRETÁCIA IFRIC 18

Prevody aktív od zákazníkov

ODKAZY

— *Koncepčný rámec prípravy a prezentácie účtovnej závierky*

— IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (v znení revízie z roku 2008)*

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*

— IAS 18 *Výnosy*

— IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

— IFRIC 12 *Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb*

VÝCHODISKÁ

1 V sieťových odvetviach môže účtovná jednotka prijímať od svojich zákazníkov položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa musia používať na pripojenie týchto zákazníkov do siete a na poskytovanie nepretržitého prístupu k dodávkam komodít zákazníkovi, akými sú elektrická energia, plyn alebo voda. Alternatívne môže účtovná jednotka od zákazníkov za nadobudnutie alebo zhotovenie takýchto položiek nehnuteľností, strojov a zariadení prijímať peniaze. Od zákazníkov sa obvykle na základe používania požaduje úhrada dodatočných súm za nákup tovarov alebo služieb.

2 K prevodom aktív od zákazníkov môže dochádzať aj v iných ako sieťových odvetviach. Napríklad, účtovná jednotka, ktorá si externou formou zabezpečuje činnosti v oblasti informačných technológií, môže previesť svoje existujúce položky nehnuteľností, strojov a zariadení na externého poskytovateľa.

3 V niektorých prípadoch tým, kto prevádza aktívum, nemusí byť účtovná jednotka, ktorá bude mať nakoniec nepretržitý prístup k dodávkam tovarov alebo služieb a ktorá bude príjemcom týchto tovarov alebo služieb. Pre zjednodušenie sa však v tejto interpretácii hovorí o účtovnej jednotke, ktorá prevádza aktívum, ako o zákazníkovi.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4 Táto interpretácia sa uplatňuje na účtovanie prevodov položiek nehnuteľností, strojov a zariadení účtovnými jednotkami, ktoré prijímajú takéto prevody od svojich zákazníkov.

5 Dohody v rámci rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie sú dohody, v ktorých účtovná jednotka prijíma od zákazníka položku nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorú musí účtovná jednotka následne používať buď na pripojenie zákazníka do siete alebo na poskytovanie nepretržitého prístupu k dodávkam tovarov alebo služieb zákazníkovi, alebo na oboje.

6 Táto interpretácia sa uplatňuje aj na dohody, v ktorých účtovná jednotka prijíma od zákazníka peniaze, keď sa táto suma peňazí musí použiť výlučne na zhotovenie alebo nadobudnutie položky nehnuteľností, strojov a zariadení a účtovná jednotka musí následne používať túto položku nehnuteľností, strojov a zariadení buď na pripojenie zákazníka do siete alebo na poskytovanie nepretržitého prístupu k dodávkam tovarov alebo služieb zákazníkovi, alebo na oboje.

▼M18

7 Táto interpretácia sa neuplatňuje na dohody, v ktorých sú prevodmi buď štátne dotácie, ako sa vymedzuje v IAS 20, alebo infraštruktúra používaná v rámci zmluvy o licencii na poskytovanie služieb, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti IFRIC 12.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

8 V tejto interpretácii sa pojednáva o týchto problémoch:

a) Je splnené vymedzenie pojmu majetok?

b) Ak je splnené vymedzenie pojmu majetok, ako by sa mala prevádzaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení oceniť pri prvotnom vykázaní?

c) Ak sa položka nehnuteľností, strojov a zariadení pri prvotnom vykázaní oceňuje v reálnej hodnote, ako by sa mal zaúčtovať výsledný kredit?

d) Ako by mala účtovná jednotka účtovať o prevode peňazí od svojho zákazníka?

KONSENZUS

Je splnené vymedzenie pojmu majetok?

9 Keď účtovná jednotka prijme od zákazníka prevod položky nehnuteľností, strojov a zariadení, posúdi, či prevedená položka spĺňa vymedzenie pojmu aktívum uvedené v *Koncepčnom rámci*. V odseku 49 písm. a) *Koncepčného rámca* sa uvádza, že „majetok je zdroj, ktorý ovláda účtovná jednotka v dôsledku minulých udalostí a od ktorého sa očakáva, že z neho budú do jednotky plynúť budúce ekonomické úžitky“. Vo väčšine prípadov účtovná jednotka na prevedenú položku nehnuteľností, strojov a zariadení získava vlastnícke právo. Pri určovaní, či aktívum existuje, však nie je podstatné vlastnícke právo. Vymedzenie pojmu aktívum preto napriek prevodu vlastníctva nie je splnené, ak zákazník naďalej ovláda prevedenú položku.

10 Účtovná jednotka, ktorá ovláda aktívum, môže spravidla s aktívom zaobchádzať tak, ako uzná za vhodné. Účtovná jednotka môže, napríklad, vymeniť aktívum za iné aktíva, používať ho na výrobu tovarov alebo služieb, účtovať ostatným poplatky za jeho používanie, použiť ho na vysporiadanie záväzkov, vlastniť ho, alebo ho rozdeliť vlastníkom. Účtovná jednotka, ktorá od zákazníkov prijme prevod položky nehnuteľností, strojov a zariadení, pri hodnotení toho, či ovláda prevedenú položku, zváži všetky relevantné skutočnosti a okolnosti. Aj keď účtovná jednotka musí, napríklad, používať prevedenú položku nehnuteľností, strojov a zariadení na poskytovanie jednej alebo viacerých služieb zákazníkovi, môže mať možnosť rozhodnúť sa, akým spôsobom sa prevedená položka nehnuteľností, strojov a zariadení prevádzkuje a udržiava a kedy sa nahradí. V tomto prípade by účtovná jednotka zvyčajne dospela k záveru, že ovláda prevedenú položku nehnuteľností, strojov a zariadení.

Ako by sa mala prevedená položka nehnuteľností, strojov a zariadení oceniť pri prvotnom vykázaní?

11 Ak účtovná jednotka dospeje k záveru, že je splnené vymedzenie pojmu aktívum, vykazuje prevedené aktívum ako položku nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s odsekom 7 štandardu IAS 16 a pri prvotnom vykázaní oceňuje jeho obstarávaciu cenu v jeho reálnej hodnote v súlade s odsekom 24 tohto štandardu.

▼M18

Ako by sa mal zaúčtovať kredit?

12 V nasledujúcej diskusii sa predpokladá, že účtovná jednotka prijímajúca položku nehnuteľností, strojov a zariadení dospela k záveru, že prevedená položka by sa mala vykazovať a oceňovať v súlade s odsekmi 9 až 11.

13 V odseku 12 štandardu IAS 18 sa uvádza, že „ak sa tovar predáva alebo služby poskytujú výmenou za nepodobný tovar alebo služby, výmena sa považuje za transakciu, ktorou sa vytvárajú výnosy“. Podľa podmienok dohôd v rámci rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie by bol prevod položky nehnuteľností, strojov a zariadení výmenou za nepodobný tovar alebo služby. Účtovná jednotka následne vykazuje výnosy v súlade s IAS 18.

Identifikovanie samostatne identifikovateľných služieb

14 Účtovná jednotka môže súhlasiť s tým, že výmenou za prevedenú položku nehnuteľností, strojov a zariadení dodá jednu alebo viaceré služby, ako napríklad pripojenie zákazníka do siete, poskytovanie nepretržitého prístupu k dodávkam tovarov alebo služieb zákazníkovi, alebo oboje. V súlade s odsekom 13 IAS 18 identifikuje účtovná jednotka samostatne identifikovateľné služby zahrnuté v zmluve.

15 Medzi znaky, ktoré naznačujú, že pripojenie zákazníka do siete je samostatne identifikovateľná služba, patria tieto:

a) pripojenie k službe je dodané zákazníkovi a pre tohto zákazníka predstavuje samostatnú hodnotu;

b) reálnu hodnotu pripojenia k službe je možné spoľahlivo oceniť.

16 Znakom, ktorý naznačuje, že poskytovanie nepretržitého prístupu k dodávkam tovarov alebo služieb zákazníkovi je samostatne identifikovateľnou službou, je to, že v budúcnosti prijme zákazník, ktorý uskutočňuje prevod, nepretržitý prístup, dodávky tovarov alebo služieb, alebo oboje, za cenu nižšiu, ako by sa účtovala bez prevodu položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

17 Naopak znakom, ktorý naznačuje, že povinnosť poskytovať zákazníkovi nepretržitý prístup k dodávkam tovarov alebo služieb vzniká skôr na základe podmienok prevádzkovej licencie alebo iného predpisu, ako na základe dohody súvisiacej s prevodom položky nehnuteľností, strojov a zariadení, je to, že zákazníci, ktorí uskutočňujú prevod, platia za nepretržitý prístup, dodávky tovarov alebo služieb, alebo oboje, rovnakú cenu ako tí, ktorí ho neuskutočňujú.

Vykazovanie výnosov

18 Ak sa identifikuje iba jediná služba, účtovná jednotka vykazuje výnos vtedy, keď sa služba poskytne, v súlade s odsekom 20 štandardu IAS 18.

19 Ak sa identifikuje viac ako jedna samostatne identifikovateľná služba, v odseku 13 štandardu IAS 18 sa požaduje, aby sa reálna hodnota celkovej prijatej protihodnoty alebo pohľadávky z dohody alokovala ku každej službe a na každú službu sa potom uplatňujú kritériá vykazovania IAS 18.

20 Ak sa nepretržitá služba identifikuje ako súčasť dohody, obdobie, počas ktorého sa výnos z tejto služby vykazuje, sa spravidla stanoví podľa podmienok dohody so zákazníkom. Ak sa v dohode neuvádza konkrétne obdobie, výnos sa vykazuje počas obdobia, ktoré nie je dlhšie ako doba použiteľnosti prevádzaného aktíva používaného na poskytovanie nepretržitej služby.

▼**M18**

Ako by mala účtovná jednotka zaúčtovať prevod peňazí od svojho zákazníka?

21 Ak účtovná jednotka prijme prevod peňazí od zákazníka, posúdi, či je príslušná dohoda v rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie v súlade s odsekom 6. Ak áno, účtovná jednotka posúdi, či zhotovená alebo nadobudnutá položka nehnuteľností, strojov a zariadení spĺňa vymedzenie pojmu aktívum v súlade s odsekmi 9 a 10. Ak je splnené vymedzenie pojmu aktívum, účtovná jednotka vykazuje položku nehnuteľností, strojov a zariadení v jej obstarávacej cene v súlade s IAS 16 a výnos vykazuje v súlade s odsekmi 13 až 20 vo výške peňazí prijatých od zákazníka.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

22 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu prospektívne na prevody aktív od zákazníkov prijaté 1. júla 2009 alebo neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie za predpokladu, že ocenenia a ostatné informácie potrebné na uplatnenie interpretácie na minulé prevody sa získali v čase, kedy tieto prevody nastali. Účtovná jednotka zverejňuje dátum, od ktorého sa uplatnila táto interpretácia.

▼M28

INTERPRETÁCIA IFRIC 19

Zánik finančných záväzkov s nástrojmi vlastného imania

ODKAZY

— *Rámec pre zostavovanie a predkladanie účtovných závierok*

— IFRS 2 *Platby na základe podielov*

— IFRS 3 *Podnikové kombinácie*

▼M53

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M33

— IFRS 13 *Oceňovanie reálnou hodnotou*

▼M28

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*

▼M53

_____

▼M28

KONTEXT

1 Dlžník a veriteľ by mohli opätovne prerokovať podmienky finančného záväzku, pričom výsledkom bude, že dlžník nechá záväzok plne alebo čiastočne zaniknúť výmenou za vydanie nástrojov vlastného imania v prospech veriteľa. Tieto transakcie sa niekedy označujú ako „swapy dlhu za vlastné imanie“ (debt for equity swaps). Výbor IFRIC dostal žiadosti o vydanie usmernenia o spôsobe účtovania takýchto transakcií.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2 Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým účtovná jednotka účtuje, keď sú opätovne prerokované podmienky finančného záväzku, ktorých výsledkom je, že účtovná jednotka vydá v prospech veriteľa svoje nástroje vlastného imania, a tým nechá zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť. Interpretácia sa nezaoberá spôsobom, akým účtuje veriteľ.

3 Účtovná jednotka neuplatňuje túto interpretáciu na transakcie v situáciách, keď:

a) veriteľ je zároveň priamym alebo nepriamym akcionárom a koná v súlade so svojimi právomocami jestvujúceho priameho alebo nepriameho akcionára;

b) veriteľa a účtovnú jednotku ovláda tá istá strana alebo strany pred transakciou a po nej a keď podstata transakcie zahŕňa rozdelenie vlastného imania účtovnou jednotkou alebo príspevok k vlastnému imaniu účtovnej jednotky;

c) zánik finančného záväzku prostredníctvom emisie akcií vlastného imania je v súlade s pôvodnými podmienkami finančného záväzku.

PREDMET

▼M53

4 Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:

a) Sú nástroje vlastného imania účtovnej jednotky emitované s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť „zaplateným plnením“ v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9?

▼M28

b) Ako by mala účtovná jednotka prvotne oceniť nástroje vlastného imania emitované s cieľom nechať zaniknúť takýto finančný záväzok?

c) Ako by mala účtovná jednotka účtovať prípadný rozdiel medzi účtovnou hodnotou zaniknutého finančného záväzku a hodnotou prvotného ocenenia emitovaných nástrojov vlastného imania?

KONSENZUS

▼M53

5 Emisia nástrojov vlastného imania účtovnej jednotky veriteľovi s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť je zaplateným plnením v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9. Účtovná jednotka vyradí finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojho výkazu o finančnej situácii výlučne vtedy, keď záväzok zanikol v súlade s odsekom 3.3.1 štandardu IFRS 9.

▼M28

6 Pri prvotnom vykázaní nástrojov vlastného imania emitovaných veriteľovi s cieľom nechať zaniknúť celý finančný záväzok alebo jeho časť ich účtovná jednotka oceňuje reálnou hodnotou emitovaných nástrojov vlastného imania s výnimkou prípadu, keď táto reálna hodnota nemôže byť spoľahlivo určená.

▼M53

7 Ak sa reálna hodnota emitovaných nástrojov vlastného imania nedá spoľahlivo oceniť, nástroje vlastného imania sa ocenia tak, aby sa v nich odzrkadľovala reálna hodnota zaniknutého finančného záväzku. Pri oceňovaní reálnej hodnoty zaniknutého finančného záväzku, ktorý zahŕňa prvok splatnosti na požiadanie (napr. vklad splatný na požiadanie), sa neuplatňuje odsek 47 štandardu IFRS 13.

▼M28

8 Ak zaniká iba časť finančného záväzku, účtovná jednotka posudzuje, či sa niektorá časť zaplateného plnenia týka úpravy podmienok záväzku, ktorý ostáva nezaplatený. Ak sa časť zaplateného plnenia týka úpravy podmienok ostávajúcej časti záväzku, účtovná jednotka alokuje zaplatené plnenie medzi časť záväzku, ktorá zaniká a časť záväzku, ktorá ostáva nezaplatená. Pri uskutočňovaní tejto alokácie účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré sa týkajú tejto transakcie.

▼M53

9 Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časti finančného záväzku), ktorý zanikol, a zaplateným plnením sa vykazuje vo výsledku hospodárenia v súlade s odsekom 3.3.3 štandardu IFRS 9. Emitované nástroje vlastného imania sa prvotne vykazujú a oceňujú k dátumu, keď finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zaniká.

10 Keď zaniká iba časť finančného záväzku, plnenie sa alokuje v súlade s odsekom 8. Plnenie alokované na zostávajúci záväzok predstavuje súčasť posúdenia toho, či sa podmienky tohto zostávajúceho záväzku zásadne zmenili. Ak sa zostávajúci záväzok zásadne zmenil, účtovná jednotka účtuje zmenu ako zánik pôvodného záväzku a vykázanie nového záväzku, ako sa vyžaduje v odseku 3.3.2 štandardu IFRS 9.

▼M28

11 Účtovná jednotka zverejňuje zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 9 a 10 ako osobitnú položku riadku v hospodárskom výsledku alebo v poznámkach.

▼**M28**

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIE

12 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2010 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie, ktoré sa začalo pred 1. júlom 2010, túto skutočnosť zverejní.

13 Účtovná jednotka uplatňuje zmenu účtovných zásad v súlade s IAS 8 od začiatku najskoršieho vykazovaného porovnávacieho obdobia.

▼**M33**

15 Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení a dopĺňa odsek 7. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.

▼**M53**

17 Štandardom IFRS 9 vydaným v júli 2014 sa zmenili odseky 4, 5, 7, 9 a 10 a vypustili sa odseky 14 a 16. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼**M33**

INTERPRETÁCIA IFRIC 20

Náklady na odstraňovanie skrývky v produkčnej fáze povrchovej ťažby

ODKAZY

— *Koncepčný rámec finančného výkazníctva*

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*

— IAS 2 *Zásoby*

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*

— IAS 38 *Nehmotný majetok*

ZÁKLADNÉ INFORMÁCIE

1 Pri operáciách povrchovej ťažby môžu účtovné jednotky považovať za potrebné odstrániť odpadový banský materiál („skrývka“) na získanie prístupu k ložiskám minerálnej rudy. Táto činnosť odstraňovania odpadu je známa ako „odstraňovanie skrývky“.

2 Počas vývojovej fázy bane (pred začatím produkcie) sa náklady na odstraňovanie skrývky zvyčajne kapitalizujú ako súčasť odpísateľných nákladov na stavbu, vývoj a konštrukciu bane. Tieto kapitalizované náklady sa odpisujú alebo amortizujú systematickým spôsobom, zvyčajne použitím výrobnej metódy, po začatí produkcie.

3 Banská účtovná jednotka môže počas produkčnej fázy bane pokračovať v odstraňovaní skrývky a môžu jej vznikať náklady na odstraňovanie skrývky.

4 Odstránený materiál pri odstraňovaní skrývky v produkčnej fáze nebude nevyhnutne 100 % odpad; často bude kombináciou rudy a odpadu. Pomer rudy k odpadu sa môže pohybovať od neekonomicky nízkeho stupňa k ziskovému vysokému stupňu. Odstránením materiálu s nízkym pomerom rudy k odpadu sa môže vyprodukovať určitý využiteľný materiál, ktorý sa môže použiť na vytváranie zásob. Týmto odstránením by sa takisto mohol poskytnúť prístup k hlbším vrstvám materiálu, ktoré majú vyšší pomer rudy k odpadu. Účtovnej jednotke tak môže z odstraňovania skrývky vzniknúť dvojaký úžitok: využiteľná ruda, ktorá sa môže použiť na vytváranie zásob, a lepší prístup k ďalším množstvám materiálu, ktorý sa bude ťažiť v budúcich obdobiach.

5 Táto interpretácia sa zaoberá otázkou, kedy a ako samostatne účtovať tieto dva úžitky vyplývajúce z odstraňovania skrývky, ako aj tým, ako prvotne a následne tieto úžitky oceňovať.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

6 Táto interpretácia sa vzťahuje na náklady na odstraňovanie odpadu, ktoré vzniknú pri činnostiach povrchovej ťažby počas produkčnej fázy bane („náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie“).

▼**M33**

OTÁZKY

7 Táto interpretácia sa zaoberá týmito otázkami:

(a) vykazovanie nákladov na odstraňovanie skrývky počas produkcie ako aktíva;

(b) prvotné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky; a

(c) následné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky.

KONSENZUS

Vykazovanie nákladov na odstraňovanie skrývky počas produkcie ako aktíva

8 V rozsahu, v ktorom je úžitok z odstraňovania skrývky realizovaný vo forme vytvorených zásob, účtuje účtovná jednotka náklady na odstraňovanie skrývky v súlade so zásadami štandardu IAS 2 *Zásoby*. V rozsahu, v ktorom je úžitkom lepší prístup k rude, vykazuje účtovná jednotka tieto náklady ako dlhodobý majetok, ak sú splnené kritériá v odseku 9. V tejto interpretácii sa dlhodobý majetok označuje ako „aktívum z odstraňovania skrývky“.

9 Účtovná jednotka vykazuje aktíva z odstraňovania skrývky vtedy a len vtedy, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

(a) je pravdepodobné, že účtovnej jednotke bude plynúť v súvislosti s odstraňovaním skrývky budúci ekonomický úžitok (lepší prístup k rudnému telesu);

(b) účtovná jednotka môže identifikovať zložku rudného telesa, ku ktorej sa zlepšil prístup; a

(c) náklady súvisiace s odstraňovaním skrývky v súvislosti s touto zložkou možno spoľahlivo oceniť.

10 Aktívum z odstraňovania skrývky sa účtuje ako zvýšenie alebo zlepšenie existujúceho aktíva. Inými slovami, aktívum z odstraňovania skrývky sa bude účtovať ako súčasť existujúceho aktíva.

11 Klasifikácia aktíva z odstraňovania skrývky ako hmotného alebo nehmotného majetku je rovnaká ako existujúceho aktíva. Inými slovami, povahou existujúceho aktíva sa určí, či účtovná jednotka klasifikuje aktívum z odstraňovania skrývky ako hmotné alebo nehmotné.

Prvotné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky

12 Účtovná jednotka prvotne ocení aktívum z odstraňovania skrývky v obstarávacej cene, ktorou je akumulácia nákladov priamo vzniknutých na uskutočnenie odstraňovania skrývky, ktorým sa zlepší prístup k identifikovanej zložke rudy, plus pridelenie priamo prideliteľných režijných nákladov. Pri odstraňovaní skrývky počas produkcie môže v rovnakom čase nastať niekoľko náhodných operácií, ktoré ale nie sú nevyhnutné na to, aby odstraňovanie skrývky počas produkcie pokračovalo podľa plánu. Náklady spojené s týmito náhodnými operáciami sa nezahŕňajú do nákladov na aktívum z odstraňovania skrývky.

▼M33

13 Ak náklady na aktívum z odstraňovania skrývky a na vyprodukované zásoby nie je možné identifikovať osobitne, účtovná jednotka priradí náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie k vytvoreným zásobám aj k aktívam z odstraňovania skrývky použitím priradenia, ktoré je založené na relevantnom opatrení produkcie. Toto opatrenie sa vypočítava pre určenú zložku rudného telesa a použije sa ako referenčná hodnota na určenie rozsahu, v ktorom nastala dodatočná činnosť vytvárania budúceho úžitku. Príklady takýchto opatrení zahŕňajú:

(a) náklady na vytvorené zásoby oproti očakávaným nákladom;

(b) objem vyťaženého odpadu oproti očakávanému objemu pre daný objem produkcie rudy; a

(c) obsah minerálu vo vyťaženej rude oproti očakávanému obsahu minerálu, ktorý sa má vyťažiť, pre dané množstvo vyprodukovanej rudy.

Následné oceňovanie aktíva z odstraňovania skrývky

14 Po prvotnom vykázaní sa aktívum z odstraňovania skrývky vykazuje buď v obstarávacej cene, alebo v precenenej hodnote zníženej o odpisy alebo amortizáciu a o straty zo zníženia hodnoty rovnakým spôsobom ako u existujúceho aktíva, ktorého je súčasťou.

15 Aktívum z odstraňovania skrývky sa odpisuje alebo amortizuje systematickým spôsobom počas očakávanej doby životnosti identifikovanej zložky rudného telesa, ktoré sa stane prístupnejšie v dôsledku odstraňovania skrývky. Použije sa výrobná metóda, pokiaľ nie je vhodnejšia iná metóda.

16 Očakávaná doba životnosti identifikovanej zložky rudy, ktorá sa používa na odpisovanie alebo amortizáciu aktíva z odstraňovania skrývky, sa bude odlišovať od očakávanej doby životnosti, ktorá sa používa na odpisovanie alebo amortizáciu samotnej bane a súvisiacich ťažobných aktív. Výnimkou sú tie obmedzené okolnosti, keď odstraňovanie skrývky poskytuje lepší prístup k celému alebo ostávajúcemu rudnému telesu. To môže napríklad nastať ku koncu doby životnosti bane, keď identifikovaná zložka predstavuje poslednú časť rudného telesa, ktoré sa má vyťažiť.

▼**M33**

Príloha A

Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tejto interpretácie a má rovnakú záväznosť ako ostatné časti interpretácie.

A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2013 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

A2 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na náklady na odstraňovanie skrývky počas produkcie, ktoré vznikli na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia alebo neskôr.

A3 Na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia sa každý predtým vykázaný zostatok aktíva, ktorý vyplynul z odstraňovania skrývky vykonaného počas produkčnej fázy („predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky“), reklasifikuje ako súčasť existujúceho aktíva, ku ktorému sa odstraňovanie skrývky vzťahovalo, a to v rozsahu, v ktorom zostáva identifikovateľná zložka rudného telesa, s ktorou predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky možno spojiť. Takéto zostatky sa odpisujú alebo amortizujú počas zostávajúcej očakávanej doby životnosti identifikovanej zložky rudného telesa, s ktorým zostatok každého predchádzajúceho aktíva z odstraňovania skrývky súvisí.

A4 Ak neexistuje identifikovateľná zložka rudného telesa, s ktorým toto predchádzajúce aktívum z odstraňovania skrývky súvisí, vykáže sa v počiatočných nerozdelených ziskoch na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia.

▼M41

IFRIC 21

Interpretácia IFRIC 21 Odvody [1]

ODKAZY

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 12 *Dane z príjmov*

— IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

— IAS 24 *Zverejnenia o spriaznených osobách*

— IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IFRIC 6 *Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu – odpad z elektrických a elektronických zariadení*

VÝCHODISKÁ

1. Vláda môže účtovnej jednotke uložiť odvod. Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva dostal žiadosti o usmernenie k účtovaniu odvodov v účtovnej závierke účtovnej jednotky, ktorá ich uhrádza. Otázkou je, kedy vykázať záväzok uhradiť odvod, ktorý sa účtuje v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Táto interpretácia sa zaoberá účtovaním záväzku uhradiť odvod, ak uvedený záväzok patrí do rozsahu pôsobnosti IAS 37. Takisto sa zaoberá účtovaním záväzku uhradiť odvod, ktorého časové vymedzenie a výška sú isté.

3. Táto interpretácia sa nezaoberá účtovaním nákladov, ktoré vznikajú vykázaním záväzku uhradiť odvod. Účtovné jednotky by mali uplatniť iné štandardy s cieľom rozhodnúť o tom, či vykázanie záväzku uhradiť odvod vedie k vzniku aktíva alebo nákladu.

4. Na účely tejto interpretácie je odvodom úbytok zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky, ktorý účtovným jednotkám ukladajú vlády v súlade s právnymi predpismi (t. j. zákonmi a/alebo inými právnymi predpismi), pričom ide o úbytok zdrojov iný než:

   a) úbytky zdrojov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti iných štandardov (napríklad dane z príjmov, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IAS 12 *Dane z príjmov*) a

   b) pokuty alebo iné penále uložené za porušenie právnych predpisov.

   „Vláda“ znamená vládu, vládne agentúry a podobné orgány, či sú miestne, národné alebo medzinárodné.

[1] Reprodukcia povolená v rámci Európskeho hospodárskeho priestoru. Všetky existujúce práva vyhradené mimo EHP, s výnimkou práva reprodukovania na účely osobného použitia alebo iného riadneho nakladania. Ďalšie informácie je možné získať od IASB na adrese: www.iasb.org

▼**M41**

5. Platba vykonaná účtovnou jednotkou za nadobudnutie aktíva alebo za poskytnutie služieb v rámci zmluvnej dohody s vládou vymedzenie odvodu nespĺňa.

6. Účtovná jednotka nie je povinná túto interpretáciu uplatniť na záväzky vyplývajúce zo systému obchodovania s emisiami.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Na objasnenie účtovania záväzku uhradiť odvod sa táto interpretácia zaoberá touto problematikou:

   a) Čo je zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik vykázania záväzku uhradiť odvod?

   b) Zakladá ekonomická nutnosť pokračovať v činnosti v budúcom období mimozmluvnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý bude vyvolaný činnosťou v uvedenom budúcom období?

   c) Znamená predpoklad nepretržitosti činnosti účtovnej jednotky, že účtovná jednotka má súčasnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý vyplynie činnosťou v budúcom období?

   d) Nastáva vykázanie záväzku uhradiť odvod v určitom časovom okamihu, alebo sa v niektorých prípadoch vyvinie postupne v priebehu času?

   e) Čo je zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik vykázania záväzku uhradiť odvod, ktorý je vyvolaný dosiahnutím minimálnej prahovej hodnoty?

   f) Sú zásady vykazovania záväzku uhradiť odvod v ročnej účtovnej závierke a vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka rovnaké?

KONSENZUS

8. Zaväzujúcou udalosťou, ktorá spôsobuje vznik záväzku uhradiť odvod, je činnosť stanovená právnymi predpismi, ktorá vyvolala úhradu odvodu. Napríklad ak je činnosťou, ktorá vyvolala úhradu výdavku, tvorba príjmov v bežnom období a výpočet uvedeného odvodu je založený na príjme, ktorý bol vytvorený v predchádzajúcom období, zaväzujúcou udalosťou pre uvedený odvod je tvorba príjmov v bežnom období. Tvorba príjmov v predchádzajúcom období je nevyhnutnou, ale nie dostačujúcou podmienkou vytvorenia súčasnej povinnosti.

9. Účtovná jednotka nemá mimozmluvnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý bude vyvolaný činnosťou v budúcom období, v dôsledku toho, že je účtovná jednotka ekonomicky donútená pokračovať v činnosti v uvedenom budúcom období.

10. Zostavovanie účtovnej závierky za predpokladu nepretržitosti činnosti účtovnej jednotky neznamená, že účtovná jednotka má súčasnú povinnosť uhradiť odvod, ktorý vyplynie činnosťou v budúcom období.

11. Záväzok uhradiť odvod sa vykazuje postupne, ak k zaväzujúcej udalosti dochádza v priebehu času (t. j. ak sa činnosť stanovená právnymi predpismi, ktorá vyvolá úhradu odvodu, uskutočňuje v priebehu času). Napríklad ak je zaväzujúcou udalosťou tvorba príjmov v priebehu času, zodpovedajúci záväzok sa vykazuje tak, ako účtovná jednotka tieto príjmy vytvára.

▼**M41**

12. Ak je povinnosť uhradiť odvod vyvolaná dosiahnutím minimálnej prahovej hodnoty, účtovanie záväzku, ktorý vzniká z uvedenej povinnosti, je v súlade so zásadami stanovenými v odsekoch 8 – 14 tejto interpretácie (najmä v odsekoch 8 a 11). Napríklad ak je zaväzujúcou udalosťou dosiahnutie minimálnej prahovej hodnoty činnosti (ako je napríklad minimálny objem vytvorených príjmov alebo predajov či výstupov produkcie), zodpovedajúci záväzok sa vykazuje v okamihu dosiahnutia uvedenej minimálnej prahovej hodnoty činnosti.

13. Účtovná jednotka uplatňuje vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka rovnaké zásady vykazovania, aké uplatňuje v ročnej účtovnej závierke. V dôsledku toho sa vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka záväzok uhradiť odvod:

    a) nevykazuje, ak na konci obdobia vykazovania v priebehu účtovného roka neexistuje žiadna súčasná povinnosť uhradiť odvod a

    b) vykazuje, ak na konci obdobia vykazovania v priebehu účtovného roka existuje súčasná povinnosť uhradiť odvod.

14. Účtovná jednotka vykazuje aktívum, ak odvod uhradila vopred, ale ešte nemá súčasnú povinnosť uhradiť uvedený odvod.

▼**M41**

Dodatok A

Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť interpretácie a má rovnakú záväznosť ako ostatné časti interpretácie.

A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

A2 Zmeny v účtovnej politike vyplývajúce z prvotného uplatnenia tejto interpretácie sa účtujú so spätnou platnosťou v súlade s IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*.

▼M61

Interpretácia IFRIC 22

Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku

ODKAZY

— Koncepčný rámec pre finančné výkazníctvo

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*

ZÁKLADNÉ INFORMÁCIE

1. V odseku 21 štandardu IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* sa od účtovnej jednotky vyžaduje, aby transakciu v cudzej mene pri prvotnom vykázaní zaznamenala vo svojej funkčnej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije aktuálny výmenný kurz medzi funkčnou menou a cudzou menou (výmenný kurz) k dátumu transakcie. V odseku 22 štandardu IAS 21 sa uvádza, že dátumom transakcie je dátum, keď sa transakcia prvýkrát kvalifikuje, aby bola vykázaná v súlade so štandardmi IFRS (štandardy).

2. Keď účtovná jednotka poskytuje alebo prijíma protihodnotu vo forme preddavku v cudzej mene, vo všeobecnosti vykazuje nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok ([1]) pred vykázaním súvisiaceho majetku, nákladu alebo výnosu. Súvisiacim majetkom, nákladom alebo výnosom (alebo ich časťou) je suma vykázaná uplatnením príslušných štandardov, čo vedie k ukončeniu vykazovania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku.

3. Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (výbor pre interpretáciu) pôvodne dostal otázku, ako určiť „dátum transakcie“ pri uplatňovaní odsekov 21 až 22 štandardu IAS 21, keď sa vykazuje výnos. Daná otázka sa konkrétne týkala okolností, za ktorých účtovná jednotka vykazuje nepeňažný záväzok vznikajúci pri prijatí protihodnoty vo forme preddavku pred tým, než vykáže súvisiaci výnos. Pri diskusii o tejto problematike výbor pre interpretáciu konštatoval, že prijatie alebo poskytnutie protihodnoty vo forme preddavku v cudzej mene sa neobmedzuje na výnosové transakcie. Podľa toho sa výbor pre interpretáciu rozhodol vyjasniť dátum transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom vykázaní súvisiaceho majetku, nákladu alebo výnosu, keď účtovná jednotka prijala alebo poskytla protihodnotu vo forme preddavku v cudzej mene.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

4. Táto interpretácia sa vzťahuje na transakciu v cudzej mene (alebo jej časť), keď účtovná jednotka vykazuje nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku pred tým, než účtovná jednotka vykáže súvisiaci majetok, náklad alebo výnos (alebo ich časť).

5. Táto interpretácia sa neuplatňuje v prípade, keď účtovná jednotka oceňuje súvisiaci majetok, náklad alebo výnos pri prvotnom vykázaní:

   a) reálnou hodnotou alebo

   b) reálnou hodnotou protihodnoty poskytnutej alebo prijatej k inému dátumu, než je dátum prvotného vykázania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku (napríklad ocenenie goodwillu uplatnením štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie*).

([1]) Napríklad v odseku 106 štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* sa vyžaduje, že ak zákazník uhradí protihodnotu alebo ak má účtovná jednotka právo na protihodnotu, ktoré je nepodmienené (t. j. pohľadávka), predtým, ako účtovná jednotka prevedie tovar alebo službu na zákazníka, účtovná jednotka prezentuje zmluvu ako zmluvný záväzok pri vykonaní platby alebo pri jej splatnosti (podľa toho, čo nastane skôr).

▼**M61**

6. Účtovná jednotka nie je povinná uplatniť túto interpretáciu na:

   a) dane z príjmov alebo

   b) poistné zmluvy (vrátane zmlúv o zaistení), ktoré vydáva, alebo na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

7. Táto interpretácia sa zaoberá tým, ako určiť dátum transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom vykázaní súvisiaceho majetku, nákladu alebo výnosu (alebo ich časti), pri ukončení vykazovania nepeňažného majetku alebo nepeňažného záväzku, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku v cudzej mene.

KONSENZUS

8. Pri uplatnení odsekov 21 až 22 štandardu IAS 21 je dátumom transakcie na účely určenia výmenného kurzu, ktorý sa má použiť pri prvotnom vykázaní súvisiaceho majetku, nákladu alebo výnosu (alebo ich časti), dátum, ku ktorému účtovná jednotka prvotne vykázala nepeňažný majetok alebo nepeňažný záväzok, ktoré vznikli pri poskytnutí alebo prijatí protihodnoty vo forme preddavku.

9. Ak existuje viacej poskytnutí alebo prijatí vo forme preddavku, účtovná jednotka určí dátum transakcie pre každé poskytnutie alebo prijatie protihodnoty vo forme preddavku.

▼**M61**

Dodatok A

Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť IFRIC 22 a má rovnakú platnosť ako ostatné časti IFRIC 22.

DÁTUM ÚČINNOSTI

A1 Účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

A2 Pri prvotnom uplatnení účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu buď:

a) retrospektívne pri uplatnení štandardu IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, alebo

b) prospektívne na všetok majetok, náklady a výnosy v rozsahu pôsobnosti tejto interpretácie prvotne vykázané na alebo po:

i) začiatku obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje túto interpretáciu, alebo

ii) začiatku predchádzajúceho obdobia vykazovania prezentovaného ako porovnávacie informácie v účtovnej závierke obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka po prvýkrát uplatňuje túto interpretáciu.

A3 Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje odsek A2 písm. b), pri prvotnom uplatnení uplatňuje túto interpretáciu na majetok, náklady a výnosy prvotne vykázané na alebo po začiatku obdobia vykazovania v odseku A2 písm. b) bode i) alebo ii), za ktoré účtovná jednotka vykázala nepeňažný majetok alebo nepeňažné záväzky, ktoré vznikli pri protihodnote vo forme preddavku pred uvedeným dátumom.

▼**M61**

Dodatok B

Zmena obsiahnutá v tomto dodatku sa uplatňuje na ročné obdobia vykazovania, ktoré sa začínajú 1. januára 2018 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, uplatňuje na toto skoršie obdobie aj túto zmenu.

Zmena IFRS 1 ***Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva***

Dopĺňa sa odsek 39AC.

39AC Interpretáciou IFRIC 22 *Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku* sa doplnil odsek D36 a zmenil odsek D1. Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu, keď uplatňuje IFRIC 22.

V dodatku D sa mení odsek D1. Dopĺňa sa nadpis a odsek D36.

D1 Účtovná jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z týchto výnimiek:

a) platobné transakcie na základe podielov (odseky D2 a D3);

b) …

t) určenie zmlúv o nákupe alebo predaji nefinančnej položky (odsek D33);

u) výnos (odseky D34 a D35) a

v) transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku (odsek D36).

Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku

D36 Prvouplatňovateľ nemusí uplatniť IFRIC 22 *Transakcie v cudzej mene a protihodnota vo forme preddavku* na majetok, výdavky a výnosy v rozsahu pôsobnosti uvedenej interpretácie prvotne vykázané pred dátumom prechodu na štandardy IFRS.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-7

Zavedenie meny euro

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 10 *Udalosti po* ►M5 *období vykazovania* ◄ (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (v znení revízie z roku 2003)

▼M11

— IAS 27 *Konsolidovaná a individuálna účtovná závierka* (v znení zmien a doplnení z roku 2008)

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Od 1. januára 1999 sa nadobudnutím účinnosti Hospodárskej a menovej únie (EMÚ) euro stane samostatnou menou a menové kurzy medzi eurom a zúčastnenými národnými menami budú neodvolateľne fixne stanovené, t. j. riziko následných kurzových rozdielov súvisiacich s týmito menami sa od tohto dátumu eliminuje.

2. Otázkou je uplatňovanie IAS 21 na prechod z národných mien zúčastnených členských štátov Európskej únie na euro („prechod na euro“).

KONSENZUS

3. Požiadavky IAS 21 týkajúce sa prepočtu transakcií v cudzej mene a účtovnej závierky zahraničných prevádzok by sa mali prísne uplatňovať na prechod na euro. Platí to rovnako na stanovenie pevných menových kurzov v prípadoch, keď krajiny vstúpia do EMÚ v neskorších obdobiach.

4. To znamená najmä, že:

a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu záverečným kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite s výnimkou prípadu, keď účtovná jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú politiku na kurzové zisky a straty týkajúce sa zabezpečenia menového rizika predpokladanej transakcie;

▼M11

b) kumulované kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí, vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa akumulujú vo vlastnom imaní a reklasifikujú sa z vlastného imania do hospodárskeho výsledku iba pri vyradení alebo čiastočnom vyradení čistej investície do zahraničnej prevádzky, a

▼B

c) kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu záväzkov uvedených v zúčastnených menách sa nezahrnú do účtovnej hodnoty súvisiaceho majetku.

DÁTUM KONSENZU

Október 1997.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 1. júna 1998. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

▼M5

IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 4. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼M11

IAS 27 (v znení zmien a doplnení z roku 2008, ktoré urobila Rada pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 2008) zmenil a doplnil odsek 4 písm. b). Účtovná jednotka uplatní túto zmenu a doplnenie na účtovné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 27 (zmenený a doplnený v roku 2008) na skoršie obdobie, uvedená zmena a doplnenie sa uplatnia na toto skoršie obdobie.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-10

Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. V niektorých krajinách môže byť štátna pomoc účtovným jednotkám zameraná na povzbudenie alebo dlhodobú pomoc podnikateľských činností, buď v určitých oblastiach alebo priemyselných odvetviach. Podmienky na získanie tejto pomoci nemusia bezprostredne súvisieť s prevádzkovými činnosťami účtovnej jednotky. Príkladom takejto pomoci sú prevody prostriedkov štátu účtovným jednotkám, ktoré:

   a) vykonávajú činnosť v konkrétnom priemyselnom odvetví;

   b) pokračujú v činnosti v nedávno sprivatizovaných priemyselných odvetviach alebo

   c) začínajú alebo pokračujú v podnikaní v nerozvinutých oblastiach.

2. Otázkou je, či táto štátna pomoc je „štátnou dotáciou“ v rámci rozsahu pôsobnosti IAS 20, a preto by sa mala zaúčtovať v súlade s týmto štandardom.

KONSENZUS

3. Štátna pomoc účtovným jednotkám zodpovedá definícii štátnej dotácie v IAS 20 dokonca aj vtedy, keď neexistujú podmienky, ktoré sa špecificky vzťahujú na prevádzkové činnosti účtovnej jednotky, iné než je požiadavka vykonávať činnosť v určitých regiónoch alebo priemyselných odvetviach. Takéto dotácie sa preto neúčtujú priamo v prospech ►M5 podielov akcionárov ◄.

DÁTUM KONSENZU

Január 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia sa nadobúda účinnosť 1. augusta 1998. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8.

▼M32

_____

_____

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-15

Operatívny lízing – stimuly

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Pri rokovaní o novej už existujúcej zmluvy o operatívnom lízingu alebo jej obnove môže prenajímateľ nájomcovi poskytnúť stimuly na uzatvorenie dohody. Príkladom stimulov je, ak prenajímateľ nájomcovi vopred zaplatí v hotovosti, prípadne uhradí alebo na seba prevezme náklady nájomcu (napríklad náklady na presun, zlepšenie predmetu lízingu a náklady spojené s už existujúcim zmluvným záväzkom prenajímateľa). Inou alternatívou je, ak sa pre začiatočné obdobie lízingového vzťahu dohodnú nulové alebo znížené lízingové splátky.

2. Otázkou je, ako stimuly poskytnuté pri operatívnom lízingu vykázať v účtovných závierkach prenajímateľa a nájomcu.

KONSENZUS

3. Všetky stimuly vynaložené s cieľom uzavrieť novú alebo obnoviť už existujúcu dohodu o operatívnom lízingu sa vykážu ako neoddeliteľná súčasť zmluvnej odmeny dohodnutej za používanie prenajatého majetku bez ohľadu na charakter alebo formu stimulu alebo načasovanie platieb.

4. Prenajímateľ vykáže celkové náklady na stimuly ako zníženie výnosov z nájomného rovnomerne počas obdobia lízingového vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu zníženia úžitku z prenajatého majetku.

5. Nájomca vykáže celkový úžitok stimulov ako zníženie nákladov za nájomné rovnomerne počas obdobia lízingového vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu úžitku nájomcu z používania prenajatého majetku.

6. Náklady, ktoré vznikli nájomcovi vrátane nákladov spojených s už existujúcou nájomnou zmluvou (napríklad náklady na ukončenie, presun alebo zlepšenie predmetu lízingu), nájomca zaúčtuje v súlade so štandardmi platnými pre tieto náklady vrátane nákladov skutočne uhradených na základe dohôd o stimuloch.

DÁTUM KONSENZU

Jún 1998.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť pre lízingové obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1999 alebo neskôr.

▼M33

_____

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-25

Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej ►M5 vlastníkov ◄

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 12 *Dane z príjmov*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej ►M5 vlastníkov ◄ môže mať pre účtovnú jednotku za následok zvýšenie alebo zníženie daňových záväzkov alebo pohľadávok. Môže to nastať napríklad v dôsledku verejného upísania majetkových nástrojov účtovnej jednotky alebo v dôsledku reštrukturalizácie jej vlastného imania. Stať sa to môže aj v dôsledku presťahovania väčšinového akcionára do zahraničia. V dôsledku takýchto udalostí môže byť účtovná jednotka inak zdaňovaná; môže napríklad získať alebo stratiť daňové stimuly, prípadne v budúcnosti podliehať inej sadzbe dane.

2. Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej ►M5 vlastníkov ◄ môže bezprostredne ovplyvniť splatné daňové záväzky alebo pohľadávky účtovnej jednotky. Takáto zmena môže tiež zvýšiť alebo znížiť odložené daňové záväzky a pohľadávky, ktoré účtovná jednotka vykazuje v závislosti od účinku zmeny daňovej situácie na daňové dôsledky, ktoré vyplynú z úhrady alebo vysporiadania účtovnej hodnoty aktív a záväzkov účtovnej jednotky.

3. Otázkou je, ako by účtovná jednotka mala zaúčtovať daňové dôsledky zmeny svojej daňovej situácie alebo daňovej situácie svojich ►M5 vlastníkov ◄.

KONSENZUS

▼M5

4. Zmena daňovej situácie účtovnej jednotky alebo jej ►M5 vlastníkov ◄ nevedie k zvýšeniu ani zníženiu súm vykazovaných priamo mimo zisku alebo straty. Dôsledky, ktoré zo zmeny daňovej situácie vyplývajú pre splatné a odložené dane, sa zahrnú do zisku alebo straty za obdobie, pokiaľ tieto dôsledky nesúvisia s transakciami a udalosťami, ktorých výsledkom je, že sa v tom istom alebo v inom období účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vykazovanej sumy vlastného imania alebo sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku. Uvedené daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na zmeny vykazovanej sumy vlastného imania v tom istom alebo v inom období (nezahrnuté do hospodárskeho výsledku), sa účtujú priamo do vlastného imania. Daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na sumy vykázané v ostatných súčastiach komplexného výsledku, sa vykazujú v ostatných súčastiach komplexného výsledku.

▼**B**

DÁTUM KONSENZU

August 1999.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Tento konsenzus nadobúda účinnosť 15. júla 2000. Zmeny v účtovnej politike sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

▼**M5**

IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) zmenil a doplnil terminológiu používanú v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil a doplnil odsek 4. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny a doplnenia na toto skoršie obdobie.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-27

Vyhodnocovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

▼M52 _____

▼B

— IAS 17 *Lízing* (v znení revízie z roku 2003)

▼M52 _____

▼B

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

▼M53 _____

▼B

— IFRS 4 *Poistné zmluvy*

▼M53

— IFRS 9 *Finančné nástroje*

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka môže s osobou alebo osobami, ktoré nie sú spriaznenými osobami (s investorom), uzatvoriť transakciu alebo sériu štruktúrovaných transakcií (dohodu) zahŕňajúcu právnu formu lízingu. Môže napríklad prenajať majetok investorovi a ten istý majetok vziať spätne na lízing, prípadne majetok právoplatne predať a ten istý majetok vziať spätne na lízing. Formy a podmienky jednotlivých dohôd sa môžu značne líšiť. V prípade lízingu a spätného lízingu sa môže stať, že dohoda bude koncipovaná tak, aby investor získal daňové zvýhodnenie, o ktoré sa podelí s účtovnou jednotkou vo forme poplatku, a nie prevodom práva na využívanie majetku.

2. Ak dohoda s investorom zahŕňa právnu formu lízingu, otázkou je:

   a) ako určiť, či sú transakcie v sérii transakcií prepojené a mali by sa zaúčtovať ako jedna transakcia;

   b) či dohoda zodpovedá definícii lízingu v zmysle IAS 17; a ak nie,

      i) či prípadne existujúci osobitný investičný účet a povinnosť platiť lízingové splátky predstavujú aktíva a záväzky jednotky (pozri napríklad prípad uvedený v dodatku A odseku A2 písm. a);

▼B

ii) ako má účtovná jednotka zaúčtovať iné záväzky vyplývajúce z dohody a

iii) ako má účtovná jednotka zaúčtovať poplatok, ktorý možno dostane od investora.

KONSENZUS

3. Séria transakcií, ktoré zahŕňajú právnu formu lízingu, predstavuje prepojené transakcie a zaúčtuje sa ako jedna transakcia, keď celkový ekonomický účinok nemožno pochopiť bez odvolania sa na danú sériu transakcií ako celok. Príkladom je prípad, keď sa séria navzájom úzko súvisiacich transakcií prerokuje ako jediná transakcia a transakcie sa uskutočnia súčasne alebo bezprostredne jedna za druhou. (Názorné uplatňovanie tejto interpretácie je uvedené v dodatku A.)

4. Účtovanie musí byť odrazom podstaty dohody. Na určenie podstaty dohody treba posúdiť všetky jej hľadiská a dôsledky, pričom hlavný dôraz treba klásť na hľadiská a dôsledky s ekonomickými účinkami.

5. IAS 17 platí vtedy, keď podstata dohody zahŕňa prevod práva na používanie majetku na dohodnutý čas. K ukazovateľom, ktoré jednotlivo nasvedčujú, že dohoda v podstate nemusí zahŕňať lízing v zmysle IAS 17 (názorné uplatňovanie tejto interpretácie je v dodatku B), patria:

a) účtovná jednotka si ponechá všetky riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom podkladového majetku a má v podstate rovnaké práva používať ho, aké mala pred dohodou;

b) hlavným dôvodom dohody je dosiahnutie určitého daňového výsledku, a nie prevod užívateľského práva majetku, a

c) zahŕňa opciu, pričom vďaka podmienkam je jej uplatnenie takmer isté (napríklad predkupné právo, ktoré možno uplatniť za cenu dostatočne vyššiu než očakávaná reálna hodnota v čase, keď sa opciu stane uplatniteľnou).

6. Pri určení, či osobitný investičný účet a povinnosť platiť lízingové splátky v podstate predstavujú aktíva a záväzky účtovnej jednotky, sa uplatňujú definície a návod uvedené v koncepčnom rámci v odsekoch 49 až 64. K ukazovateľom, ktoré spoločne nasvedčujú, že osobitný investičný účet a záväzok splácať lízingové splátky v podstate nezodpovedajú definícii aktíva ani definícii záväzku a účtovná jednotka ich nemá vykazovať, patria tieto ukazovatele:

a) účtovná jednotka pri sledovaní vlastných cieľov nemá vplyv na investičný účet a nie je povinná platiť lízingové splátky. Tento prípad nastáva napríklad vtedy, keď sa na osobitný investičný účet vloží záloha určená na ochranu investora, ktorú možno použiť iba na platby v prospech investora, a investor súhlasí, aby sa povinnosť platiť lízingové splátky realizovala z prostriedkov na investičnom účte, pričom účtovná jednotka nemá možnosť zadržať platby realizované z investičného účtu v prospech investora;

b) pre účtovnú jednotku predstavuje nepatrné riziko skutočnosť, že bude musieť vrátiť celú sumu predstavujúcu poplatok prijatý od investora a zaplatiť prípadne aj ďalšiu sumu, prípadne, ak neprijala žiaden poplatok, nepatrné riziko, že bude musieť zaplatiť sumu vyplývajúcu z iných záväzkov (napríklad zo záruky). Nepatrné riziko existuje vtedy, keď napríklad podmienky dohody vyžadujú investovanie vopred zaplatenej zálohy do nerizikových aktív, od ktorých sa očakáva, že vytvoria dostatočné peňažné toky na uspokojenie záväzku platiť lízingové splátky, a

▼B

c) jedinými peňažnými tokmi inými než začiatočné peňažné toky na začiatku dohody, ktoré sa očakávajú na základe dohody, sú lízingové splátky uspokojované výhradne z prostriedkov čerpaných z osobitného investičného účtu zriadeného so začiatočnými peňažnými tokmi.

▼M53

7. Ostatné záväzky vyplývajúce z dohody vrátane poskytnutých záruk a záväzkov vyplývajúcich z predčasného ukončenia dohody sa v závislosti od podmienok účtujú v súlade s IAS 37, IFRS 4 alebo IFRS 9.

▼M52

8. Požiadavky štandardu IFRS 15 sa uplatňujú na skutočnosti a okolnosti každej dohody, aby sa zistilo, kedy treba vykázať poplatok ako výnos, ktorý účtovná jednotka môže prípadne prijať. Zohľadňujú sa skutočnosti ako prípadná pokračujúca zainteresovanosť v podobe významných budúcich povinností plnenia zmluvy potrebných na získanie poplatku, prípadné nepostúpené riziká, podmienky všetkých záručných dohôd a riziko vrátenia poplatku. K ukazovateľom, ktoré samostatne nasvedčujú, že je nevhodné vykázať celý poplatok ako výnos v čase jeho prijatia, ak bol prijatý na začiatku dohody, patria tieto ukazovatele:

▼B

a) záväzok vykonávať určité významné činnosti alebo záväzok zdržať sa ich vykonávania je podmienkou na získanie výnosu, takže realizácia zákonne záväznej dohody nie je tým najdôležitejším aktom, ktorý dohoda vyžaduje;

b) na využívanie podkladového majetku sa stanovili také obmedzenia, že účtovnej jednotke prakticky bránia a významne menia jej schopnosť daný majetok využívať (t. j. spotrebovať, predať alebo zriadiť k nemu záložné právo a použiť ho ako zábezpeku);

c) pravdepodobnosť vrátenia akejkoľvek sumy z poplatku a prípadnej platby ďalších súm nie je malá. Tento prípad nastane, ak napríklad:

i) podkladový majetok nie je špeciálny majetok, ktorý účtová jednotka potrebuje na vykonávanie svojej činnosti, a preto je možné, že účtovná jednotka zaplatí určitú sumu, aby predčasne ukončila platnosť dohody, alebo

ii) účtovná jednotka je na základe podmienok dohody povinná, prípadne môže čiastočne alebo celkom rozhodnúť na základe vlastnej úvahy o tom, či vopred zaplatenú sumu investuje do majetku spojeného s viac ako iba nevýznamným rizikom (napríklad menovým, úrokovým alebo úverovým rizikom). Riziko, že by hodnota investícii nestačila na uspokojenie záväzku splácať lízingové splátky, za takýchto okolnosti nie je malé, a preto je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude musieť zaplatiť určitú sumu.

9. Poplatok treba vykázať vo výkaze ziskov a strát na základe jeho ekonomickej podstaty a charakteru.

ZVEREJNENIE

10. Pri určovaní vhodných zverejnení potrebných na pochopenie dohody, ktorá v podstate nezahŕňa lízing v súlade s IAS 17, a použitého spôsobu účtovania treba brať do úvahy všetky aspekty danej dohody. V každom období, v ktorom dohoda existuje, účtovná jednotka zverejní:

▼B

a) opis dohody vrátane:

i) podkladového aktíva a všetkých obmedzení týkajúcich sa jeho používania;

ii) lehoty platnosti a ostatné významné podmienky dohody;

iii) navzájom prepojené transakcie vrátane všetkých opcií a

b) spôsob účtovania uplatnený na prijaté poplatky, sumu vykázanú ako výnos za účtovné obdobie a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, do ktorej je zahrnutá.

11. Údaje podľa odseku 10 tejto interpretácie sa poskytujú jednotlivo za každú dohodu alebo súhrnne za každú skupinu dohôd. Trieda je zoskupenie dohôd s podkladovým majetkom podobného charakteru (napríklad elektrárne).

DÁTUM KONSENZU

Február 2000.

DÁTUM ÚČINNOSTI

▼M53

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001. Zmeny v účtovnej politike sa účtujú v súlade s IAS 8.

Štandardom IFRS 9 sa zmenil odsek 7 Účtovná jednotka uplatňuje uvedenú zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 9.

▼M52

Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenila časť „Odkazy“ a odsek 8 Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-29

▼M9

Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: Zverejňovanie

▼B

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka (prevádzkovateľ ►M9 ———— ◄) môže uzatvoriť dohodu s inou účtovnou jednotkou (►M9 zadávateľ ◄) s cieľom poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k významným hospodárskym a spoločenským zariadeniam. ►M9 Zadávateľom ◄ môže byť účtovná jednotka z verejného alebo súkromného sektora, vrátane štátneho orgánu. Príkladmi zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb sú zariadenia na úpravu a dodávku vody, diaľnice, parkoviská, tunely, mosty, letiská a telekomunikačné siete. Príkladom zmlúv, ktoré nie sú zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb, je prevádzka vnútorných služieb, ktoré účtovná jednotka zabezpečí uzatvorením zmluvy s externým dodávateľom (napríklad jedáleň pre zamestnancov, údržba budovy, vedenie účtovníctva alebo funkcie informačných technológií).

2. Zmluva o licencii na poskytovanie služieb vo všeobecnosti zahŕňa prenesenie práva ►M9 zadávateľa ◄ počas stanoveného obdobia na prevádzkovateľa:

   a) právo poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam, a

   b) v niektorých prípadoch právo využívať bližšie určený hmotný majetok, nehmotný majetok, alebo finančné aktíva;

   ako výmenu za prevádzkovateľov:

   c) záväzok poskytovať počas trvania licencie služby určité obdobie za určitých podmienok a

   d) prípadne záväzok vrátiť na konci doby platnosti licencie prebraté na začiatku obdobia platnosti a/alebo získané počas obdobia platnosti zmluvy o licencii.

3. Spoločnou črtou všetkých zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb je, že prevádzkovateľ preberá právo a povinnosť poskytovať verejné služby.

4. Problémom je, aké informácie by sa mali zverejniť v poznámkach k účtovnej závierke prevádzkovateľa ►M9 ———— ◄ a ►M9 zadávateľa ◄.

▼B

5. Určitými stránkami a zverejneniami v súvislosti s niektorými zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb sa už zaoberali existujúce Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (napríklad IAS 16 sa uplatňuje na nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, IAS 17 sa uplatňuje na lízing majetku a IAS 38 sa uplatňuje na nadobudnutie nehmotného majetku). Zmluva o licencii na poskytovanie služieb však môže obsahovať exekučné zmluvy, ktorými sa nezaoberajú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva, pokiaľ tieto zmluvy nie sú nevýhodné, na také sa uplatňuje IAS 37. Táto interpretácia sa preto zaoberá dodatočnými zverejneniami o zmluvách o licenciách na poskytovanie služieb.

KONSENZUS

6. Pri určovaní primeraného zverejnenia v poznámkach k účtovnej závierke sa berú do úvahy všetky hľadiská zmluvy o licencii na poskytovanie služieb. Prevádzkovateľ ►M9 ——————— ◄ a ►M9 zadávateľ ◄ zverejnia za každé obdobie tieto skutočnosti:

a) opis zmluvy,

b) dôležité podmienky zmluvy, ktoré môžu mať vplyv na sumu, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napríklad lehota platnosti licencie, termíny nového stanovenia cien a východisko, na základe ktorého sa určí stanovenie cien alebo nové prerokovanie);

c) charakter a rozsah (napríklad množstvo, časové obdobie alebo prípadne suma):

i) práv používať bližšie určený majetok;

ii) povinností poskytovať služby alebo práv očakávať poskytovanie služieb;

iii) povinností získať alebo postaviť nehnuteľnosť, závod a zariadenie;

iv) povinností odovzdať alebo právo prijať bližšie určený majetok na konci lehoty trvania zmluvy;

v) možností obnovenia a vypovedania a

vi) ostatných práv a povinností (napríklad veľké generálne opravy) a

d) zmeny v zmluvách, ktoré sa vyskytnú počas daného obdobia ►M9 ; a ◄

▼M9

e) akým spôsobom bolo dojednanie o poskytovaní služieb klasifikované.

6A. Prevádzkovateľ uverejní výšku príjmov a ziskov alebo strát vykázaných za obdobie, počas ktorého došlo k výmene služieb spojených s výstavbou za finančné aktíva alebo nehmotné aktíva.

▼B

7. Zverejnenia požadované v súlade s odsekom 6 tejto interpretácie sa poskytujú jednotlivo pre každú zmluvu o licencii na poskytovanie služieb alebo v súhrne pre každú triedu zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb. Trieda je zoskupenie zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobného charakteru (napríklad výber mýta, telekomunikačné služby a služby týkajúce sa úpravy vody).

▼B

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-31

Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby

ODKAZY

— IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*

— IAS 18 *Výnosy*

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovná jednotka (predávajúci) môže uzatvoriť zmluvu o výmennom obchode s cieľom poskytovať reklamné služby ako výmenu za prijatie reklamných služieb od svojho zákazníka (zákazník). Reklamné služby môžu byť zobrazené na webových stránkach alebo na miestach určených na plagátovanie, vysielané v televízii alebo v rozhlase, uverejnené v časopisoch alebo v novinách, alebo predstavené v inom médiu.

2. V niektorých prípadoch nedochádza medzi týmito účtovnými jednotkami k platbe v hotovosti alebo k inej forme odplaty. V niektorých iných prípadoch dochádza aj k vzájomnej výmene rovnakej alebo približne rovnakej sumy v hotovosti alebo inej protislužby.

3. Predávajúci, ktorý poskytuje reklamné služby v rámci svojich bežných činností, zaznamená výnos z výmenných obchodov zahŕňajúcich reklamné služby podľa IAS 18, ak popri ostatných kritériách tieto vzájomne vymenené služby sa od seba odlišujú (IAS 18 ods. 12) a výšku výnosu je možné spoľahlivo oceniť [IAS 18 ods. 20 písm. a)]. Táto interpretácia sa uplatňuje iba na výmenu reklamných služieb, ktoré sú navzájom odlišné. Výmena podobných reklamných služieb nie je transakciou, ktorá vytvára výnos podľa IAS 18.

4. Otázkou je, za akých okolností dokáže predávajúci spoľahlivo oceniť výnos na základe reálnej hodnoty reklamných služieb prijatých alebo poskytnutých vo výmennom obchode.

KONSENZUS

5. Výnos z výmenného obchodu, ktorý obsahuje reklamné služby, nie je možné spoľahlivo oceniť na základe reálnej hodnoty prijatých reklamných služieb. Predávajúci však môže spoľahlivo oceniť výnos na základe reálnej hodnoty reklamných služieb, ktoré poskytuje vo výmennom obchode, a to s odkazom na nevýmenné obchody, ktoré:

   a) obsahujú reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;

   b) sa často vyskytujú;

   c) predstavujú väčší počet transakcií a vyššiu sumu v porovnaní so všetkými transakciami s cieľom poskytovať reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;

   d) zahŕňajú platbu v hotovosti a/alebo inú formu odplaty (napríklad obchodovateľné cenné papiere, nepeňažné aktíva a iné služby), ktorá má spoľahlivo merateľnú reálnu hodnotu, a

   e) nezahŕňajú zmluvného partnera, ktorý je ten istý ako v danej výmennej obchodnej transakcii.

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 31. decembra 2001. Zmeny v účtovných metódach sa zaúčtujú v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA SIC-32

Nehmotný majetok – náklady na webovú lokalitu

ODKAZY

▼M5

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

▼B

— IAS 2 *Zásoby* (v znení revízie z roku 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 17 *Lízingy* (v znení revízie z roku 2003)

— IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (v znení revízie z roku 2004)

— IAS 38 *Nehmotný majetok* (v znení revízie z roku 2004)

— IFRS 3 *Podnikové kombinácie*

▼M52

— IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*

▼B

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

1. Účtovnej jednotke môžu vzniknúť interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality, ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky, alebo ku ktorej je prístup zvonku. Webová lokalita určená na prístup zvonku sa môže používať na rôzne účely, ako napríklad na podporu predaja a reklamu vlastných výrobkov a služieb účtovnej jednotky, poskytovanie elektronických služieb a predaj výrobkov a služieb. Webová lokalita určená na vnútropodnikové použitie sa môže použiť na uchovávanie dokumentov o politike spoločnosti a údajov o zákazníkoch, ako aj na vyhľadávanie relevantných informácií.

2. Štádiá vývoja webovej lokality je možné opísať takto:

   a) plánovanie – patrí sem vykonanie štúdií uskutočniteľnosti, vymedzenie cieľov a bližšie určenie technických podmienok, vyhodnotenie alternatív a výber priorít;

   b) použitie a vývoj infraštruktúry – patrí sem získanie názvu domény, kúpa a vývoj hardvéru a operačného softvéru, inštalovanie vyvinutých aplikácií a záťažové testy;

   c) vývoj grafického návrhu – patrí sem navrhovanie vzhľadu webových stránok;

   d) vývoj obsahu – patrí sem vytvorenie, nákup, príprava a prenos textových alebo grafických informácií na webovú lokalitu v priebehu dokončovania jej vývoja. Tieto informácie sa môžu uchovávať v oddelených databázach, ktoré sú integrované do webovej lokality (alebo ku ktorým je prístup z tejto webovej lokality), alebo ktoré sú zakódované priamo do webových lokalít.

3. Po dokončení vývoja webovej lokality sa začína štádium prevádzky. Počas tohto štádia účtovná jednotka udržiava a zlepšuje aplikácie, infraštruktúru, grafický návrh a obsah webovej lokality.

4. Pri účtovaní interných výdavkov na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality, ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky, alebo ku ktorej je prístup zvonku, sú tieto otázky:

   a) či webová lokalita je vnútorne vytvoreným nehmotným majetkom, na ktorý sa vzťahujú požiadavky IAS 38, a

▼B

b) ktorá metóda je na zaúčtovanie takýchto výdavkov vhodná.

5. Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkovanie hardvéru (napríklad webové servery, dočasné servery, prevádzkové servery a pripojenie na internet) webovej lokality. Takéto výdavky sa účtujú v súlade s IAS 16. ►M5 Navyše, ak účtovnej jednotke vzniknú výdavky na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hostiteľom webovej lokality účtovnej jednotky, tieto výdavky sa vykazujú ako náklady v čase prijatia daných služieb podľa IAS 1.88 a *Koncepčného rámca*. ◄

6. IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka má na predaj v rámci bežnej činnosti (pozri IAS 2 a IAS 11) alebo lízingy, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IAS 17. Podľa toho sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj a prevádzku webovej lokality (alebo softvéru webovej lokality), ktorá je určená na predaj inej účtovnej jednotke. Keď sa webová lokalita prenajme na základe operatívneho lízingu, prenajímateľ uplatní túto interpretáciu. Keď sa webová lokalita prenajme na základe finančného lízingu, nájomca uplatní túto interpretáciu po prvotnom vykázaní prenajatého majetku.

KONSENZUS

7. Vlastná webová lokalita účtovnej jednotky, ktorá vzniká ako výsledok vývojových prác a ku ktorej je prístup v rámci účtovnej jednotky alebo zvonku, je vnútorne vytvoreným nehmotným majetkom, ktorý podlieha požiadavkám IAS 38.

8. Webová lokalita, k vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa vykazuje ako nehmotný majetok výlučne v prípade, popri dodržiavaní súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38 ods. 21 na vykazovanie a prvotné ocenenie, ak účtovná jednotka splní požiadavky uvedené v IAS 38 ods. 57. Účtovná jednotka môže byť schopná splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jej webová lokalita bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38 ods. 57 písm. d), keď napríklad webová lokalita je schopná generovať výnosy, vrátane priamych výnosov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Účtovná jednotka nie je schopná preukázať ako webová lokalita vyvinutá iba alebo najmä na účely propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb, bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdavky na vývoj tejto webovej lokality vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

9. Akékoľvek interné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej webovej lokality účtovnej jednotky sa účtujú v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdavok vzniká (napríklad školenie zamestnancov a údržba webovej lokality) a štádium vývoja alebo štádium po vývoji webovej lokality, sa vyhodnotí s cieľom určiť vhodný spôsob účtovania (ďalšie usmernenia obsahuje dodatok k tejto interpretácii). Napríklad:

a) Štádium plánovania je v podstate podobné výskumnej fáze uvedenej v IAS 38 ods. 54 až 56. Výdavky v tomto štádiu sa vykazujú ako náklady v čase ich vzniku.

▼B

b) Štádium aplikácie a vývoja infraštruktúry, grafického návrhu a vývoja obsahu s výnimkou situácie, keď sa obsah vyvíja na iný účel, ako s cieľom propagácie a reklamy výrobkov a služieb účtovnej jednotky, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38 ods. 57 až 64. Výdavky, ktoré vznikli v týchto štádiách, sa zahrnú do nákladov webovej lokality, vykázanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie v prípade, ak výdavky možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej lokality tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdavky na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý slúži na reklamu a podporu produktov a služieb účtovnej jednotky) špecificky pre webovú lokalitu, alebo výdavok na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej lokality sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. V súlade s IAS 38 ods. 71 sa však výdavok na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude neskoršie vykazovať ako súčasť obstarávacej ceny nehmotného majetku (napríklad ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej lokalite).

c) Výdavok vzniknutý v štádiu vývoja obsahu do tej miery, že obsah sa vyvíja na účely reklamy a podpory vlastných výrobkov a služieb účtovnej jednotky (napríklad digitálne fotografie výrobkov), sa vykáže ako náklad v čase jeho vzniku, v súlade s IAS 38 ods. 69 písm. c). Napríklad pri účtovaní výdavkov za odborné služby týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií vlastných výrobkov účtovnej jednotky a zlepšenia ich zobrazenia sa výdavok vykazuje ako náklad, keďže odborné služby sa prijímajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej lokalite.

d) Štádium prevádzky sa začína až po dokončení vývoja webovej lokality. Výdavky, ku ktorým došlo v priebehu tohto štádia, sa vykazujú ako náklady v čase ich vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa podmienky vykazovania uvedené v IAS 38 ods. 18.

10. Webová lokalita, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie, sa oceňuje po prvotnom vykázaní uplatnením požiadaviek obsiahnutých v IAS 38 ods. 72 až 87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej lokality by mal byť krátky.

DÁTUM KONSENZU

Máj 2001.

DÁTUM ÚČINNOSTI

Táto interpretácia nadobúda účinnosť 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa zaúčtujú prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová lokalita nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová lokalita existuje a výdavky na jej vývoj spĺňajú kritériá na ich vykázanie ako nehmotného majetku, ale predtým sa nevykazovali ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová lokalita existuje a výdavok na jej vývoj spĺňa kritériá na zaúčtovanie ako nehmotný majetok, bola predtým zaúčtovaná ako majetok a prvotne ocenená v obstarávacej cene, prvotne vykázaná suma sa pokladá za správne určenú.

▼**M52**

Štandardom IAS 1 (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 5 Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenila časť „Odkazy“ a odsek 6 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.