Tento dokument slúži čisto na potrebu dokumentácie a inštitúcie nenesú nijakú zodpovednosť za jeho obsah

►**B**

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1725/2003

z 29. septembra 2003,

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

(Text s významom pre EHP)

(UL L 261, 13.10.2003, str. 1)

Zmenené a doplnené:

		Úradný vestník		
		Č.	Strana	Dátum
►**M1**	Nariadenie Komisie (ES) č. 707/2004 zo 6. apríla 2004	L 111	3	17.4.2004
►**M2**	Nariadenie Komisie (ES) č. 2086/2004 z 19. novembra 2004	L 363	1	9.12.2004
►**M3**	Nariadenie Komisie (ES) č. 2236/2004 z 29. decembra 2004	L 392	1	31.12.2004
►**M4**	Nariadenie Komisie (ES) č. 2237/2004 z 29. decembra 2004	L 393	1	31.12.2004
►**M5**	Nariadenie Komisie (ES) č. 2238/2004 z 29. decembra 2004	L 394	1	31.12.2004
►**M6**	Nariadenie Komisie (ES) č. 211/2005 zo 4. februára 2005	L 41	1	11.2.2005
►**M7**	Nariadenie Komisie (ES) č. 1073/2005 zo 7. júla 2005	L 175	3	8.7.2005
►**M8**	Nariadenie Komisie (ES) č. 1751/2005 z 25. októbra 2005	L 282	3	26.10.2005
►**M9**	Nariadenie Komisie (ES) č. 1864/2005 z 15. novembra 2005	L 299	45	16.11.2005
►**M10**	Nariadenie Komisie (ES) č. 1910/2005 z 8. novembra 2005	L 305	4	24.11.2005
►**M11**	Nariadenie Komisie (ES) č. 2106/2005 z 21. decembra 2005	L 337	16	22.12.2005
►**M12**	Nariadenie Komisie (ES) č. 108/2006 z 11. januára 2006	L 24	1	27.1.2006
►**M13**	Nariadenie Komisie (ES) č. 708/2006 z 8. mája 2006	L 122	19	9.5.2006

▼B

NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1725/2003

z 29. septembra 2003,

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

(Text s významom pre EHP)

KOMISIA EURÓPSKYCH SPOLOČENSTIEV,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

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

keďže:

(1) Nariadenie (ES) č. 1606/2002 vyžaduje, aby verejne obchodované spoločnosti, ktoré sa riadia právom členského štátu, zostavili podľa určitých podmienok na každý rozpočtový rok začínajúci 1. januára 2005 a neskôr konsolidované účtovné závierky v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi podľa článku 2 uvedeného nariadenia.

(2) Komisia, po zvážení rady, ktorú poskytol Technický výbor pre účtovníctvo, dospela k záveru, že medzinárodné účtovné štandardy existujúce k 14. septembru 2002 spĺňajú kritérium prijatia stanovené v článku 3 nariadenia (ES) č. 1606/2002.

(3) Komisia taktiež zvažovala súčasné projekty zlepšenia, ktoré navrhujú zmeniť a doplniť mnohé existujúce štandardy. O prijatí medzinárodných účtovných štandardov, ktoré budú výsledkom finalizácie týchto návrhov, sa bude uvažovať, akonáhle budú tieto štandardy konečné. Existencia týchto navrhnutých zmien a doplnkov existujúcich štandardov nemá vplyv na rozhodnutie Komisie podporiť existujúce štandardy, s týmito výnimkami: IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie a niekoľko interpretácií týchto štandardov, SIC – 5 Klasifikácia finančných nástrojov – ustanovenia o podmienenom vyrovnaní, SIC – 16 Akciový kapitál – znovuzískané vlastné majetkové nástroje (vlastné akcie) a SIC – 17 Vlastné imanie – náklady na transakcie s vlastným imaním.

(4) Existencia vysokokvalitných štandardov týkajúcich sa finančných nástrojov vrátane derivátov, je dôležitá pre kapitálový trh spoločenstva. V prípade IAS 32 a IAS 39 môžu byť však zmeny a doplnky zvažované v súčasnosti natoľko rozsiahle, že nie je primerané prijať tieto štandardy v tomto okamžiku. Akonáhle sa súčasný projekt zlepšenia ukončí a zrevidované štandardy sa vydajú, bude Komisia prioritne zvažovať prijatie zrevidovaných štandardov na základe nariadenia (ES) č. 1606/2002.

(5) Všetky medzinárodné účtovné štandardy existujúce k 14. septembru 2002 okrem IAS 32, IAS 39 a súvisiacich interpretácií by sa mali podľa toho prijať.

(6) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Medzinárodné účtovné štandardy stanovené v prílohe sa prijímajú.

([1]) Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

▼B

Článok 2

Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretí deň po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Toto nariadenie je záväzné vo svojej celistvosti a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

▼B

PRÍLOHA

MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

IAS 1:	Prezentácia účtovnej závierky
IAS 2:	Zásoby
IAS 7:	Výkazy peňažných tokov (revidovaný 1992)
IAS 8:	Účtovné politiky, zmeny v bilančnej politike a chyby
IAS 10:	Udalosti po súvahovom dni
IAS 11:	Zákazková výroba (revidovaný 1993)
IAS 12:	Dane z príjmov (revidovaný 2000)
IAS 14:	Vykazovanie o segmentoch (revidovaný 1997)
IAS 16:	Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia
IAS 17:	Lízingy
IAS 18:	Výnosy z bežnej činnosti (revidovaný 1993)
IAS 19:	Zamestnanecké požitky (revidovaný 2002)
IAS 20:	Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci (prepracovaný 1994)
IAS 21:	Účinky zmien v kurzoch cudzích mien
IFRS 3:	Podnikové kombinácie
IFRS 4:	Poistné zmluvy
IAS 23:	Náklady na prijaté úvery a pôžičky (revidovaný 1993)
IAS 24:	Zverejnenia o spriaznených osobách
IAS 26:	Účtovanie a vykazovanie penzijných programov (prepracovaný 1994)
IAS 27:	Konsolidovaná a samostatná účtovná závierka
IAS 28:	Investície do pridružených podnikov
IAS 29:	Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach (prepracovaný 1994)
IFRS 7:	*Finančné nástroje: Poskytovanie informácií*
IAS 31:	Podiely na spoločnom podnikaní
IAS 32:	*Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia*
IAS 33:	Zisk na akciu
IAS 34:	Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka (1998)
IFRS 5:	Viazané aktíva držané na predaj a prerušené operácie
IAS 36:	Znehodnocovanie aktív
IAS 37:	Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky (1998)
IAS 38:	Nehmotné aktíva
IAS 39:	*Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie***s výnimkou ustanovení o používaní možnosti objektívnej hodnoty a určitých ustanovení súvisiacich s účtovaním hedgingu►M9 , s doplnenými ustanoveniami o používaní možnosti oceňovania reálnou hodnotou ◄**
IAS 40:	Investičný majetok
IAS 41:	Poľnohospodárstvo (2001)
IFRS 2:	Platba na základe podielov
IFRS 6:	*Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín*

INTERPRETÁCIE STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU

SIC-7:	Zavedenie meny euro
MŠFV 1:	Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

▼B

SIC-10:	Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam
SIC-12:	Konsolidácia – subjekty na zvláštny účel.

▼M8

Zmena a doplnenie sa SIC 12 *Rozsah pôsobnosti SIC 12; Konsolidácia – Účelové subjekty*

▼B

SIC-13:	Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné príspevky spoločníkov
SIC-15:	Operatívny nájom – stimuly
SIC-21:	Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetku
SIC-25:	Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov
SIC-27:	Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu
SIC-29:	Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb
SIC-31:	Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby
SIC-32:	Nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku
IFRIC 1:	*Zmeny v existujúcom vyraďovaní majetku z prevádzky, rešti-tučných a podobných pasívach*
IFRIC 2:	*Členské podiely v družstvách a podobné nástroje*
IFRIC 4:	*Určenie, či je obsahom dohody aj lízing*
IFRIC 5:	*Práva na podiely vyplývajúce z fondov likvidácie, obnovy a životného prostredia*
IFRIC 6	*Záväzky vyplývajúce z pôsobenia na osobitnom trhu — odpad elektrických a elektronických zariadení*
IFRIC 7	Interpretácia 7 výboru IFRIC *Uplatňovanie metódy prepracovania a opätovného vykazovania podľa štandardu IAS 29 Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách*

Poznámka: Akékoľvek dodatky k týmto štandardom a interpretáciám sa nepovažujú za súčasť týchto štandardov a interpretácií a nie je možné ich preto reprodukovať.

Reprodukovanie sa povoľuje v Európskom hospodárskom priestore. Všetky existujúce práva vyhradené mimo EHP, s výnimkou práva reprodukcie na účely osobného použitia alebo iného správneho nakladania. Ďalšie informácie môžete získať od IASB na adrese www.iasb.org.uk.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 1

Prezentácia účtovnej závierky

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-6
Účel účtovnej závierky	7
Súčasti účtovnej závierky	8-10
Definície	11-12
Všeobecné úvahy	13-41
Verný a pravdivý obraz a súlad s IFRS	13-22
Nepretržitá činnosť	23-24
Akruálny princíp účtovníctva	25-26
Konzistentnosť prezentácie	27-28
Významnosť a zoskupovanie	29-31
Kompenzovanie	32-35

▼M5

Porovnateľné informácie	36-41
Štruktúra a obsah	42-126
Úvod	42-43
Identifikácia účtovnej závierky	44-48
Obdobie vykazovania	49-50
Súvaha	51-77
Rozlišovanie medzi obežným a neobežným	51-56
Obežný majetok	57-59
Obežné záväzky	60-67
Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnej súvahe	68-73
Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnej súvahe, alebo v poznámkach	74-77
Výkaz ziskov a strát	78-95
Zisk alebo strata za obdobie	78-80
Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnom výkaze ziskov a strát	81-85
Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnom výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach	86-95
Výkaz o zmenách vo vlastnom imaní	96-101
Výkaz o peňažných tokoch	102
Poznámky	103-126
Štruktúra	103-107
Zverejňovanie účtovných metód	108-115
Najvýznamnejšie príčiny neistoty v odhadoch	116-124
Ostatné zverejnenia	125-126
Dátum účinnosti	127
Stiahnutie IAS 1 (prepracovaný z roku 1997)	128

Tento aktualizovaný štandard nahrádza IAS 1 (stav z roku 1997), *Prezentácia účtovnej uzávierky* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady prezentácie riadnej účtovnej závierky v snahe zabezpečiť porovnateľnosť účtovných závierok jednotky s účtovnými závierkami minulých období a s účtovnými závierkami iných jednotiek. Na dosiahnutie tohto cieľa stanovuje tento štandard všeobecné požiadavky na prezentáciu účtovnej závierky, spôsob jej členenia a minimálne požiadavky na obsah účtovnej závierky. Vykazovaním, oceňovaním a zverejňovaním konkrétnych transakcií a udalostí sa zaoberajú iné štandardy a interpretácie.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa vzťahuje na všetky riadne účtovné závierky zostavované a prezentované v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného vykazovania (IFRSs).***

3. Riadna účtovná závierka uspokojuje potreby tých používateľov, ktorí z rôznych dôvodov nemajú prístup k výkazom osobitne zostaveným tak, aby zohľadňovali špecifické informačné potreby týchto používateľov. Riadna účtovná závierka môže byť prezentovaná buď samostatne alebo v rámci iných zverejňovaných dokumentov, ako je výročná správa alebo prospekt. Tento štandard sa nevzťahuje na členenie a obsah stručných výkazov v priebehu finančného roka, ktoré sa pripravujú v súlade s IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka*. Na takúto účtovnú závierku sa však vzťahujú články 13 až 41 tohto štandardu. Tento štandard sa vzťahuje rovnako na všetky jednotky bez ohľadu na to, či sú v zmysle IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, povinné spracovávať konsolidovanú alebo individuálnu účtovnú závierku.

▼M12

▼M5

5. Použitá terminológia v tomto štandarde je vhodná pre jednotky, vrátane obchodných jednotiek verejného sektora vyvíjajúcich komerčné činnosti. Neziskové súkromné, verejné a štátne jednotky, ktoré majú v úmysle uplatňovať tento štandard, by si mali podľa potreby upraviť použité opisy pri niektorých riadkových položkách v účtovnej závierke a v účtovnej závierke ako takej.

6. Podobne jednotky bez vlastného imania v zmysle IAS 32 *Finančné nástroje*: *zverejňovanie a prezentácia* (napr. nejaké spoločné fondy), ako aj jednotky, ktorých akciový kapitál nie je klasifikovaný ako vlastné imanie (napr. niektoré partnerské subjekty), by si mali podľa potreby upraviť v účtovnej závierke prezentáciu podielov členov resp. jednotlivých vlastníkov.

ÚČEL ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

7. Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej pozície a finančnej výkonnosti jednotky. Cieľom riadnej účtovnej závierky je poskytovať informácie o finančnej pozícii, finančnej výkonnosti a peňažných tokoch jednotky pre potreby širokého okruhu používateľov pri prijímaní ekonomických rozhodnutí. Účtovná závierka informuje tiež o výsledkoch spravovania zverených zdrojov manažmentom. Na splnenie tohto cieľa poskytuje účtovná závierka v súvislosti s jednotkou informácie o:

(a) majetku;

(b) záväzkoch;

(c) vlastnom imaní;

(d) nákladoch a výnosoch, vrátane ziskov a strát;

(e) iných zmenách vo vlastnom imaní;

a o

(f) peňažných tokoch.

Tieto informácie, spolu s ďalšími, ktoré sú uvedené v poznámkach, napomáhajú používateľom účtovnej závierky pri predikcii budúcich peňažných tokov jednotky, predovšetkým o ich časovom priebehu a pravdepodobnosti.

SÚČASTI ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

8. ***Úplná účtovná závierka obsahuje tieto súčasti:***

(a) ***súvahu;***

(b) ***výkaz ziskov a strát;***

(c) ***výkaz o zmenách vo vlastnom imaní zahŕňajúci buď:***

(i) ***všetky zmeny vo vlastnom iman;***

alebo

(ii) ***zmeny vo vlastnom imaní okrem tých, ktoré sú výsledkom transakcií s majiteľmi vlastného imania v ich spôsobilosti ako majiteľov vlastného imania;***

(d) ***výkaz o peňažných tokoch;***

a

(e) ***poznámky so zhrnutím uplatňovaných účtovných zásad a iné vysvetľujúce poznámky.***

9. Mnohé jednotky prezentujú okrem účtovnej závierky tiež finančný prehľad vypracovaný manažmentom, ktorý opisuje a vysvetľuje hlavné črty finančnej výkonnosti a finančnej pozície jednotky, ako aj hlavné neistoty, ktorým jednotka čelí. Súčasťou takejto správy môže byť aj prehľad o:

(a) hlavných faktoroch a vplyvoch podmieňujúcich finančnú výkonnosť, vrátane zmien v prostredí, v ktorom jednotka vykonáva svoje činnosti, o reakcii jednotky na tieto zmeny a ich účinkoch, ako aj o investičnej stratégii jednotky na udržanie a zlepšenie finančnej výkonnosti, vrátane metód uplatňovaných v oblasti dividend,

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

(c) zdrojoch jednotky, ktoré nie sú zahrnuté do súvahy v zmysle IFRS.

10. Mnohé jednotky prezentujú okrem účtovnej závierky tiež správy a výkazy, ako napríklad správy o stave životného prostredia a výkazy o pridanej hodnote, najmä v odvetviach, v ktorých sa kladie zvýšený dôraz na envi-

▼M5

ronmentálne faktory, a kde zamestnanci tvoria dôležitú skupinu používateľov. Na výkazy a správy, ktoré nie sú súčasťou účtovnej závierky sa nevzťahujú IFRS.

DEFINÍCIE

11. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Nevykonateľný znamená, že požiadavka sa považuje za nevykonateľnú, ak ju jednotka, aj napriek všestrannému úsiliu, nemôže uplatniť.

Štandardy medzinárodného finančného vykazovania (IFRS) sú štandardy a interpretácie, ktoré uplatňuje výbor pre Medzinárodné účtovné štandardy. Tieto štandardy zahŕňajú:

(a) ***Štandardy medzinárodného finančného vykazovania,***

(b) ***Medzinárodné účtovné štandardy,***

a

(c) ***interpretácie výboru pre Interpretáciu medzinárodného finančného vykazovania (IFRIC) alebo predchádzajúceho Stáleho interpretačného výboru (***SIC***).***

Významné odchýlky alebo chybné uvedenia položiek sa považujú za významné vtedy, ak môžu, či už jednotlivo alebo kolektívne, ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov vychádzajúce z účtovnej závierky. Významnosť závisí od veľkosti a charakteru vynechania alebo chybného uvedenia posudzovaného v konkrétnych podmienkach. Rozhodujúcim faktorom pri posudzovaní významnosti môže byť veľkosť položky, jej charakter alebo kombinácia oboch aspektov.

Poznámky obsahujú dodatočné informácie k údajom v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a vo výkaze o peňažných tokoch. Poznámky obsahujú popisy alebo členenia položiek zverejnených v uvedených výkazoch a informácie o položkách, ktoré nie sú požadovanou súčasťou vykazovania v uvedených výkazoch.

12. Pri posudzovaní toho, či vynechanie alebo chybné uvedenie môže ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, a teda ho možno považovať za významné, je potrebné zohľadniť vlastnosti týchto používateľov. V odseku 25 *Rámcovej osnovy pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky* sa uvádza, že sa „predpokladajú primerané znalosti používateľov v obchodných a ekonomických činnostiach a v oblasti účtovníctva a ochota preštudovať si informácie s primeranou svedomitosťou". Preto je pri posudzovaní potrebné zvážiť, do akej miery môžu byť takto definovaní používatelia ovplyvnení pri prijímaní ekonomických rozhodnutí.

VŠEOBECNÉ ÚVAHY

Verný a pravdivý obraz a súlad s IFRS

13. ***Účtovná závierka by mala verne prezentovať finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky jednotky. Verný a pravdivý obraz si vyžaduje presnú prezentáciu účinkov transakcií, iných udalostí a podmienok v súlade s definíciami a kritériami vykazovania majetku, záväzkov, nákladov a výnosov, ako ich stanovuje Rámcová osnova. Pri uplatňovaní IFRS, v prípade potreby s dodatočným zverejnením, by mala byť výsledkom účtovná závierka spĺňajúca kritériá verného a pravdivého obrazu.***

14. ***Jednotka, ktorej účtovná závierka je v súlade s požiadavkami IFRS, je povinná pripraviť výslovné a neobmedzené prehlásenie o súlade v poznámkach. Prehlásenie o súlade účtovnej závierky s požiadavkami IFRS možno predložiť len vtedy, ak účtovná závierka vyhovuje všetkým požiadavkám IFRS.***

15. Dodržaním uplatniteľných požiadaviek IFRS možno prakticky vždy dosiahnuť verný a pravdivý obraz. Predpokladom verného a pravdivého obrazu je tiež, aby jednotka:

(a) zavádzala a uplatňovala účtovné metódy v súlade s IAS 8 *Účtovné metódy, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.* IAS 8 stanovuje poradie, v ktorom manažment uplatňuje referenčné dokumenty v prípadoch, ak sa na konkrétnu položku priamo nevzťahuje žiadny štandard ani interpretácia;

(b) prezentovala údaje, vrátane účtovných metód, takým spôsobom, ktorý poskytuje relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné informácie; a

▼M5

(c) zabezpečila dodatočné zverejnenia, v prípade, že súlad so špecifickými požiadavkami IFRS nie je na dostatočnej úrovni, aby umožňoval používateľom porozumieť účinkom konkrétnych transakcií, iných udalostí a podmienok finančnej pozície a finančnej výkonnosti jednotky.

16. ***Nevhodné účtovné metódy sa nedajú napraviť ani zverejnením použitých účtovných metód, ani poznámkami alebo vysvetľujúcim materiálom.***

17. ***Ak by vo výnimočných prípadoch manažment dospel k záveru, že dodržanie súladu s niektorým štandardom alebo interpretáciou by bolo v rozpore s cieľom účtovnej závierky, ako ho stanovuje Rámcová osnova, jednotka sa od takejto požiadavky odchýli spôsobom stanoveným v odseku 18, v prípade, že to vyžaduje resp. umožňuje príslušný regulačný rámec.***

18. ***V prípade odchýlky od ľubovoľnej požiadavky niektorého štandardu alebo interpretácie v súlade s článkom 17 jednotka zverejní:***

(a) ***že manažment dospel k záveru, že účtovná závierka verne prezentuje finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky jednotky;***

(b) ***že okrem odchýlky od predmetnej požiadavky v snahe dosiahnuť verný a pravdivý obraz, inak vo všetkých aspektoch dodržala požiadavky príslušných štandardov a interpretácií;***

(c) ***názov štandardu alebo interpretácie, od ktorej sa jednotka odchýlila, charakter odchýlky, vrátane postupu inak vyžadovaného štandardom alebo interpretáciou, dôvod, prečo by bol postup za daných okolností zavádzajúci do tej miery, že výsledkom by bol rozpor s cieľom účtovnej závierky stanoveným v Rámcovej osnove a s charakterom prijatej úpravy;***

a

(d) ***pre každé prezentované obdobie finančné dopady odchýlky pre každú položku účtovnej závierky, ktoré by boli inak vykázané v súlade s požiadavkou.***

19. ***Ak v predchádzajúcom období došlo k odchýlke od požiadavky niektorého štandardu alebo interpretácie zo strany jednotky a táto odchýlka má vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke za aktuálne obdobie, urobí jednotka zverejnenia v zmysle bodov (c) a (d) odseku 18.***

20. Odsek 19 sa uplatňuje napríklad vtedy, ak došlo zo strany jednotky v predchádzajúcom období k odchýlke od požiadavky niektorého štandardu alebo interpretácie v súvislosti s ocenením majetku alebo záväzkov a táto odchýlka má vplyv na ocenenie zmien v majetku a záväzkoch vykazovaných v účtovnej závierke za aktuálne obdobie.

21. ***Ak by vo výnimočných prípadoch manažment dospel k záveru, že dodržanie požiadavky niektorého štandardu alebo interpretácie by bolo natoľko zavádzajúce, že by bolo v rozpore s cieľom účtovnej závierky, ako ho stanovuje Rámcová osnova, avšak príslušný regulačný rámec neumožňuje odchýlku od tejto požiadavky, je jednotka povinná, v čo najvyššej možnej miere, obmedziť vnímané zavádzajúce účinky dodržania tejto požiadavky zverejnením:***

(a) ***názvu príslušného štandardu alebo interpretácie, charakter predmetnej požiadavky a dôvod, prečo by bolo dodržanie tejto požiadavky podľa záveru manažmentu zavádzajúce do tej miery, že výsledkom by bol rozpor s cieľom účtovnej závierky, ako ho stanovuje Rámcová osnova;***

a

(b) ***úprav jednotlivých položiek v účtovnej závierke, ktoré sú podľa manažmentu potrebné na dosiahnutie verného a pravdivého obrazu za každé prezentované obdobie.***

22. Pre účely odsekov 17-21 je položka informácií v rozpore s cieľom účtovnej závierky vtedy, ak neverne prezentuje transakcie, iné udalosti a podmienky, ktoré má za cieľ prezentovať alebo sa očakáva, že by mala prezentovať, v dôsledku čoho môže dôjsť pravdepodobne k ovplyvneniu ekonomických rozhodnutí používateľov účtovnej závierky. Pri posudzovaní toho, či by bol súlad s určitou požiadavkou niektorého štandardu alebo interpretácie zavádzajúci do tej miery, že by bol v rozpore s cieľom účtovnej závierky, ako ho stanovuje *Rámcová osnova*, zvažuje manažment nasledovné:

(a) čo je príčinou toho, že za daných okolností nedochádza k splneniu cieľov účtovnej závierky;

a

▼M5

(b) nakoľko sa situácia jednotky líši od situácie iných jednotiek, ktoré dodržiavajú danú požiadavku. Ak iné jednotky za porovnateľných okolností dodržiavajú danú požiadavku, existuje vyvrátiteľný predpoklad, že dodržanie tejto požiadavky jednotkou by nebolo zavádzajúce do tej miery, že výsledkom by bol rozpor s cieľom účtovnej závierky, ako ho stanovuje *Rámcová osnova*.

Nepretržitá činnosť

23. ***Pri zostavovaní účtovnej závierky manažment zhodnotí, či je jednotka schopná pokračovať v nepretržitej činnosti. Účtovná závierka by mala byť zostavená za predpokladu nepretržitej činnosti, okrem prípadov, ak manažment zamýšľa buď likvidovať jednotku, alebo sa vzdať obchodovania, alebo ak nemá žiadnu inú reálnu alternatívu než jeden z týchto krokov. Ak manažment pri príprave svojho hodnotenia dospeje k záveru, že existujú významné neistoty súvisiace s udalosťami alebo podmienkami, ktoré môžu viesť k významným pochybnostiam o schopnosti jednotky pokračovať v nepretržitej činnosti, budú tieto neistoty zverejnené. Ak účtovná závierka nie je zostavená s predpokladom pokračovania v nepretržitej činnosti, tento fakt bude zverejnený spolu s predpokladmi, z ktorých sa vychádzalo pri zostavení účtovnej závierky a príčinou, prečo sa jednotka nepovažuje za nepretržitú činnosť.***

24. Pri posudzovaní, či je predpoklad nepretržitej činnosti jednotky správny, berie manažment do úvahy všetky dostupné informácie pre najbližšie obdobie, ktorého dĺžka nie je ohraničená, mala by však byť najmenej 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Dôkladnosť posudzovania závisí od konkrétnych okolností v jednotlivých prípadoch. Ak bola jednotka v minulosti prevažne zisková a mala dobrý prístup k finančným zdrojom, je aj bez detailnej analýzy oprávnený záver, že v účtovníctve možno vychádzať z nepretržitej činnosti. V ostatných prípadoch môže manažment považovať za potrebné zvážiť množstvo faktorov týkajúcich sa súčasnej a očakávanej ziskovosti, splátkových kalendárov dlhov a potenciálnych zdrojov náhradného financovania predtým než sa uistí, že používanie predpokladu nepretržitej činnosti je správne.

Akruálny princíp účtovníctva

25. ***S výnimkou údajov o peňažných tokoch zostaví jednotka svoju účtovnú závierku podľa akruálneho princípu účtovníctva.***

26. Pri uplatnení akruálneho princípu účtovníctva sa položky vykazujú či už ako majetok, záväzky, vlastné imanie, náklady a výnosy (prvky účtovnej závierky) vtedy, ak vyhovujú definíciám a kritériám vykazovania týchto prvkov v *Rámcovej osnove*.

Konzistentnosť prezentácie

27. ***Spôsob prezentácie a klasifikácie položiek účtovnej závierky by sa medzi jednotlivými obdobiami nemal meniť, okrem týchto výnimiek:***

(a) ***ak je na základe podstatnej zmeny predmetu činnosti jednotky alebo previerky jeho účtovnej závierky zrejmé, že vzhľadom na kritériá IAS 8 týkajúce sa výberu a uplatňovania účtovných metód by bol pre jednotku vhodnejší iný spôsob prezentácie alebo klasifikácie;***

alebo

(b) ***ak si úpravu prezentácie vyžaduje niektorý štandard alebo interpretácia.***

28. Potreba úprav v prezentácii účtovnej závierky môže vyplynúť z významnej akvizície alebo vyradenia alebo z previerky prezentácie účtovnej závierky. Zmena spôsobu prezentácie účtovnej závierky jednotky je vhodná len vtedy, ak sú výsledkom novej prezentácie spoľahlivé a užitočnejšie informácie pre používateľov účtovnej závierky a nie sú pochybnosti o dlhodobej stálosti zmenenej štruktúry, čo znamená, že porovnateľnosť nie je znehodnotená. V rámci takýchto zmien spôsobu prezentácie vykoná jednotka opätovnú klasifikáciu porovnateľných informácií v súlade s odsekmi 38 a 39.

Významnosť a zoskupovanie

29. ***V účtovnej závierke je potrebné osobitne prezentovať každú významnú skupinu podobných položiek. Položky odlišného charakteru alebo funkcie je potrebné prezentovať oddelene, s výnimkou málo významných položiek.***

30. Účtovná závierka je výsledkom spracovania veľkého množstva transakcií alebo iných udalostí, ktoré sú zoskupované do tried podľa ich charakteru alebo funkcie. Výsledkom procesov zoskupovania a klasifikácie je prezentácia súhrnných a klasifikovaných údajov, ktoré tvoria riadkové položky či už priamo v súvahe, vo výkaze ziskov a strát, vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a vo výkaze o peňažných tokoch alebo v poznámkach. Ak riadková položka nie je významná samostatne, zoskupí sa, či už v samotných výkazoch alebo v poznámkach, s inými položkami. Položka,

▼M5

ktorá nie je dostatočne významná na osobitnú prezentáciu priamo vo výkazoch, môže byť aj napriek tomu dostatočne významná na osobitnú prezentáciu v poznámkach.

31. Uplatňovanie princípu významnosti znamená, že konkrétnu požiadavku niektorého štandardu alebo interpretácie na zverejnenie nie je potrebné dodržať, ak sa nejedná o významnú informáciu.

Kompenzovanie

32. ***Majetok a záväzky, ako aj náklady a výnosy sa nekompenzujú, pokiaľ to výslovne nevyžaduje alebo nedovoľuje príslušný štandard alebo interpretácia.***

33. Je dôležité, aby boli majetok a záväzky, ako aj náklady a výnosy vykazované osobitne. Kompenzovanie vo výkaze ziskov a strát alebo v súvahe, okrem prípadov, keď kompenzovanie objasňuje charakter danej transakcie alebo udalosti, znižuje schopnosť používateľov porozumieť transakciám, iným udalostiam a podmienkam, ktoré nastali, a zhodnotiť budúce peňažné toky jednotky. Oceňovanie majetku v čistej hodnote zníženej o príspevky - napríklad príspevky na zastaralé zásoby a príspevky na pochybné pohľadávky - sa nepovažuje za kompenzovanie.

34. IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* definuje termín výnos a vyžaduje, aby bol oceňovaný reálnou hodnotou s ohľadom na prijaté alebo očakávané príjmy, berúc pritom do úvahy všetky obchodné zľavy a objemové rabaty, ktoré jednotka poskytuje. V rámci svojich bežných činností vykonáva jednotka iné transakcie, ktoré sa nepodieľajú na tvorbe výnosu, avšak súvisia s hlavnými činnosťami generujúcimi tento výnos. Výsledky takýchto transakcií sa prezentujú, keď táto prezentácia odráža podstatu danej transakcie alebo inej udalosti, priradením súvisiacich nákladov výnosu vynaložených na tú istú transakciu. Napríklad:

(a) zisky a straty z vyradenia dlhodobého majetku, vrátane investícií a prevádzkového majetku, sa vykazujú tak, že sa od výnosov z vyradenia odpočíta účtovná hodnota majetku a súvisiaca odbytová réžia;

(b) výdavky v súvislosti s rezervou, ktorá je vykazovaná v zmysle IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*a je refundovaná na základe zmluvnej dohody s treťou stranou (napríklad. záručná zmluva s dodávateľom), možno kompenzovať príslušnou náhradou.

35. Okrem toho, zisky a straty zo skupiny podobných transakcií sa vykazujú podľa čistého základu, ako príklady možno uviesť kurzové zisky a straty alebo zisky a straty týkajúce sa finančných nástrojov držaných na obchodovanie. Ak sú však takéto zisky a straty významné, vykazujú sa osobitne.

Porovnateľné informácie

36. ***Okrem prípadov, keď to príslušný štandard alebo interpretácia umožňuje alebo inak vyžaduje, mali by sa ku všetkým sumám vykazovaným v účtovnej závierke zverejňovať porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobie. Ak je to pre zrozumiteľnosť účtovnej závierky za bežné obdobie dôležité, mali by byť súčasťou porovnateľných informácií aj slovné opisy a priblíženia.***

37. V niektorých prípadoch sú takéto slovné opisy v účtovnej závierke alebo závierkach za predchádzajúce obdobie(a) relevantné aj pre bežné obdobie. Napríklad v bežnom období sú zverejnené údaje o právnom spore, ktorého výsledok bol k poslednému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, stále neistý a ešte je v procese riešenia. Takáto informácia o tom, že k poslednému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha existovala neistota a o opatreniach, ktoré boli počas tohto obdobia podniknuté na jej odstránenie, môže byť pre používateľov užitočná.

38. ***Ak sa zmenil spôsob prezentácie alebo klasifikácie položiek účtovnej závierky, je potrebné opätovne klasifikovať porovnateľné sumy, okrem prípadov, keď je to prakticky neuskutočniteľné. Pri opätovnej klasifikácii porovnateľných súm jednotka zverejní:***

(a) ***charakter opätovnej klasifikácie;***

(b) ***sumu každej položky alebo skupiny položiek, ktoré sú predmetom opätovnej klasifikácie;***

a

(c) ***dôvod opätovnej klasifikácie; a***

39. ***Ak je opätovná klasifikáciu porovnateľných položiek prakticky neuskutočniteľná, jednotka zverejní:***

(a) ***dôvod, prečo sa neuskutočnila opätovná klasifikácia súm;***

a

(b) ***charakter úprav, ktoré by sa boli uskutočnili na základe opätovnej klasifikácie súm.***

▼M5

40. Zvýšenie vzájomnej porovnateľnosti údajov medzi jednotlivými obdobiami napomáha používateľom pri prijímaní ekonomických rozhodnutí predovšetkým tým, že umožňuje zhodnotenie trendov vo finančných informáciách na prediktívne účely. Za určitých okolností sa môže opätovná klasifikácia porovnateľných informácií za konkrétne predchádzajúce obdobie na zabezpečenie porovnateľnosti s bežným obdobím ukázať ako prakticky neuskutočniteľná. Napríklad údaje za minulé obdobie alebo obdobia nemuseli byť zhromaždené spôsobom, ktorý umožňuje opätovnú klasifikáciu, pričom sa nedajú znovu vytvoriť.

41. Požadované úpravy porovnateľných informácií požadované v prípade zmien účtovných metód jednotky pri oprave chyby sú predmetom IAS 8.

ŠTRUKTÚRA A OBSAH

Úvod

42. Tento štandard vyžaduje konkrétne zverejnenia priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát a vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a vyžaduje zverejnenie ďalších riadkových položiek buď priamo v týchto výkazoch alebo v poznámkach. Požiadavky na prezentáciu výkazu o peňažných tokoch stanovuje IAS 7.

43. V tomto štandarde sa termín „zverejnenie" občas používa v širokom slova zmysle zahrňujúc položky prezentované jednak priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a vo výkaze o peňažných tokoch, vrátane poznámok. Požiadavky na zverejnenie sú obsahom aj ďalších štandardov a interpretácií. Ak tento alebo iný štandard alebo interpretácia nevyžaduje inak, sú tieto zverejnenia prezentované buď priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní resp. vo výkaze o peňažných tokoch (podľa toho, čo platí) alebo v poznámkach.

Identifikácia účtovnej závierky

44. ***Účtovná závierka by mala byť jasne identifikovaná a odlíšená od ostatných informácií zverejnených v tom istom dokumente.***

45. IFRS platia len pre účtovnú závierku, a teda sa nevzťahujú na iné informácie prezentované vo výročnej správe alebo v inom dokumente. Vzhľadom na to je dôležité, aby boli používatelia schopní rozlíšiť informácie, ktoré sú pripravované na základe IFRS od ostatných informácií, ktoré môžu byt' užitočné pre používateľov, ale nie sú predmetom týchto požiadaviek.

46. ***Všetky súčasti účtovnej závierky by mali byť jasne identifikované. Navyše, ak je to pre správne pochopenie prezentovaných informácií potrebné, mali by byť výrazným spôsobom uvedené nasledujúce informácie:***

(a) ***názov vykazujúcej jednotky alebo iné identifikačné údaje a prípadné zmeny týchto informácií od predchádzajúceho dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

(b) ***či sa jedná o účtovnú závierku individuálnej jednotky alebo skupiny jednotiek;***

(c) ***dátum, ku ktorému je zostavená súvaha alebo obdobie, na ktoré sa vzťahuje účtovná závierka, podľa toho, čo je relevantné pre príslušnú súčasť účtovnej závierky;***

(d) ***mena prezentácie v zmysle IAS 21 Účinky zmien v devízových kurzoch;***

a

(e) ***stupeň zaokrúhľovania používaný pri prezentácii súm v účtovnej závierke.***

47. Požiadavky odseku 46 sú zvyčajne splnené uvádzaním názvov strán a skrátených názvov stĺpcov na každej strane účtovnej závierky. Je potrebné zvážiť a rozhodnúť sa pre najlepší spôsob prezentácie takýchto informácií. Ak je, napríklad, účtovná závierka prezentovaná v elektronickej podobe, nie vždy je rozdelená na samostatné strany; vyššie uvedené prvky sa v takom prípade uvádzajú s takou frekvenciou, aby bolo zabezpečené primerané pochopenie informácií zahrnutých v účtovnej závierke.

48. Účtovná závierka je často zrozumiteľnejšia, ak sa informácie uvádzajú v tisíckach alebo miliónoch jednotiek meny prezentácie. Toto je prijateľné v prípade, že je zverejnený stupeň zaokrúhľovania v prezentácii a nedochádza k opomenutiu významných informácií.

▼M5

Obdobie vykazovania

49. ***Účtovná závierka by mala byť prezentovaná aspoň raz ročne. Ak dôjde k zmene dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha a ročná účtovná závierka sa vzťahuje na obdobie dlhšie alebo kratšie ako jeden rok, zverejní jednotka, okrem obdobia, ktoré je predmetom účtovnej závierky:***

(a) ***dôvod, prečo sa uplatňuje dlhšie alebo kratšie obdobie;***

a

(b) ***skutočnosť, že porovnateľné sumy pre výkaz ziskov a strát, výkaz o zmenách vo vlastnom imaní, výkaz o peňažných tokoch a súvisiacich poznámok k výkazom nie sú plne porovnateľné.***

50. Za bežných okolností sa účtovná závierka zostavuje vždy za obdobie jedného roka. Niektoré jednotky však z praktických dôvodov dávajú prednosť vykazovaniu, napríklad za obdobie 52 týždňov. Keďže je v takýchto prípadoch nepravdepodobné, že by sa výsledná účtovná závierka významne líšila od závierky za obdobie jedného roka, nie sú voči tomuto postupu z hľadiska tohto štandardu žiadne obmedzenia.

Súvaha

Rozlišovanie medzi obežným a neobežným

51. ***V zmysle odsekov 57-67 uvádza jednotka v súvahe obežný a dlhodobý majetok, ako aj obežné a neobežné záväzky ako oddelené klasifikácie vo svojej účtovnej závierke s výnimkou prípadov, keď prezentácia vychádzajúca z likvidity poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie. Ak sa uplatňuje táto výnimka, všetok majetok a záväzky sa uvádzajú všeobecne v poradí ich likvidity.***

52. ***Nezávisle od zvoleného spôsobu prezentácie zverejní jednotka pri každej riadkovej položke majetku a záväzkov obsahujúcej kombináciu súm, ktoré majú byť navrátené alebo uhradené (a) do 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha a (b) neskôr ako do 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, očakávanú sumu, ktorá má byť navrátená alebo uhradená po viac ako 12 mesiacoch.***

53. Ak jednotka dodáva tovar alebo služby v rámci jasne vymedziteľného prevádzkového cyklu, poskytuje oddelená klasifikácia obežného a dlhodobého majetku a záväzkov v súvahe užitočné informácie rozlíšením majetku v zostatkovej hodnote, ktorý nepretržite obieha v podobe prevádzkového kapitálu, od toho, ktorý jednotka využíva vo svojich dlhodobých operáciách. Takáto klasifikácia tiež zvýrazňuje majetok, ktorý bude podľa očakávania zrealizovaný v rámci bežného prevádzkového cyklu a záväzky so splatnosťou v tom istom období.

54. Pri niektorých jednotkách, ako sú napríklad finančné inštitúcie, poskytuje prezentácia majetku a záväzkov vo vzostupnom alebo zostupnom poradí ich likvidity spoľahlivé a významnejšie informácie ako prezentácia s klasifikáciou na obežné a neobežné vzhľadom na fakt, že jednotka nedodáva tovar alebo služby v rámci jasne vymedziteľného prevádzkového cyklu.

55. V rámci uplatňovania odseku 51 môže jednotka uvádzať niektorý svoj majetok a záväzky aj s použitím klasifikácie na obežné a neobežné a iné v poradí ich likvidity, ak sú týmto výsledné informácie spoľahlivé a relevantnejšie. Potreba kombinovaného spôsobu prezentácie môže byť relevantná pre jednotky s rôznorodými operáciami.

56. Informácie o predpokladaných termínoch zrealizovania majetku a záväzkov sú užitočné pri hodnotení likvidity a solventnosti jednotky. ►**M12** IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* ◄ vyžaduje zverejňovanie termínov splatnosti finančného majetku a finančných záväzkov. Finančný majetok zahŕňa pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky, zatiaľ čo finančné záväzky zahŕňajú záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky. Užitočné sú tiež informácie o očakávaných termínoch návratnosti a úhrad nepeňažného majetku a záväzkov, ako sú napríklad zásoby a rezervy, či už sú tieto majetky a záväzky klasifikované ako obežné a neobežné alebo nie. Napríklad jednotka zverejní hodnotu zásob, ktorých návratnosť sa očakáva za viac ako dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

Obežný majetok

57. ***Majetok sa klasifikuje ako obežný, ak spĺňa nasledujúce kritériá:***

(a) ***očakáva sa, že bude zrealizovaný alebo určený na predaj alebo spotrebu v rámci bežného prevádzkového cyklu jednotky;***

(b) ***je primárne držaný na obchodovanie;***

(c) ***očakáva sa jeho zrealizovanie do dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

▼M5

alebo

(d) ***jedná sa o peniaze alebo peňažný ekvivalent (v zmysle IAS 7 Výkazy o peňažných tokoch), s výnimkou prípadov, ak sú tieto prostriedky po dobu najmenej dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, obmedzené na nákup cudzej meny resp. úhradu záväzkov.***

Všetok ostatný majetok sa považuje za dlhodobý.

58. Tento štandard používa termín „neobežný" na hmotný, nehmotný a finančný majetok dlhodobého charakteru. Nevylučuje sa používanie alternatívnych opisov, za predpokladu, že ich zmysel jednoznačne vyplýva z kontextu.

59. Prevádzkový cyklus jednotky je čas medzi obstaraním majetku za účelom spracovania a jeho zrealizovaním vo forme peňazí alebo peňažných ekvivalentov. V prípadoch, kedy nemožno presne vymedziť bežný prevádzkový cyklus jednotky, je jeho dĺžka stanovená na dvanásť mesiacov. Obežný majetok zahŕňa majetok (ako sú zásoby a pohľadávky z obchodného styku), ktoré sú predané, spotrebované alebo zrealizované v rámci bežného prevádzkového cyklu, a to aj vtedy, ak sa neočakáva ich zrealizovanie do dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Obežný majetok ďalej zahŕňa majetok primárne určený na obchodovanie (finančný majetok v tejto kategórii je klasifikovaný ako držaný na obchodovanie v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*) a aktuálnu časť dlhodobého finančného majetku.

Obežné záväzky

60. ***Záväzok sa klasifikuje ako obežný, ak spĺňa nasledujúce kritériá:***

(a) ***očakáva sa jeho úhrada v rámci bežného prevádzkového cyklu jednotky;***

(b) ***je primárne držaný na obchodovanie;***

(c) ***splatnosť záväzku je do dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

alebo

(d) ***jednotka nemá bezvýhradnú právomoc odložiť úhradu daného záväzku na neskorší termín ako dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

Všetky ostatné záväzky sa považujú za neobežné.

61. Niektoré obežné záväzky, ako napríklad záväzky z obchodného styku a časové rozlíšenie nákladov na zamestnancov a ostatné prevádzkové náklady, tvoria súčasť prevádzkového kapitálu využívaného v bežnom prevádzkovom cykle jednotky. Takéto prevádzkové položky sú klasifikované ako obežné záväzky, a to aj vtedy, ak ich splatnosť pripadá na neskorší termín ako dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Z určenej dĺžky bežného prevádzkového cyklu sa vychádza aj pri klasifikácii majetku a záväzkov jednotky. V prípadoch, kde nemožno jasne vymedziť bežný prevádzkový cyklus jednotky, je jeho dĺžka stanovená na dvanásť mesiacov.

62. Ostatné obežné záväzky sa neuhrádzajú v rámci bežného prevádzkového cyklu, ale sú splatné do dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, alebo sú primárne držané na obchodovanie. Ako príklady možno uviesť finančné záväzky, ktoré sú na základe IAS 39 klasifikované ako držané na obchodovanie, kontokorentné úvery, splatná časť neobežných finančných záväzkov, splatné dividendy, dane z príjmov a iné neobchodné záväzky. Finančné záväzky, ktorých účelom je dlhodobé financovanie (t.j. nie sú súčasťou pracovného kapitálu používaného v bežnom prevádzkovom cykle jednotky), a ktoré nie sú splatné do dvanástich mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, nie sú neobežné záväzky a vzťahujú sa na ne odseky 65 a 66.

63. Jednotka klasifikuje svoje finančné záväzky ako obežné vtedy, ak sú splatné do 12 mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, a to aj vtedy, ak:

(a) ich pôvodná lehota bola dlhšia než dvanásť mesiacov;

a

(b) po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha a pred autorizovaním účtovnej závierky na zverejnenie došlo k uzavretiu dlhodobej zmluvy o refinancovaní alebo o úprave termínov splatnosti.

64. Ak jednotka očakáva refinancovanie, na základe vlastného uváženia, alebo obnovenie záväzku na najmenej dvanásť mesiacov po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha na základe exitujúceho úveru, klasifikuje tento záväzok ako neobežný, a to aj vtedy, ak by bol inak splatný v skoršom termíne. Ak však refinancovanie resp. obnovenie záväzku nie je na

▼M5

základe vlastného uváženia jednotky (napríklad neexistuje žiadna zmluva o refinancovaní), možnosť refinancovania sa nezohľadňuje a záväzok je klasifikovaný ako obežný.

65. Ak jednotka poruší záväzok dlhodobej úverovej zmluvy k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha alebo pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha, pričom dôsledkom tohto porušenia je splatnosť záväzku pri predložení, je tento záväzok klasifikovaný ako obežný, a to aj vtedy, ak veriteľ, po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha a pred autorizovaním účtovnej závierky na zverejnenie, súhlasil, že takúto úhradu v dôsledku porušenia zmluvy nebude vyžadovať. Takýto záväzok je klasifikovaný ako obežný z toho dôvodu, že jednotka nemá k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha bezvýhradnú právomoc odložiť úhradu tohto záväzku na neskorší termín ako dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

66. Ak však veriteľ súhlasil k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, s poskytnutím tolerančného obdobia v dĺžke aspoň dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, ktorého cieľom je umožniť jednotke nápravu stavu, a počas ktorého nemôže veriteľ vyžadovať bezodkladnú úhradu, je daný záväzok klasifikovaný ako neobežný.

67. Ak v súvislosti s úvermi, ktoré sú klasifikované ako obežné záväzky, dôjde v období medzi dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha a autorizovaním účtovnej závierky na zverejnenie k nasledujúcim udalostiam, považujú sa tieto v zmysle IAS 10 *Udalosti po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha* za udalosti vyžadujúce si zverejnenie ako udalosti nevyžadujúce si úpravu:

(a) dlhodobé refinancovanie;

(b) náprava porušenia dlhodobej úverovej zmluvy;

a

(c) potvrdenie veriteľa o poskytnutí tolerančného obdobia na nápravu porušenia dlhodobej úverovej zmluvy, a to v dĺžke aspoň dvanásť mesiacov od dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnej súvahe

68. ***V súvahe by mali byť zahrnuté aspoň riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy:***

(a) ***nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;***

(b) ***investičný majetok;***

(c) ***nehmotný majetok;***

(d) ***finančný majetok (okrem súm uvedených v bodoch (e), (h) a (i));***

(e) ***investície účtované s použitím metódy vlastného imania;***

(f) ***biologický majetok;***

(g) ***zásoby;***

(h) ***pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky;***

(i) ***peniaze a peňažné ekvivalenty;***

(j) ***záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky;***

(k) ***rezervy;***

(l) ***finančné záväzky (okrem súm uvedených v bodoch (j) a (k)),***

(m) ***záväzky a majetok pre splatnú daň v zmysle IAS 12 Dane z príjmov;***

(n) ***odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky v zmysle IAS 12;***

(o) ***menšinový podiel prezentovaný v rámci vlastného imania;***

a

(p) ***upísané základné imanie a rezervy pripisované majiteľom vlastného imania materskej spoločnosti.***

69. ***Dodatočné riadkové položky, názvy a medzisúčty by mali byť prezentované priamo v súvahe vtedy, ak takáto prezentácia napomáha pochopeniu finančnej pozície jednotky.***

70. ***Ak jednotka prezentuje v súvahe obežný a dlhodobý majetok, ako aj obežné a neobežné záväzky ako oddelené klasifikácie, medzi obežný majetok (záväzky) nemožno zaradiť odložené daňové pohľadávky (záväzky).***

71. Tento štandard nepredpisuje poradie alebo formu, v ktorej majú byť položky prezentované. V tejto súvislosti sa v odseku 68 uvádza len zoznam položiek natoľko rozdielnych, čo do charakteru alebo funkcie, že ich možno v súvahe prezentovať oddelene. Ďalej:

▼M5

(a) riadkové položky možno zahrnúť vtedy, ak je veľkosť, charakter alebo funkcia položky alebo zoskupenia podobných položiek taká, že oddelená prezentácia je vhodnejšia na pochopenie finančnej pozície jednotky;

(b) použité opisy a poradie položiek alebo zoskupenia podobných položiek možno zmeniť podľa charakteru jednotky a jej transakcií tak, aby poskytovali informácie, ktoré sú dôležité pre pochopenie finančnej pozície jednotky. ►**M12** Finančná inštitúcia môže napríklad zmeniť a doplniť uvedené opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktorá sú relevantné pre operácie finančných inštitúcií. ◄

72. Pri posúdení toho, či sa majú dodatočné položky prezentovať oddelene, je potrebné vychádzať z:

(a) charakteru a likvidity majetku;

(b) funkcie majetku v rámci jednotky;

a zo

(c) súm, charakteru a načasovania distribúcie záväzkov.

73. Používanie rôznych spôsobov oceňovania pre rôzne skupiny majetku poukazuje na rôznosť ich charakteru alebo funkcie, a preto by sa mali v súvahe prezentovať ako samostatné riadkové položky. Napríklad rôzne triedy nehnuteľností, strojov a zariadení možno v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* účtovať v obstarávacej cene alebo v hodnote po precenení.

Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnej súvahe, alebo v poznámkach

74. ***Jednotka zverejní, či už priamo v súvahe alebo v poznámkach, podrobnejšiu subklasifikáciu prezentovaných riadkových položiek klasifikovaných spôsobom, ktorý vhodne odráža operácie jednotky.***

75. Miera podrobnejšej subklasifikácie závisí od požiadaviek IFRS a od veľkosti, charakteru a funkcie príslušných súm. Pri určení základu pre podrobnejšiu subklasifikáciu sa vychádza tiež z faktorov uvedených v odseku 72. Zverejnenia jednotlivých položiek sa líšia, napríklad

(a) nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sa členia do tried v súlade s IAS 16;

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

(c) zásoby sú v súlade s IAS 2 *Zásoby* subklasifikované na skupiny ako tovar, výrobné dodávky, materiály, nedokončená výroba a hotové výrobky;

(d) rezervy sa členia na rezervy na požitky zamestnancov a ostatné položky;

a

(e) základné imanie a rezervy sa členia do rôznych tried, ako sú napríklad splatený kapitál, emisné ážio a rezervy.

76. ***Jednotka zverejní buď priamo v súvahe alebo v poznámkach:***

(a) ***pre každú triedu akciového kapitálu:***

(i) ***počet autorizovaných akcií;***

(ii) ***počet emitovaných a úplne splatených akcií a počet emitovaných a nie úplne splatených akcií;***

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

(iv) ***porovnanie počtu nesplatených akcií na začiatku a na konci obdobia;***

(v) ***práva, preferencie a obmedzenia vzťahujúce sa na danú triedu, vrátane obmedzení týkajúcich sa rozdelenia dividend a splatenia kapitálu,***

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

a

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

a

(b) ***opis charakteru a účelu každej rezervy v rámci vlastného imania.***

▼M5

77. ***Jednotka bez akciového kapitálu, ako napríklad partnerstvo alebo trust, zverejní informácie ekvivalentné tým, ktoré vyžaduje odsek 76(a), ukazujúce zmeny počas obdobia v každej kategórii podielov na vlastnom imaní, a tiež práva, preferencie a obmedzenia náležiace každej kategórii podielov na vlastnom imaní.***

Výkaz ziskov a strát

Zisk alebo strata za obdobie

78. ***Pri určovaní zisku alebo straty je potrebné zahrnúť všetky vykázané položky výnosov a nákladov za obdobie, pokiaľ niektorý štandard alebo interpretácia nevyžaduje inak.***

79. Pri určovaní zisku alebo straty sa zvyčajne zohľadňujú všetky vykázané položky nákladov a výnosov za obdobie. To zahŕňa tiež účinky zmien v účtovných odhadoch. Za určitých okolností však možno zo zisku alebo straty za bežné obdobie vylúčiť určité položky. IAS 8 sa vzťahuje na dva druhy takýchto okolností: opravu chýb a účinok zmien v účtovných metódach.

80. Ďalšie štandardy sa zaoberajú položkami, ktoré môžu napĺňať definíciu výnosov alebo nákladov v *Rámcovej osnove*, ale obvykle sú vylúčené zo zisku alebo straty. Ako príklady možno uviesť prebytky z prehodnotenia (pozri IAS 16), najmä zisky a straty z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21) a zisky alebo straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj (pozri IAS 39).

Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnom výkaze ziskov a strát

81. ***Vo výkaze ziskov a strát by mali byť zahrnuté aspoň riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy za obdobie:***

(a) ***výnosy;***

(b) ***finančné náklady;***

(c) ***podiel na zisku a strate pridružených podnikov a spoločných podnikov účtovaný podľa metódy vlastného imania;***

(d) ***zisk alebo strata pred zdanením vykázaný pri vyradení majetku alebo vyrovnanie záväzkov, ktoré súvisia s ukončovanými výrobami;***

(e) ***daňové náklady;***

a

(f) ***zisk alebo strata.***

82. ***Priamo vo výkaze ziskov a strát je potrebné ako rozvrhnutia zisku alebo straty za obdobie uvádzať nasledujúce položky:***

(a) ***zisk alebo strata priraditeľná menšinovému podielu;***

a

(b) ***zisk alebo strata priraditeľná majiteľom vlastného imania materskej spoločnosti.***

83. ***Dodatočné riadkové položky, názvy a medzisúčty sú prezentované vo výkaze ziskov a strát vtedy, ak takáto prezentácia napomáha pochopeniu finančnej výkonnosti jednotky.***

84. Keďže sa účinky rôznych činností, transakcií a iných udalostí jednotky líšia ohľadom frekvencie, potenciálu pre zisk alebo stratu a predvídateľnosti, zverejnenie zložiek finančnej výkonnosti napomáha porozumeniu dosiahnutej finančnej výkonnosti a pri spracovávaní výhľadov budúcich výsledkov. Ak je potrebné vysvetliť prvky finančnej výkonnosti, sú do výkazu ziskov a strát zahrnuté dodatočné riadkové položky a je potrebné zmeniť opisy a poradie položiek. Faktory, ktoré je potrebné vziať do úvahy, zahŕňajú významnosť, charakter a funkciu zložiek výnosov a nákladov. ►M12 Finančná inštitúcia môže napríklad zmeniť a doplniť opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktorá sú relevantné pre operácie finančných inštitúcií. ◄ Pokiaľ nie sú splnené kritériá odseku 32, nie je možná kompenzácia nákladov a výnosov.

85. ***Jednotka nebude prezentovať žiadne položky nákladov a výnosov ako mimoriadne položky, či už v samotnom výkaze ziskov a strát alebo v poznámkach.***

Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnom výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach

86. ***Charakter a sumy významných položiek nákladov a výnosov sa zverejňujú samostatne.***

87. Okolnosti, v dôsledku ktorých môže byť potrebné samostatné zverejnenie položiek výnosov a nákladov, sú:

▼M5

(a) zníženie ceny zásob na čistú realizačnú hodnotu alebo nehnuteľností, strojov a zariadení na spätne získateľnú sumu, ako aj zrušenia týchto znížení ceny;

(b) reštrukturalizácia činností jednotky a zrušenia všetkých rezerv nákladov na reštrukturalizáciu;

(c) vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

(d) vyradenie investícií;

(e) ukončované výroby;

(f) dohody o urovnaní sporov;

a

(g) ostatné zrušenia rezerv.

88. ***Jednotka zverejní analýzu nákladov na základe klasifikácie vychádzajúcej buď z charakteru nákladov alebo ich funkcie v rámci jednotky, podľa toho, ktorý prístup vedie vo výsledku k informáciám, ktoré sú spoľahlivé a relevantnejšie.***

89. Jednotkám sa odporúča prezentovať analýzu v zmysle odseku 88 v samotnom výkaze ziskov a strát.

90. Náklady sú predmetom subklasifikácie kvôli zvýrazneniu tých položiek finančnej výkonnosti, ktoré sa prípadne líšia z hľadiska frekvencie, potenciálu pre zisk alebo stratu a predvídateľnosti. Túto analýzu možno vykonať jedným z dvoch nasledujúcich spôsobov.

91. Prvým spôsobom analýzy je metóda charakteru nákladov. V jej rámci sa náklady vo výkaze ziskov a strát zoskupujú podľa ich charakteru (napríklad odpisovanie, nákupy materiálu, náklady na dopravu, zamestnanecké požitky a náklady na reklamu) a neprerozdeľujú sa medzi rôzne funkcie jednotky. Túto metódu možno uplatňovať pomerne jednoducho, pretože nie je potrebné vykonávať priraďovanie nákladov funkčným klasifikáciám. Príklad klasifikácie s využitím metódy charakteru nákladov je nasledovný:

Výnos		X
Iný príjem		X
Zmena zásob hotovej výroby a nedokončenej výroby	X	
Základné suroviny a spotrebný materiál	X	
Náklady na zamestnanecké požitky	X	
Náklady na odpisovanie a amortizácia	X	
Ostatné náklady	X	
Celkové náklady		(X)
Zisk		X

92. Druhou formou analýzy je metóda funkcie nákladov alebo metóda „nákladov na predaj" a klasifikuje náklady podľa ich funkcie, ako súčasť nákladov na predaj alebo napríklad náklady na distribúciu alebo administratívne činnosti. Pri uplatňovaní tejto metódy zverejňuje jednotka oddelene od ostatných nákladov aspoň svoje náklady na predaj. Tento spôsob prezentácie poskytuje používateľom často relevantnejšie informácie ako klasifikácia nákladov podľa ich charakteru, avšak priraďovanie nákladov funkciám môže vyžadovať ľubovoľné priraďovanie a vyžaduje si precízny úsudok. Príklad klasifikácie s využitím metódy funkcie nákladov je nasledovný:

Výnos	X
Náklady na predaj	(X)
Hrubý zisk	X
Iný príjem	X
Náklady na distribúciu	(X)
Administratívne náklady	(X)
Iné náklady	(X)
Zisk	X

93. ***Jednotky, ktoré klasifikujú náklady podľa funkcie, zverejnia dodatočné informácie o charaktere nákladov, vrátane nákladov na odpisovanie a amortizáciu a zamestnanecké požitky.***

▼M5

94. Voľba medzi metódou funkcie nákladov a metódou charakteru nákladov závisí tak od historických a priemyselných faktorov, ako aj od charakteru jednotky. Obe metódy naznačujú, u ktorých nákladov možno potenciálne očakávať pohyby v priamej alebo nepriamej závislosti od úrovne predaja alebo výroby jednotky. Keďže každá z oboch metód má svoje výhody pre rôzne typy jednotiek, tento štandard vyžaduje od manažmentu výber najvhodnejšej a najspoľahlivejšej prezentácie. Pri používaní klasifikácie funkcie nákladov sa však vzhľadom na to, že informácie o charaktere nákladov sú užitočné pri predpovedaní budúcich peňažných tokov, vyžaduje dodatočné zverejnenie. Termín „zamestnanecké požitky" v odseku 93 má rovnaký význam ako v IAS 19 *Zamestnanecké požitky.*

95. ***Jednotka zverejní, či už priamo vo výkaze ziskov a strát resp. vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní alebo v poznámkach, sumu dividend vykazovaných ako rozdelenia majiteľom vlastného imania počas obdobia a príslušnú hodnotu na akciu.***

Výkaz o zmenách vo vlastnom imaní

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

(a) ***zisk alebo stratu za obdobie;***

(b) ***každú položku nákladov a výnosov za obdobie, ktoré sa v súlade s požiadavkami iných štandardov alebo interpretácií vykazuje priamo vo vlastnom imaní a tiež celkové sumy týchto položiek;***

(c) ***celkové výnosy a náklady za obdobie (súčet bodov (a) a (b)), s osobitnou prezentáciou celkových súm priraditeľných majiteľom vlastného imania materskej spoločnosti a súm menšinových podielov;***

(d) ***pre každú položku vlastného imania, účinky zmien účtovných metód a opráv chýb vykazovaných v súlade s IAS 8.***

▼M10

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

▼M5

97. ***Jednotka ďalej prezentuje, či už priamo vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní alebo v poznámkach:***

(a) ***sumy transakcií s majiteľmi vlastného imania z funkcie majiteľov vlastného imania s oddeleným vykazovaním súm, ktoré boli rozdelené medzi majiteľov vlastného imania;***

(b) ***zostatok nerozdelených ziskov (t.j. akumulovaného zisku alebo straty) na začiatku obdobia a k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha a zmeny počas obdobia;***

a

(c) ***porovnanie účtovnej hodnoty každej triedy vloženého vlastného imania a každej rezervy na začiatku a na konci obdobia, s osobitným zverejnením každej zmeny.***

98. Zmeny vlastného imania jednotky medzi dvoma dátumami, ku ktorým je zostavená súvaha odzrkadľujú zvýšenie alebo zníženie jej majetku v zostatkovej hodnote počas obdobia. S výnimkou zmien v dôsledku transakcií s majiteľmi vlastného imania, ktorí konajú z funkcie majiteľov vlastného imania (ako sú vklady vlastného imania, spätné nadobudnutie vlastných majetkových nástrojov a dividend jednotky) a s tým priamo súvisiacich transakčných nákladov je celková zmena výšky vlastného imania počas obdobia súčtom nákladov a výnosov, vrátane ziskov a strát, z činnosti jednotky v tomto období (či už sa tieto položky nákladov a výnosov vykazujú v ziskoch a stratách alebo priamo ako zmeny vlastného imania).

99. Pokiaľ niektorý iný štandard alebo interpretácia nevyžaduje inak, je v zmysle tohto štandardu potrebné vykázať všetky položky výnosov a nákladov za obdobie, vrátane zisku a straty. Iné štandardy vyžadujú, aby sa niektoré položky ziskov a strát (ako je zvýšenie alebo zníženie hodnoty v dôsledku vykonaného precenenia, špecifické kurzové rozdiely, zisky alebo straty z opätovného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj a príslušné sumy splatnej dane a odloženej dane) vykazovali priamo ako zmeny vlastného imania. Pretože pri hodnotení zmien vo finančnej pozícii jednotky medzi dvoma dátumami, ku ktorým je zostavená súvaha, je dôležité zohľadniť všetky položky výnosov a nákladov, vyžaduje tento štandard prezentáciu výkazu o zmenách vo vlastnom imaní, ktorý zvýrazňuje celkové náklady a výnosy jednotky, vrátane tých, ktoré sa vykazujú priamo vo vlastnom imaní.

▼**M5**

100. IAS 8 vyžaduje tam, kde je to prakticky uskutočniteľné, vykonanie zmien účtovných metód spätnými úpravami, s výnimkou prípadov, keď si to prechodné ustanovenia iného štandardu alebo interpretácie vyžadujú inak. Ďalej IAS 8 vyžaduje, aby sa tam, kde je to prakticky uskutočniteľné, vykonávali so spätnou platnosťou aj prehodnotenia zamerané na opravy chýb. Spätné úpravy a spätné prehodnotenia sa vykonávajú v zostatku nerozdelených ziskov, s výnimkou prípadov, keď si niektorý štandard alebo interpretácia vyžaduje spätnú úpravu iného prvku vlastného imania. V zmysle bodu (d) odseku 96 sa vyžaduje, aby sa vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní zverejnila celková úprava jednotlivých prvkov vlastného imania vyplývajúca, oddelene, zo zmien účtovných metód a opráv chýb. Tieto úpravy sa zverejňujú za každé predchádzajúce obdobie a k začiatku obdobia.

101. Požiadavky odsekov 96 a 97 možno splniť viacrými spôsobmi. Riešením môže byť napríklad stĺpcový formát, ktorý porovnáva počiatočný a koncový stav každého prvku vlastného imania v rámci jednotky. Alternatívne možno vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní uvádzať len položky, ktoré vyžaduje odsek 96. V takom prípade sú položky, ktoré vyžaduje odsek 97, začlenené do poznámok.

Výkaz o peňažných tokoch

102. Informácie o peňažných tokoch poskytujú používateľom účtovnej závierky podklad na zhodnotenie schopnosti jednotky vytvárať peniaze a peňažné ekvivalenty a potrieb jednotky tieto peňažné toky využívať. Požiadavky na prezentáciu výkazu o peňažných tokoch a súvisiace zverejnenia stanovuje IAS 7 *Výkazy o peňažných tokoch*.

Poznámky

Štruktúra

103. ***Účelom poznámok je:***

(a) ***informovať o spôsobe zostavovania účtovnej závierky a špecifických účtovných metódach v súlade s odsekmi 108-115;***

(b) ***zverejňovať informácie, ktoré vyžadujú IFRS, a ktoré nie sú súčasťou samotnej súvahy, výkazu ziskov a strát, výkazu o zmenách vo vlastnom imaní a výkazu o peňažných tokoch;***

a

(c) ***poskytovať dodatočné informácie, ktoré nie sú prezentované v samotnej súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a výkaze o peňažných tokoch, avšak sú dôležité pre pochopenie týchto výkazov.***

104. ***Poznámky by mali mať, pokiaľ je to možné, systematické členenie. Každá položka v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a vo výkaze o peňažných tokoch by mala mať krížové odkazy na všetky s ňou súvisiace informácie v poznámkach.***

105. Poznámky majú zvyčajne nasledujúce členenie, ktoré napomáha používateľom porozumieť účtovnej závierke a umožňuje jej porovnanie s účtovnými závierkami iných jednotiek:

(a) prehlásenie o súlade so IFRS (pozri odsek 14);

(b) prehľad významných uplatňovaných účtovných metód (pozri odsek 108);

(c) doplňujúce informácie k položkám prezentovaným priamo v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze o zmenách vo vlastnom imaní a výkaze o peňažných tokoch v takom poradí, v akom je prezentovaný každý výkaz a každá riadková položka;

a

(d) ostatné zverejnenia, vrátane:

(i) podmienených záväzkov (pozri IAS 37) a nevykazovaných zmluvných záväzkov,

a

(ii) nefinančné zverejnenia, napr. ciele a metódy jednotky v oblasti riadenia finančných rizík (pozri ►**M12** IFRS 7 ◄).

106. Za určitých okolností môže byť potrebné alebo vhodné zmeniť poradie jednotlivých položiek v poznámkach. Napríklad informácie o zmenách reálnej hodnoty vykazované ako zisk alebo strata možno skombinovať s informáciami o splatnosti finančných nástrojov, hoci prvé zverejnenia súvisia s výkazom ziskov a strát a druhé so súvahou. Napriek tomu je potrebné, pokiaľ je to možné, dodržiavať systematické členenie poznámok.

▼M5

107. Poznámky poskytujúce informácie o spôsobe zostavenia účtovnej závierky a špecifických účtovných metódach môžu byť prezentované ako osobitná súčasť účtovnej závierky.

Zverejňovanie účtovných metód

108. ***V prehľade významných účtovných metód jednotka zverejní:***

(a) ***základ (základy) oceňovania, z ktorých sa vychádzalo pri zostavovaní účtovnej závierky;***

a

(b) ***iné použité účtovné metódy, ktoré sú dôležité pre pochopenie účtovnej závierky.***

109. Pre používateľov je dôležité, aby boli oboznámení so základom (základmi) oceňovania použitým v účtovnej závierke (napríklad historické náklady, bežné náklady, realizačná hodnota, reálna hodnota alebo spätne získateľná suma), pretože základ, podľa ktorého je zostavená účtovná závierka, má pri jej analýze zásadný význam. Keď sa v účtovnej závierke uplatňuje viac ako jeden spôsob ocenenia, napríklad pri precenení určitých skupín majetku, stačí uviesť označenie kategórií majetku a záväzkov, na ktoré sa vzťahujú jednotlivé spôsoby ocenenia.

110. Pri rozhodovaní, či by mala byť zverejnená konkrétna účtovná metóda, berie manažment do úvahy, nakoľko by bolo zverejnenie prospešné pre používateľov pri pochopení spôsobu, akým sa vo vykazovanej finančnej výkonnosti a finančnej pozícii odrážajú transakcie, iné udalosti a podmienky. Zverejnenie konkrétnych účtovných metód je pre užívateľov užitočné najmä vtedy, ak sú tieto metódy vybrané z alternatív umožnených v štandardoch a interpretáciách. Príkladom môže byť zverejnenie toho, či spoločník vykazuje svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke s využitím metódy podielovej konsolidácie alebo metódy vlastného imania (pozri IAS 31 *Podiely v spoločných podnikoch*). Niektoré štandardy výslovne vyžadujú zverejňovanie konkrétnych účtovných metód, vrátane manažmentom uplatneného spôsobu výberu medzi ich prípustnými variantmi. Napríklad IAS 16 vyžaduje zverejnenie základov pre oceňovanie používaných pre jednotlivé triedy nehnuteľností, strojov a zariadení. IAS 23 *Náklady na prijaté pôžičky a úvery* vyžaduje zverejnenie toho, či sa náklady na prijaté pôžičky a úvery vykazujú okamžite ako náklady, alebo či sa kapitalizujú v rámci nákladov na kvalifikovateľný majetok.

111. Každá jednotka zvažuje charakter svojich operácií a metód, zverejnenie ktorých používatelia pravdepodobne očakávajú pre daný typ jednotky. Napríklad pre jednotku, ktorá podlieha dani z príjmu, by sa očakávalo zverejnenie jej účtovných metód pre dane z príjmov, vrátane metód vzťahujúcich sa na odložené daňové záväzky a daňové pohľadávky. Pre jednotku s významnými prevádzkami v zahraničí alebo transakciami v cudzích menách by sa očakávalo zverejnenie účtovných metód vykazovania kurzových ziskov a strát. Ak došlo k podnikovým kombináciám, sú zverejnené metódy ocenenia goodwillu a menšinového podielu.

112. Účtovná metóda môže byť dôležitá vzhľadom na charakter operácií jednotky, a to aj vtedy, ak sumy, na ktoré sa vzťahuje, nie sú významné v bežnom ani v minulých obdobiach. Je tiež vhodné zverejniť všetky významné účtovné metódy, ktoré výslovne nevyžadujú IFRS, avšak sú zvolené a uplatňované v súlade s IAS 8.

113. ***Jednotka v prehľade významných účtovných metód alebo v iných poznámkach zverejní rozhodnutia, okrem tých, ktoré zahŕňajú odhady (pozri odsek 116), uskutočnené manažmentom pri uplatňovaní účtovných metód, ktoré v najvýznamnejšej miere určujú sumy vykazované v účtovnej závierke.***

114. V rámci uplatňovania účtovných metód jednotky prijíma manažment rôzne rozhodnutia, okrem tých, ktoré zahŕňajú odhady, ktoré môžu vo významnej miere ovplyvniť sumy vykazované v účtovnej závierke. Rozhodnutia manažmentu napríklad zahŕňajú:

(a) či sa má finančný majetok považovať za investície držané do dátumu splatnosti;

(b) kedy sa všetky významné riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom finančného majetku a prenajímaného majetku vo významnej miere prevedú na iné jednotky;

(c) či sú konkrétne predaje tovaru v zásade dohody o financovaní, a teda nevytvárajú zisk;

a

(d) či podstata vzťahu medzi jednotkou a jednotkou špeciálneho účelu nasvedčuje tomu, že jednotka špeciálneho účelu je kontrolovaná jednotkou.

▼M5

115. Niektoré zo zverejnení v zmysle odseku 113 vyžadujú aj iné štandardy. Napríklad IAS 27 vyžaduje, aby jednotka zverejnila dôvody, prečo jej majetkový podiel na jednotke nezakladá kontrolu, ohľadom investovaného podniku, ktorý nie je dcérskou spoločnosťou aj napriek tomu, že nadpolovičný podiel na hlasovacích alebo potenciálnych hlasovacích právach je priamo alebo nepriamo vlastnený prostredníctvom dcérskych spoločností. IAS 40 vyžaduje, aby sa v prípadoch problematickej klasifikácie majetku zverejnili kritériá, ktoré jednotka uplatňuje pri rozlišovaní investičného majetku od nehnuteľnosti používanej vlastníkom a od nehnuteľnosti držanej na predaj v bežnom podnikaní.

Najvýznamnejšie príčiny neistoty v odhadoch

116. ***Jednotka zverejní v poznámkach informácie o kľúčových predpokladoch budúceho vývoja, ako aj ostatné kľúčové príčiny neistoty v odhadoch k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, ktoré sa spájajú s vysokým rizikom významných úprav účtovných hodnôt majetku a záväzkov v nasledujúcom hospodárskom roku. Vzhľadom na tento majetok a záväzky by mali poznámky obsahovať:***

(a) ***ich charakter;***

a

(b) ***ich účtovnú hodnotu k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

117. Stanovenie účtovnej hodnoty niektorého majetku a záväzkov si vyžaduje vykonanie odhadu účinkov neistých budúcich udalostí na tento majetok a záväzky k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Ak napríklad nie sú na ocenenie nasledujúceho majetku a záväzkov k dispozícii aktuálne trhové ceny, je potrebné pri ocenení spätne získateľnej sumy nehnuteľností, strojov a zariadenia, účinkov technologického zastarania zásob, rezerv, ktoré sú predmetom výsledku prebiehajúcich sporov a dlhodobých záväzkov v súvislosti so zamestnaneckými požitkami, ako sú starobné dôchodky, zohľadniť budúce odhady. Tieto odhady zahŕňajú predpoklady o takých položkách ako sú úprava rizika pre peňažné toky alebo uplatňované zľavy, budúce úpravy platov a budúce úpravy cien vplývajúce na výšku nákladov.

118. Kľúčové predpoklady a iné kľúčové zdroje neistoty v odhadoch, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v zmysle odseku 116, sa vzťahujú na také odhady, ktoré vyžadujú od manažmentu uplatňovať pri rozhodovaní tie najprísnejšie, subjektívne alebo komplexné kritériá. Vzhľadom na rastúci počet premenných a predpokladov týkajúcich sa možného budúceho riešenia neistôt je toto rozhodovanie čoraz subjektívnejšie a komplexnejšie, s čím zároveň zvyčajne rastie pravdepodobnosť následnej významnej úpravy účtovných hodnôt majetku a záväzkov.

119. Zverejnenia v zmysle odseku 116 sa nevyžadujú v prípade majetku a záväzkov s vysokým rizikom významnej zmeny ich účtovných hodnôt v budúcom finančnom roku, ak sú k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha ocenené reálnou hodnotou na základe aktuálnych trhových cien (ich reálne hodnoty sa môžu v budúcom finančnom roku významne zmeniť, avšak tieto zmeny by neboli výsledkom predpokladov alebo iných zdrojov neistoty v odhadoch k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha).

120. Zverejnenia v zmysle odseku 116 sú prezentované spôsobom, ktorý napomáha používateľom účtovnej závierky porozumieť rozhodnutiam manažmentu v súvislosti s budúcim vývojom a s najdôležitejšími zdrojmi neistoty v odhadoch. Charakter a rozsah týchto informácií sa môže meniť v závislosti od charakteru predpokladu a iných okolností. Môže byť tak potrebné zverejniť napríklad tieto druhy informácií:

(a) charakter predpokladu alebo iného zdroja neistoty v odhadoch;

(b) citlivosť účtovných hodnôt na metódy, predpoklady a odhady, ktoré sa uplatňujú pri ich výpočte, vrátane príčin tejto citlivosti;

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

a

(d) ak neistota pretrváva, vysvetlenie úprav minulých odhadov týkajúcich sa tohto majetku a záväzkov.

121. V rámci zverejnení v odseku 116 nie je potrebné zverejňovať rozpočtové informácie ani prognózy.

122. Ak je z určitého dôvodu zverejnenie rozsahu možných účinkov kľúčových predpokladov alebo iného kľúčového zdroja neistoty v odhadoch k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha neuskutočniteľné, zverejní jednotka informáciu, že je na základe jestvujúcich údajov pravdepodobné, že možné dopady v budúcom finančnom roku, ktoré budú odlišné od predpokladov si vyžiadajú významnú úpravu účtovnej hodnoty prísluš-

▼M5

ného majetku alebo záväzkov. V každom prípade, jednotka zverejní charakter a účtovnú hodnotu konkrétneho majetku alebo záväzku (alebo triedy aktív alebo záväzkov), ktorých sa daný predpoklad týka.

123. Zverejnenie konkrétnych kritérií, ktorými sa manažment riadil pri uplatňovaní účtovných metód jednotky v odseku 113, sa nevzťahuje na zverejnenia kľúčových zdrojov neistoty v odhadoch v odseku 116.

124. Zverejnenie určitých kľúčových predpokladov, ktoré by bolo inak potrebné v zmysle odseku 116, sa vyžaduje na základe niektorých iných štandardov. Napríklad IAS 37 vyžaduje, aby sa za presne definovaných okolností zverejňovali kľúčové predpoklady o budúcich udalostiach ovplyvňujúcich triedy rezerv. ►M12 IFRS 7 ◄ vyžaduje zverejňovanie významných predpokladov, z ktorých sa vychádza pri odhadoch reálnych hodnôt finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré sa účtujú v reálnej hodnote. IAS 16 vyžaduje zverejňovanie významných predpokladov, z ktorých sa vychádza pri odhadoch reálnej hodnoty precenených nehnuteľností, strojov a zariadení.

▼M12

Kapitál

124A. Jednotka uvedie informácie, ktoré umožňujú užívateľom finančných výkazov posúdiť ciele, politiky a postupy spravovania kapitálu danej jednotky.

124B. Na účely dodržania odseku 124A, jednotka uvádza toto:

(a) kvalitatívne informácie o svojich cieľoch, politikách a postupoch spravovania kapitálu, vrátane (ale nie s obmedzením na):

(i) opis toho, čo spravuje ako kapitál;

(ii) keď jednotka podlieha externe stanoveným kapitálovým požiadavkám, povahu týchto požiadaviek a to, ako sú tieto požiadavky zapracované do spravovania kapitálu;

a

(iii) ako napĺňa svoje ciele pre spravovanie kapitálu.

(b) zhrnutie kvantitatívnych údajov o tom, čo spravuje ako kapitál. Niektoré jednotky považujú niektoré finančné záväzky (napr. niektoré formy podriadeného dlhu) za súčasť kapitálu. Podľa iných jednotiek sa za kapitál nepovažujú niektoré časti vlastného majetku (napr. časti pochádzajúce z hedgingu peňažných tokov).

(c) akékoľvek zmeny v (a) a (b) z predchádzajúceho obdobia.

(d) či počas obdobia boli dodržané akékoľvek externe stanovené kapitálové požiadavky, ktorým podlieha.

(e) keď jednotka nedodržala takéto externe stanovené kapitálové požiadavky, dôsledky takéhoto nedodržania.

Tieto údaje sa zakladajú na informáciách poskytnutých interne kľúčovým riadiacim pracovníkom jednotky.

124C. Jednotka môže spravovať kapitál niekoľkými spôsobmi a podliehať viacerým rôznym kapitálovým požiadavkám. Napríklad konglomerát môže zahŕňať jednotky, ktoré vykonávajú poistnú činnosť a bankovú činnosť a tieto jednotky môžu tiež fungovať v niekoľkých jurisdikciách. Keď súhrnné údaje o kapitálových požiadavkách a o tom, ako je kapitál spravovaný, nezabezpečia užitočné informácie alebo narušia chápanie užívateľa finančného výkazu týkajúceho sa kapitálových zdrojov jednotky, jednotka predloží osobitné informácie pre každú kapitálovú požiadavku, ktorej daná jednotka podlieha.

▼M5

Ostatné zverejnenia

125. ***V poznámkach jednotka zverejní:***

(a) ***navrhované alebo oznámené sumy dividend pred autorizovaním účtovnej závierky na zverejnenie, avšak nevykázané ako sumy rozdelené počas obdobia majiteľom vlastného imania, a príslušnú sumu na akciu;***

a

(b) ***sumu všetkých výsledných prioritných dividend, ktoré neboli vykázané.***

126. ***Ak nie sú súčasťou iných zverejnených informácií publikovaných s účtovnou závierkou, zverejní jednotka nasledovné:***

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

▼**M5**

(b) ***opis charakteru činnosti jednotky a jej hlavných činností;***

a

(c) ***názov materskej spoločnosti a rozhodujúcej materskej spoločnosti skupiny.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

127. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce dňom 1. január 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE IAS 1 (PREPRACOVANÝ Z ROKU 1997)

128. Tento štandard nahrádza IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*, prepracovaný z roku 1997.

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Úpravy v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. V štandardoch medzinárodného finančného vykazovania, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, sa s účinnosťou od decembra 2003:

(a) menia odkazy na „čistý zisk alebo stratu" na „zisk alebo stratu";

(b) menia odkazy na „poznámky k účtovnej závierke" na „poznámky";

a

(c) menia odkazy na „základné imanie" na „vložené vlastné imanie".

A2. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A3. Rušia sa odseky 69 a 70 v IAS 12 *Dane z príjmov.*

A4. Znenie odseku 23 v IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa mení nasledovne:

23. Hoci tento štandard nepožaduje osobitné zverejnenia o krátkodobých zamestnaneckých požitkoch, iné štandardy môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb*, vyžaduje zverejnenia o zamestnaneckých požitkoch pre kľúčový riadiaci personál. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* vyžaduje zverejnenie nákladov na zamestnanecké požitky.

A5. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A6. IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka* sa mení nasledovne:

Znenie odseku 5 sa mení nasledovne:

5. IAS 1 definuje úplnú účtovnú závierku, ktorá obsahuje nasledujúce súčasti:

(a) súvahu;

(b) výkaz ziskov a strát;

(c) výkaz o zmenách vo vlastnom imaní zahŕňajúci buď:

(i) všetky zmeny vo vlastnom imaní; alebo

(ii) zmeny vo vlastnom imaní okrem tých, ktoré sú výsledkom transakcií s majiteľmi vlastného imania z ich funkcie majiteľov vlastného imania;

(d) výkaz o peňažných tokoch;

a

(e) poznámky so zhrnutím významných účtovných metód a s ďalšími vysvetlivkami.

Znenie odseku 12 sa mení nasledovne:

12. IAS 1 obsahuje pokyny týkajúce sa štruktúry účtovnej závierky. Návod na implementáciu k IAS 1 objasňuje možné spôsoby prezentácie súvahy, výkazu ziskov a strát a výkazu o zmenách vo vlastnom imaní.

Znenie odseku 13 sa mení nasledovne:

13. IAS 1 vyžaduje, aby sa výkaz o zmenách vo vlastnom imaní prezentoval ako samostatná súčasť účtovnej závierky jednotky a umožňuje, aby informácie o zmenách vo vlastnom imaní, ktoré vyplývajú z transakcií s majiteľmi vlastného imania z ich funkcie majiteľov vlastného imania (vrátane rozdeľovania majiteľom vlastného imania), boli uvedené buď v samotnej závierke alebo v poznámkach. Vo výkazoch v priebehu účtovného roka uvádza jednotka zmeny vo vlastnom imaní v rovnakom formáte, aký bol použitý v poslednom ročnom výkaze.

A7. Znenie odsekov 39 a 40 IAS 35 *Ukončované výroby* sa mení nasledovne:

39. Zverejnenia, ktoré si vyžadujú odseky 27-37, okrem zverejnenia sumy zisku alebo straty pred zdanením vykázaného pri vyradení majetku alebo vyrovnaní záväzkov priraditeľných ukončovanej výrobe v súlade s bodom (a) odseku 31, môžu byť predkladané buď v poznámkach alebo v samotnej súvahe, výkaze ziskov a strát alebo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní.

▼M5

40. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* vyžaduje, aby bol každý zisk alebo strata pred zdanením, ktorá sa vykáže pri vyraďovaní majetku alebo vyrovnávaní záväzkov priraditeľných ukončovaným výrobám, prezentovaný priamo vo výkaze ziskov a strát. Odporúča sa, aby boli požadované zverejnenia v zmysle bodov (f) a (g) odseku 27 predkladané priamo vo výkaze ziskov a strát a vo výkaze o peňažných tokoch v tomto poradí.

A8. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A9. Znenie IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa mení nasledovne:

Ruší sa odsek 39.

Znenie odseku 53 sa mení nasledovne:

53. Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, zdravotným a ostatným prírodným rizikám. Ak dôjde k udalosti, ktorej dôsledkom je vznik významnej položky nákladov alebo výnosov, zverejní sa v zmysle IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* charakter a suma tejto položky. Príkladmi takejto udalosti sú epidémia nákazlivej choroby, povodeň, veľké sucho alebo silný mraz a mor spôsobeným hmyzom.

A10. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A11. Znenie odseku 5 SIC 32 *Nehmotný majetok - náklady na internetovú stránku* sa mení nasledovne:

5. Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkový hardvér (napr. internetové servery, staging servery, production servery a zariadenia zabezpečujúce pripojenie na Internet) v súvislosti s internetovou stránkou. Takéto výdavky sa účtujú v súlade s IAS 16. Okrem toho, ak vzniknú jednotke výdavky na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hostiteľom internetovej stránky jednotky, vykazujú sa tieto výdavky v zmysle IAS 1.78 a *Rámcovej osnovy* po prijatí týchto služieb.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 2

Zásoby

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Definície	6-8
Oceňovanie zásob	9-33
Obstarávacia cena zásob	10-22
Náklady na nákup	11
Náklady na zmenu	12-14
Ostatné náklady	15-18
Obstarávacia cena zásob u poskytovateľa služieb	19
Náklad na poľnohospodársku výrobu z biologického majetku	20
Techniky oceňovania nákladov	21-22
Oceňovacie vzorce	23-27
Realizačná hodnota	28-33
Vykázané ako náklad	34-35
Zverejňovanie	36-39
Dátum účinnosti	40
Stiahnutie existujúcich dokumentov	41-42

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 2 (stav z roku 1993), *Zásoby*, a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania zásob. Kľúčovou otázkou pri účtovaní zásob je výška nákladov, ktoré sa majú vykazovať ako majetok a prenášať do budúceho obdobia, pokiaľ nie sú vykázané súvisiace výnosy. Tento štandard vysvetľuje postupy určenia obstarávacej

▼M5

ceny zásob a jej následného vykázania v rámci nákladov, vrátane prípadných znížení hodnoty na realizačnú hodnotu. Ďalej vysvetľuje tiež oceňovacie vzorce, ktoré sa používajú na určenie obstarávacej ceny zásob.

ROZSAH

2. ***Tento štandard platí pre všetky druhy zásob, s týmito výnimkami:***

   a) ***nedokončená výroba k zákazkám na zhotovenie, vrátane priamo súvisiacich servisných zmlúv (pozri IAS 11 Zákazková výroba),***

   (b) ***finančné nástroje,***

   a

   (c) ***biologický majetok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou a poľnohospodárskou výrobou v období zberu úrody (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo).***

3. ***Tento štandard sa nevzťahuje na oceňovanie zásob vo vlastníctve:***

   a) ***výrobcov poľnohospodárskych a lesníckych výrobkov, poľnohospodárskej výroby po zbere úrody, nerastných surovín a výrobkov z nich v rozsahu ich oceňovania v realizačnej hodnote v súlade so zavedenými postupmi v týchto odvetviach; ak sú tieto zásoby oceňované v realizačnej hodnote, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata za účtovné obdobie, v ktorom k týmto zmenám došlo,***

   (b) ***maklérov na trhu s komoditami uplatňujúcich oceňovanie zásob v reálnej hodnote zníženej o náklady predaja. Ak sú tieto zásoby oceňované v reálnej hodnote zníženej o náklady predaja, vykazujú sa zmeny tejto hodnoty ako zisk alebo strata za obdobie, v ktorom k týmto zmenám došlo.***

4. Zásoby uvedené v bode (a) odseku 3 sú oceňované v realizačnej hodnote v určitých fázach výroby. To môže byť 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 tie ustanovenia tohto štandardu, ktoré sa týkajú požiadaviek oceňovania.

5. Ako makléri na trhu s komoditami sa označujú subjekty, ktoré vo vlastnej réžii vykonávajú nákup alebo predaj komodít v prospech iných osôb. Zásoby uvedené v bode (b) odseku 3 sú v zásade nakupované za účelom predaja v blízkej budúcnosti a tvorby zisku z pohybov cien alebo z obchodnej marže maklérov na trhu s komoditami. Ak sa tieto zásoby oceňujú v reálnej hodnote zníženej o náklady predaja, nevzťahujú sa na ne len tie ustanovenia tohto štandardu, ktoré sa týkajú požiadaviek oceňovania.

DEFINÍCIE

6. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

   Zásoby sú majetok:

   a) ***skladovaný na predaj v bežnom podnikaní,***

   (b) ***vo výrobnom procese s cieľom takéhoto predaja,***

   alebo

   (c) ***vo forme materiálu alebo spotrebného tovaru určeného na zužitkovanie vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.***

   Realizačná hodnota je odhadovaná predajná cena v bežnom podnikaní po odpočítaní odhadovaných nákladov na dokončenie výroby alebo na uskutočnenie predaja položky.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú možno vymeniť majetok, alebo vyrovnať záväzok v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami.

7. Realizačná hodnota je čistá suma, v ktorej jednotka očakáva realizáciu predaja zásob v bežnom podnikaní. Reálna hodnota je suma, za ktorú môžu byť tieto zásoby vymenené medzi informovanými súhlasiacimi kupujúcimi a informovanými súhlasiacimi predávajúcimi na trhu. Realizačná hodnota je na rozdiel od reálnej hodnoty špecifická hodnota jednotky. Realizačná hodnota zásob sa môže líšiť od ich reálnej hodnoty zníženej o náklady predaja.

8. Zásoby zahŕňajú tovar obstaraný a držaný pre ďalší predaj, vrátane tovaru obstaraného maloobchodníkom a skladovaného pre ďalší predaj alebo pozemky a iné nehnuteľnosti držané pre ďalší predaj. Zásobami sú aj vyrobené hotové výrobky a nedokončená výroba jednotky, a zahŕňajú tiež

▼M5

materiál a spotrebný tovar určený na použitie vo výrobnom procese. U poskytovateľov služieb zahŕňajú zásoby náklady na danú službu v zmysle odseku 19, za ktorú jednotka ešte nevykázala súvisiaci výnos (pozri IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*).

OCEŇOVANIE ZÁSOB

9. ***Zásoby sú oceňované vo výške obstarávacích nákladov a v realizačnej hodnote, podľa toho, ktorá z týchto dvoch hodnôt je nižšia.***

Obstarávacia cena zásob

10. ***Obstarávacia cena zásob zahŕňa všetky obstarávacie náklady, náklady na zmenu a ostatné náklady vynaložené na premenu zásob do ich súčasnej podoby a na ich presun na súčasné miesto uloženia.***

Náklady na nákup

11. Náklady na nákup v súvislosti so zásobami zahŕňajú nákupnú cenu, dovozné clá a ostatné dane (iné ako dane následne získateľné jednotkou späť od daňových úradov), dopravu, manipulačné poplatky a ostatné náklady priamo súvisiace s obstarávaním hotových výrobkov, materiálov a služieb. Obchodné zľavy, rabaty a podobne predstavujú pri určovaní nákladov na nákup odpočítateľné položky.

Náklady na zmenu

12. Náklady na zmenu zásob zahŕňajú náklady priamo súvisiace s výrobnými jednotkami, ako napríklad priama práca. Ďalej zahŕňajú aj systematické rozvrhnutie pevnej sadzby výrobnej réžie a variabilných výrobných réžií, ktoré sú vynakladané v súvislosti so spracovaním materiálu do podoby hotových výrobkov. Pevnú sadzbu výrobnej réžie tvoria tie nepriame náklady na výrobu, ktoré zostávajú relatívne stále nezávislé od zmien v objeme výroby, ako napríklad odpisy a údržba továrenských budov a zariadení a náklady na riadenie a administratívu závodu. Variabilné výrobné réžie predstavujú tie nepriame náklady na výrobu, ktoré sa menia v priamej alebo takmer priamej závislosti od objemu výroby, ako napríklad nepriame materiály a nepriama práca.

13. Rozvrhnutie pevnej sadzby výrobnej réžie v rámci nákladov na zmenu vychádza z normálnej kapacity výrobných zariadení. Normálna kapacita je v priemere očakávaný objem výroby za viacero období alebo sezón za bežných okolností so zohľadnením zníženia kapacity v dôsledku plánovanej údržby. Je možné vychádzať aj zo skutočného objemu výroby, ak sa približuje k normálnej kapacite. Nízky objem výroby ani odstávky nemajú vplyv na zvýšenie čiastok pevnej sadzby výrobnej réžie priradených jednotlivým výrobným jednotkám. Nepriradená výrobná réžia sa vykazuje ako náklady za obdobie, v ktorom boli vynaložené. V obdobiach s neobvykle vysokým objemom výroby je potrebné čiastky pevnej sadzby výrobnej réžie na jednotlivé výrobné jednotky znížiť, aby neboli zásoby oceňované vyššou hodnotou ako sú náklady. Pri priraďovaní variabilných výrobných réžií jednotlivým výrobným jednotkám sa vychádza zo skutočného využitia výrobných zariadení.

14. Výsledkom výrobného procesu môže byť výroba viac ako jedného výrobku súčasne. To sa týka napríklad výroby združených výrobkov, alebo ak existuje hlavný a vedľajší výrobok. Ak nie je možné oddelene identifikovať náklady na zmenu jednotlivých výrobkov, tieto sú rozvrhnuté medzi výrobky na základe racionálnej a konzistentnej úvahy. Rozvrhnutie nákladov môže vychádzať napríklad z relatívnej predajnej hodnoty jednotlivých výrobkov buď v tom štádiu výrobného procesu, keď začnú byť jednotlivo identifikovateľné, alebo po ich dokončení. Väčšina vedľajších výrobkov má nehmotný charakter. V takom prípade sú vedľajšie výrobky často oceňované v realizačnej hodnote, ktorá sa odpočíta od nákladov na hlavný výrobok. Účtovná hodnota hlavného výrobku sa tak vo výsledku významne nelíši od nákladov s ním spojených.

Ostatné náklady

15. Ostatné náklady sú zahrnuté do obstarávacej ceny zásob len do výšky čiastky, ktorá bola vynaložená na premenu zásob do ich súčasnej podoby a na ich presun na súčasné miesto uloženia. Napríklad obstarávacia cena zásob môže zahŕňať nevýrobné výrobné réžie alebo náklady na návrhy výrobkov pre konkrétnych zákazníkov.

16. Príkladmi nákladov, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny zásob a vykazujú sa ako náklady za obdobie, v ktorom sú vynložené, zahŕňajú:

a) náklady na zvýšený objem materiálového odpadu a zvýšené mzdové alebo iné výrobné náklady,

(b) náklady na skladovanie, pokiaľ nie sú súčasťou výrobného procesu pred ďalším spracovaním,

▼M5

(c) administratívne režijné náklady, ktoré priamo nesúvisia s premenou zásob do ich súčasnej podoby ani ich presunom na súčasné miesto uloženia,

(d) náklady na predaj.

17. IAS 23 *Náklady na prijaté pôžičky a úvery* definuje okolnosti, za ktorých možno zahrnúť náklady na prijaté pôžičky a úvery do obstarávacej ceny zásob.

18. Pri obstaraní zásob si môže jednotka dojednať platobnú podmienku s odloženým termínom úhrady. Ak takéto dohody efektívne zakladajú financovanie jednotky, vykazujú sa čiastky tohto financovania, napríklad rozdiel medzi nákupnou cenou za bežných platobných podmienok a skutočnou zaplatenou sumou, ako úrokové náklady za obdobie, v ktorom bolo toto financovanie poskytnuté.

Obstarávacia cena zásob u poskytovateľa služieb

19. Prípadné zásoby u poskytovateľov služieb sú oceňované vo výške nákladov na ich výrobu. Tieto náklady zahŕňajú predovšetkým mzdové a iné náklady na personál, ktorý sa priamo podieľa na poskytovaní danej služby, vrátane vedúcich pracovníkov a príslušné režijné náklady. Mzdové a iné náklady na predaj a na administratívny personál nie sú zahrnuté, ale vykazujú sa ako náklady za obdobie, v ktorom boli vynaložené. Obstarávacia cena zásob u poskytovateľa služieb nezahŕňa obchodnú maržu ani nepriraditeľné režijné náklady, ktoré sa často premietajú do cien účtovaných poskytovateľmi služieb.

Náklad na poľnohospodársku výrobu z biologického majetku

20. V súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo* platí pre zásoby poľnohospodárskej výroby, ktoré jednotka získala z biologického majetku, východiskové ocenenie v reálnej hodnote v období zberu úrody zníženej o stanovené náklady predaja. Táto hodnota predstavuje obstarávaciu cenu zásob k danému termínu pre potreby uplatnenia tohto štandardu.

Techniky oceňovania nákladov

21. Ak sa výsledky približne zhodujú s obstarávacími nákladmi, je možné na oceňovanie obstarávacej ceny zásob kvôli zjednodušeniu používať, napríklad, metódu štandardných nákladov alebo maloobchodnú metódu. Štandardné náklady zahŕňajú bežnú spotrebu materiálu a spotrebného tovaru, bežné mzdové náklady pri štandardnej efektivite práce a štandardnom využití kapacít. Výška štandardných nákladov je predmetom pravidelných previerok a v prípade potreby sa aktualizuje tak, aby zohľadňovala meniace sa podmienky.

22. Maloobchodná metóda sa často používa v maloobchode na oceňovanie zásob veľkého počtu rýchlo sa meniacich položiek, ktoré majú podobné marže, a pri ktorých je nepraktické použiť iné metódy na výpočet nákladov. Obstarávacia cena zásob sa určuje odčítaním príslušného percenta hrubej marže od predajnej hodnoty zásob. V prípade, že boli zásoby precenené na hodnotu nižšiu ako bola pôvodná predajná cena, je základom pre výpočet čiastky z percentuálnej sadzby táto znížená cena. Často sa pre každú maloobchodnú jednotku uplatňuje priemerná percentuálna sadzba.

Oceňovacie vzorce

23. ***Pri určení obstarávacej ceny zásob položiek, ktoré nie sú navzájom bežne zameniteľné, a tovaru alebo služieb spoločne priradených konkrétnym zákazkám sa vychádza zo špecifickej identifikácie nákladov na jednotlivé položky.***

24. Špecifická identifikácia nákladov znamená, že zisteným položkám zásob sú priradené konkrétne náklady. Tento postup je vhodný pre položky vydelené pre konkrétne zákazky nezávisle od toho, či boli získané nákupom alebo sa jedná o vlastné výrobky. Špecifická identifikácia nákladov, naopak, nie je vhodná tam, kde existuje veľký počet položiek zásob, ktoré sú navzájom bežne zameniteľné. V takých prípadoch možno na zistenie výsledných účinkov na zisk alebo stratu použiť metódu výberu tých položiek, ktoré zostávajú v zásobách.

25. ***Obstarávacia cena zásob okrem tých, ktoré sú predmetom odseku 23, sa určuje s využitím vzorca podľa metódy FIFO (first-in, first-out) alebo na základe váženého priemeru z obstarávacích cien. Na oceňovanie zásob položiek podobného charakteru a určenia pre jednotku, používa jednotka rovnakú metódu. Naopak pre zásoby položiek s odlišným charakterom a určením môže byť vhodné použiť rôzne oceňovacie vzorce.***

26. Napríklad zásoby používané v jednom segmente podnikania môžu mať v jednotke odlišné určenie ako zásoby toho istého druhu v inom segmente podnikania. Na druhej strane však geografické rozlíšenie zásob samo

▼M5

osebe (ani z toho vyplývajúce rozdiely napr. v uplatňovaných daňových predpisoch) neposkytuje oprávnenie na použitie rôznych oceňovacích vzorcov.

27. Pri metóde FIFO sa predpokladá, že prednostne sa predávajú tie položky zásob, ktoré boli nakúpené alebo vyrobené skôr, a teda zásoby ku koncu obdobia predstavujú nedávno nakúpené alebo vyrobené položky. V rámci vzorca váženého priemeru z obstarávacích cien sa náklady na každú položku určujú z váženého priemeru z obstarávacích cien na podobné položky k začiatku obdobia, a nákladov na podobné nakúpené alebo vyrobené položky počas obdobia. V závislosti od situácie jednotky je možné určiť aritmetický priemer za určité obdobie alebo vždy so zohľadnením každej ďalšej dodávky.

Realizačná hodnota

28. Návratnosť obstarávacej ceny zásob môže byť ohrozená v prípade ich poškodenia, celkového alebo čiastočného morálneho zastarania, alebo ak došlo k poklesu ich predajnej ceny. Ďalej môže byť návratnosť obstarávacej ceny zásob ohrozená tiež v prípadoch, keď sa zvýšili odhadované náklady na dokončenie alebo na uskutočnenie predaja. Prax znižovania hodnoty zásob pod ich realizačnú hodnotu vyplýva z názoru, že majetok by sa nemal účtovať v sumách vyšších, než sú očakávané príjmy z jeho predaja alebo použitia.

29. Zníženie hodnoty zásob na realizačnú hodnotu sa obvykle vykonáva po jednotlivých položkách. Za určitých okolností však môže byť vhodné zoskupovať pritom podobné alebo navzájom súvisiace položky. To sa týka napríklad položiek zásob vzťahujúcich sa k výrobkom s podobným účelom alebo konečným použitím, ktoré sa vyrábajú a predávajú v rovnakej zemepisnej oblasti a z praktických dôvodov ich nemožno ohodnotiť oddelene od ostatných výrobkov danej skupiny výrobkov. Nie je vhodné vykonávať zníženie hodnoty zásob podľa ich jednotlivých kategórií, napríklad iba hotové výrobky alebo iba všetky zásoby v určitej oblasti činnosti alebo pre určitú zemepisnú oblasť. Poskytovatelia služieb zvyčajne zlučujú náklady na jednotlivé služby, za ktoré je účtovaná samostatná predajná cena. Preto sa každá takáto služba považuje za samostatnú položku.

30. Odhady realizačnej hodnoty vychádzajú z najspoľahlivejších dostupných indícií očakávateľných čiastok z realizácie zásob v čase odhadu. Pri týchto odhadoch sa berú do úvahy pohyby cien alebo nákladov priamo súvisiacich s udalosťami po skončení účtovného obdobia do tej miery, v akej sú tieto udalosti potvrdením existujúceho stavu ku koncu obdobia.

31. V odhadoch realizačnej hodnoty sa zohľadňuje tiež účel skladovaných zásob. Napríklad pri určení realizačnej hodnoty množstva zásob na zabezpečenie pevných predajných alebo servisných zmlúv sa vychádza zo zmluvnej ceny. Ak sú tieto predajné zmluvy na nižšie množstvá ako sú skladové zásoby, pri určení realizačnej hodnoty prebytku sa vychádza z bežných predajných cien. Z pevných predajných zmlúv, ktoré presahujú množstvo zásob na sklade, a z pevných nákupných zmlúv môže vyplynúť potreba tvorby rezerv. Postupy v súvislosti s takýmito rezervami stanovuje IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

32. Hodnota materiálu a spotrebného tovaru skladovaného na použitie vo výrobe zásob sa neznižuje pod obstarávacie náklady, ak sa očakáva, že hotové výrobky, ktorých súčasťou bude tento materiál, sa budú predávať za cenu rovnakú alebo vyššiu ako tieto náklady. Ak však dôjde k zníženiu ceny materiálov, v dôsledku ktorého ocenenie hotových výrobkov prevýši realizačnú hodnotu, zníži sa hodnota materiálov na realizačnú hodnotu. V takých prípadoch bývajú najlepším indikátorom realizačnej hodnoty materiálov ich reprodukčné náklady.

33. Realizačná hodnota sa prehodnocuje vždy v každom nasledujúcom období. Ak prestanú existovať okolnosti, na základe ktorých sa znížila hodnota zásob pod ich obstarávaciu cenu, alebo ak existujú jednoznačné dôkazy o tom, že realizačná hodnota sa zvýšila v dôsledku zmien v ekonomickom prostredí, zníženie hodnoty sa stornuje (t.j. výška storna môže zodpovedať najviac čiastke pôvodného zníženia hodnoty), takže nová účtovná hodnota vo výsledku zodpovedá buď obstarávacej cene alebo upravenej realizačnej hodnote, podľa toho, ktorá z týchto dvoch čiastok je nižšia. To môže nastať napríklad vtedy, ak určitá položka zásob, ktorá je účtovaná v realizačnej hodnote, pretože sa znížila jej predajná cena, je ešte k dispozícii v nasledujúcom období a jej predajná cena sa zvýšila.

VYKÁZANÉ AKO NÁKLAD

34. ***V prípade predaja zásob je účtovná hodnota týchto zásob vykázaná ako náklad za obdobie, v ktorom je príslušný výnos vykázaný. Čiastky prípadných znížení hodnôt zásob na realizačnú hodnotu a všetky straty***

▼M5

zásob sú vykázané ako náklad za obdobie, v ktorom dochádza k zníženiu hodnoty alebo k strate. Všetky čiastky, ktorými sa stornuje zníženie hodnoty zásob na základe zvýšenia realizačnej hodnoty, sú vykazované ako zníženie hodnoty zásob v rámci nákladov za obdobie, v ktorom sa storno uplatňuje.

35. Niektoré zásoby je možné priradiť iným účtom majetku, napríklad zásoby použité na tvorbu resp. ako súčasť nehnuteľností, strojov a zariadení postavených vo vlastnej réžii. Zásoby priradené týmto spôsobom inému majetku sú vykázané ako náklad počas obdobia životnosti tohto majetku.

ZVEREJŇOVANIE

36. ***Súčasťou účtovnej závierky by mali byť tieto informácie:***

a) ***uplatňované účtovné metódy oceňovania zásob, vrátane použitých oceňovacích vzorcov,***

(b) ***celková účtovná hodnota zásob a účtovné hodnoty vo vhodnom členení pre danú jednotku,***

(c) ***účtovná hodnota zásob účtovaných v reálnej hodnote zníženej o náklady predaja,***

(d) ***hodnota zásob vykázaných ako náklad za obdobie,***

(e) ***sumy, o ktoré sa prípadne znížila hodnota zásob, vykázané ako náklad v súlade s odsekom 34 za obdobie,***

(f) ***sumy, ktorými sa stornovali vykonané zníženia hodnoty zásob, vykázané ako zníženie v hodnote zásob vykázané v súlade s odsekom 34 ako náklad za obdobie,***

(g) ***okolnosti alebo udalosti, na základe ktorých sa stornovali vykonané zníženia hodnoty zásob v súlade s odsekom 34,***

(h) ***účtovná hodnota zásob poskytnutých do zálohy ako záruka za záväzky.***

37. Informácie o účtovných hodnotách jednotlivých druhov zásob a o pohyboch tohto majetku sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky. Zásoby sa zvyčajne delia na tovar, polotovary vlastnej výroby, materiál, nedokončenú výrobu a hotové výrobky. Zásoby u poskytovateľa služieb možno klasifikovať ako nedokončenú výrobu.

38. Hodnota zásob vykázaných ako náklad za obdobie, tiež označované ako náklady na predaj, pozostáva z nákladov, ktoré boli predtým zahrnuté do ocenenia predaných zásob, nerozdelených výrobných režijných nákladov a mimoriadnych výrobných nákladov na zásoby. V závislosti od situácie jednotky môže byť vhodné zahrnúť aj iné sumy, ako napríklad distribučné náklady.

39. Niektoré jednotky používajú odlišný formát výkazu ziskov a strát, výsledkom ktorého sú odlišné zverejnené sumy bez obstarávacej ceny zásob vykázanej ako náklad za obdobie. V rámci tohto formátu prezentuje jednotka analýzu nákladov s členením podľa charakteru nákladov. V tomto prípade sa náklady vykazujú s členením na suroviny a spotrebný materiál, mzdové náklady a ostatné náklady spolu s čiastkou čistej zmeny stavu zásob za obdobie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

40. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

41. Tento štandard nahrádza revidovaný IAS 2 *Zásoby* (stav z roku 1993).

42. Tento štandard nahrádza SIC-1 *Konzistentnosť - rôzne oceňovacie vzorce pre zásoby.*

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. Znenie odseku 22 v IAS 14, *Vykazovanie segmentu*, sa mení nasledovne:

> 22. Pokyny na rozvrhnutie nákladov sú čiastočne predmetom ostatných štandardov. Napríklad odseky 11 až 20 v IAS 2 *Zásoby* (stav z roku 2003), obsahujú pokyny na priradenie nákladov zásobám a ich rozvrhnutie medzi ne a odseky 16 až 21 v IAS 11 *Zákazková výroba*, obsahujú pokyny na priradenie nákladov zákazkám a ich rozvrhnutie medzi ne. Tieto pokyny môžu byť užitočné pri priraďovaní nákladov segmentom a ich rozvrhovaní medzi segmenty.

A2. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A3. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 7

(REVIDOVANÝ 1992)

Výkazy peňažných tokov

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 7, Výkaz zmien vo finančnej situácii, schválený predsedníctvom v októbri 1977, revízia nadobudla účinnosť pre účtovné závierky zahrňujúce obdobie začínajúce 1. januárom alebo po tomto období.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	36
Rozsah	36
Užitočnosť informácií o peňažnom toku	36
Definície	37
Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty	37
Prezentácia výkazu peňažných tokov	37
Prevádzkové činnosti	38
Investičné činnosti	38
Finančné činnosti	39
Vykazovanie peňažných tokov z prevádzkových činností	39
Vykazovanie peňažných tokov z investičných a finančných činností	40
Vykazovanie čistých peňažných tokov	40
Peňažné toky v cudzích menách	41
Mimoriadne položky	41
Úrok a dividendy	41
Dane z príjmov	42
Investície do dcérskych podnikov, pridružených podnikov a spoločných podnikov	42
Obstaranie a vyradenie dcérskych podnikov a iných obchodných spoločností	42
Nepeňažné transakcie	43
Súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov	43
Ostatné zverejnenia	43
Dátum účinnosti	44

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

▼B

CIEĽ

Informácie o peňažných tokoch podniku sú užitočné tým, že používateľom účtovných závierok poskytujú základ na stanovenie schopností podniku vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a na stanovenie potrieb podniku tieto peňažné toky využívať. Ekonomické rozhodnutia používateľov vyžadujú zhodnotenie schopnosti podniku vytvárať peňažné prostriedky, peňažné ekvivalenty, časové rozvrhnutie a istotu ich tvorby.

Cieľom tohto štandardu je vyžadovať poskytovanie informácií o historických zmenách v peňažných prostriedkoch a peňažných ekvivalentoch podniku prostredníctvom výkazu peňažných tokov, ktorý člení peňažné toky za obdobie na toky z prevádzkových, investičných a finančných činností.

ROZSAH

1. **Podnik by mal zostavovať výkaz peňažných tokov v súlade s požiadavkami tohto štandardu a mal by ho predkladať ako neoddeliteľnú súčasť svojich účtovných závierok za každé obdobie, za ktoré sa predkladajú účtovné závierky.**

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

3. Používatelia účtovných závierok podnikov sa zaujímajú o to, ako podnik vytvára a používa peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty. Je to bez ohľadu na charakter činností podniku a na to, či je možné pozerať sa na peniaze ako na výrobok podniku, ako je to v prípade finančnej inštitúcie. Podniky potrebujú peniaze v podstate z rovnakých dôvodov, hoci ich zárobkové činnosti môžu byť rozdielne. Potrebujú ich na uskutočnenie svojich činností, na platenie svojich záväzkov a aby zabezpečili zisky svojim investorom. Preto tento štandard vyžaduje, aby všetky podniky predkladali výkaz peňažných tokov.

UŽITOČNOSŤ INFORMÁCIÍ O PEŇAŽNOM TOKU

4. Výkaz peňažných tokov, ak je použitý v spojení s ostatnými výkazmi účtovnej závierky, poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom hodnotiť zmeny v čistom majetku podniku, jeho finančnej štruktúre (vrátane jeho likvidity a solventnosti) a jeho schopnosti ovplyvniť výšku a časové rozvrhnutie peňažných tokov, aby sa prispôsobili meniacim sa okolnostiam a príležitostiam. Informácie o peňažných tokoch sú užitočné na stanovenie schopnosti podniku vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a umožňujú používateľom vyvinúť modely na stanovenie a porovnanie súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov rôznych podnikov. To taktiež zvyšuje porovnateľnosť vykazovania prevádzkovej výnosnosti rôznych podnikov, pretože vylučuje účinky používania rôznych účtovných spracovaní 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 zmien cien.

DEFINÍCIE

6. **V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:**

Peňažné prostriedky zahrnujú hotovosť a vklady na požiadanie.

Peňažné ekvivalenty sú krátkodobý, vysoko likvidný finančný majetok, ktorý je ľahko zameniteľný za známe sumy peňazí a u ktorého nie je riziko výraznej zmeny hodnoty.

Peňažné toky sú prílivy a odlivy peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

Prevádzkové činnosti sú základné zárobkové činnosti podniku a ostatné činnosti, ktoré nepatria medzi investičné a finančné činnosti.

Investičné činnosti predstavujú obstaranie a vyradenie dlhodobého majetku a ostatného investičného majetku, ktorý nie je zahrnutý medzi peňažné ekvivalenty.

Finančné činnosti sú činnosti, ktoré majú za následok zmeny vo veľkostí a v zložení vlastného imania a pôžičiek podniku.

▼B

Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty

7. Peňažné ekvivalenty má podnik v držbe na uspokojovanie krátkodobých peňažných záväzkov, nie na investičné alebo iné účely. Aby finančný majetok spĺňal podmienky peňažného ekvivalentu, musí byť ľahko zameniteľný za známu sumu peňazí a nesmie byť u neho riziko výraznej zmeny hodnoty v čase. Preto finančný majetok bežne spĺňa podmienky peňažného ekvivalentu len vtedy, ak má krátky čas 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.

8. Pôžičky od bánk sa vo všeobecnosti považujú za finančnú činnosť. V niektorých krajinách však tvoria úverové limity na bežnom bankovom účte, splatné na požiadanie, neoddeliteľnú súčasť podnikového finančného riadenia. Za týchto okolností sa kontokorentný úver na bežnom bankovom účte zahŕňa ako 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 peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov sa z peňažných tokov vylučujú, pretože tieto položky sú skôr súčasťou finančného riadenia podniku ako súčasťou jeho prevádzkových, investičných a finančných činností. Finančné riadenie zahŕňa investovanie prebytku peňažných prostriedkov do peňažných ekvivalentov.

PREZENTÁCIA VÝKAZU PEŇAŽNÝCH TOKOV

10. **Výkaz peňažných tokov by mal podávať informácie o peňažných tokoch počas obdobia v členení na prevádzkové, investičné a finančné činnosti.**

11. Podnik prezentuje svoje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností spôsobom, ktorý najlepšie vyhovuje jeho podnikaniu. Členenie podľa činností poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom odhadnúť dosah týchto činností na finančnú situáciu podniku a na výšku jeho peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Tieto informácie je možné využiť aj pri hodnotení vzťahov medzi týmito činnosťami.

12. Jedna transakcia môže obsahovať rôzne klasifikované peňažné toky. Napríklad ak peňažná splátka pôžičky obsahuje úrok aj istinu, môže byť úroková zložka začlenená do prevádzkovej činnosti a istina začlenená do finančnej činnosti.

Prevádzkové činnosti

13. Výška peňažných tokov plynúca z prevádzkových činností je kľúčovým ukazovateľom rozsahu, v akom vytvorili prevádzkové činnosti podniku dostatočné peňažné toky na splácanie pôžičiek, udržiavanie prevádzkovej činnosti podniku, platenie dividend a uskutočňovanie nových investícií bez pomoci vonkajších zdrojov financovania. Informácia o špecifických zložkách historických peňažných tokov z prevádzkových činností je užitočná, v spojení s inými informáciami, pri predpokladaní budúcich peňažných tokov z prevádzkových činností.

14. Peňažné toky z prevádzkových činností sú v prvom rade odvodené z hlavných zárobkových činností podniku. Preto vo všeobecnosti pochádzajú z transakcií a iných udalostí, ktoré vytvárajú ►M5 zisk alebo stratu ◄. Príklady peňažných tokov z prevádzkových činností sú:

a) príjmy z predaja výrobkov alebo poskytovania služieb;

b) príjmy z poplatkov za priemyselné a autorské práva, poplatkov, provízií a ostatných výnosov z bežnej činnosti;

c) výdavky za tovar a služby platené dodávateľom;

d) výdavky platené zamestnancom a v mene zamestnancov;

e) príjmy a výdavky poisťovne za poistné náhrady a poistné nároky, anuity a iné poistné náhrady;

f) výdavky na daň z príjmov alebo vrátenia preplatkov dane z príjmov, pokiaľ sa nedajú špecificky začleniť do finančných a investičných činností; a

g) príjmy a výdavky zo zmlúv uzatvorených na predaj alebo obchodovanie s nimi.

Niektoré transakcie, ako je predaj položky výrobného zariadenia, môžu spôsobiť vznik zisku alebo straty, ktoré sú zahrnuté do ►M5 zisk alebo stratu ◄. Peňažné toky vzťahujúce sa na takéto transakcie sú však peňažnými tokmi z investičných činností.

▼B

15. Podnik môže mať v držbe majetkové a dlžné cenné papiere určené na predaj alebo obchodovanie s nimi, pričom v tomto prípade sú podobné zásobám špeciálne obstaraným na ďalší predaj. Preto sa peňažné toky vznikajúce z kúpy alebo predaja cenných papierov určených na predaj alebo obchodovanie s nimi začleňujú do prevádzkových činností. Podobne pôžičky a úvery poskytované finančnými inštitúciami sa obvykle klasifikujú ako prevádzkové činnosti, pretože sa vzťahujú na hlavnú zárobkovú činnosť podniku.

Investičné činnosti

16. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z investičných činností je dôležité, pretože tieto peňažné toky predstavujú rozsah, v ktorom boli uskutočnené výdavky na prostriedky zabezpečujúce tvorbu budúcich príjmov a peňažných tokov. Príklady peňažných tokov plynúcich z investičných činností sú:

a) výdavky na obstaranie majetku, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku. Tieto výdavky obsahujú výdavky vzťahujúce sa na aktivované náklady na vývoj a na majetok, stroje a zariadenia obstarané vo vlastnej réžii;

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

c) výdavky na obstaranie majetkových alebo dlžných cenných papierov iných podnikov a podielov v spoločných podnikoch (iné ako výdavky na tieto cenné papiere, keď sú považované za peňažné ekvivalenty alebo určené na predaj alebo obchodovanie s nimi);

d) príjmy z predaja majetkových alebo dlžných cenných papierov iných podnikov a podielov v spoločných podnikoch (iné ako príjmy z týchto cenných papierov, keď sú považované za peňažné ekvivalenty, alebo určené na predaj alebo obchodovanie s nimi);

e) pôžičky a úvery poskytnuté tretím stranám (iné ako pôžičky a úvery poskytnuté finančnou inštitúciou);

f) príjmy zo splácania pôžičiek a úverov poskytnutých tretím stranám (iné ako pôžičky a úvery finančnej inštitúcie);

g) výdavky vyplývajúce z future zmlúv, forwardových zmlúv, opčných zmlúv a swapových zmlúv okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy určené na predaj alebo obchodovanie s nimi alebo ak sa výdavky považujú za finančnú činnosť; a

h) príjmy vyplývajúce z future zmlúv, forwardových zmlúv, opčných zmlúv a swapových zmlúv okrem prípadov, keď sú tieto zmluvy určené na predaj alebo obchodovanie s nimi, alebo ak sa príjmy považujú za finančnú činnosť.

Ak sa o zmluve účtuje ako o zabezpečení identifikovateľného rizika, sú peňažné toky vyplývajúce zo zmluvy zaradené rovnakým spôsobom ako peňažné toky rizika, ktoré je predmetom tohto zabezpečenia.

Finančné činnosti

17. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov vznikajúcich vo finančných činnostiach je dôležité, pretože sú užitočné pre poskytovateľov kapitálu do podniku na odhad nárokov na budúce peňažné toky. Príklady peňažných tokov vyplývajúcich z finančných činností sú:

a) príjmy z emisie akcií alebo iných majetkových cenných papierov;

b) výdavky na obstaranie alebo spätné odkúpenie akcií podniku platené jednotlivým majiteľom;

c) príjmy z emisie dlžných cenných papierov z pôžičiek, zmeniek, obligácií, hypoték a iných krátkodobých alebo dlhodobých pôžičiek;

d) výdavky na splátky pôžičiek; a

e) výdavky nájomcu na úhrady nezaplatenej časti záväzku vzťahujúceho sa na finančný prenájom.

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z PREVÁDZKOVÝCH ČINNOSTÍ

18. **Podnik by mal vykazovať peňažné toky s použitím buď:**

a) **priamej metódy, pomocou ktorej sa vykazujú hlavné skupiny hrubých príjmov a hrubých výdavkov; alebo**

b) **nepriamej metódy, pomocou ktorej sa ►M5 zisk alebo stratu ◄ upravujú o účinky transakcií nepeňažnej povahy, všetky časovo rozlíšené náklady a výnosy, minulé alebo budúce prevádzkové príjmy alebo výdavky a o príjmy alebo výdavky spojené s investičnými alebo finančnými peňažnými tokmi.**

▼B

19. Podniky sa podnecujú, aby vykazovali 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 príjmov a hrubých výdavkov buď:

a) z účtovnej evidencie podniku; alebo

b) upravením výnosov z predaja, nákladov na predaj (úrok a podobný príjem a výdavok na úroky a podobné poplatky finančnej inštitúcii) a iných položiek výkazu ziskov a strát na:

i) zmenu stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;

ii) ostatné nepeňažné položky; a

iii) ostatné položky, ktorých peňažné účinky sú investičné alebo finančné peňažné toky.

20. Podľa nepriamej metódy sa čistý peňažný tok z prevádzkových činností stanovuje upravením ►M5 zisk alebo stratu ◄ o účinky:

a) zmien stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;

b) nepeňažných položiek, ako sú odpisy, rezervy, odložené dane, nerealizované zisky alebo straty vzťahujúce sa na majetok v cudzích menách, nerozdelené zisky pridružených podnikov a menšinové podiely; a

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

Čistý peňažný tok sa môže eventuálne predkladať z prevádzkových činností s použitím nepriamej metódy vykazovaním výnosov z bežnej činnosti a nákladov zverejnených vo výkaze ziskov a strát, upravených o zmeny stavu zásob počas obdobia a prevádzkových pohľadávok a záväzkov.

VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z INVESTIČNÝCH A FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

21. **Podnik by mal vykazovať oddelene hlavné skupiny hrubých príjmov a hrubých výdavkov, ktoré vznikajú z investičných a finančných činností, okrem peňažných tokov opísaných v odsekoch 22 a 24, ktoré sú vykazované ako čisté.**

VYKAZOVANIE ČISTÝCH PEŇAŽNÝCH TOKOV

22. **Peňažné toky vznikajúce z nasledujúcich prevádzkových, investičných alebo finančných činností môžu byť vykazované ako čisté:**

a) **príjmy a výdavky v mene zákazníkov, keď peňažné toky vyjadrujú skôr činnosti zákazníkov ako činnosť podniku;**

b) **príjmy a výdavky pri položkách s rýchlym obratom, vysokými sumami a krátkym časom splatnosti.**

23. Príklady príjmov a výdavkov opísaných v odseku 22 písm. a) sú:

a) príjmy a výdavky uskutočnené na bežných bankových účtoch;

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

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

Príklady príjmov a výdavkov opísaných v odseku 22 písm. b) sú preddavky a splátky:

a) vzťahujúce sa na tretie osoby s kreditnými kartami;

b) na nákup a predaj investícií; a

c) na ostatné krátkodobé pôžičky, napríklad s časom splatnosti tri mesiace alebo menej.

24. **Peňažné toky vznikajúce z každej z nasledujúcich činností finančnej inštitúcie môžu byť vykazované ako čisté:**

a) **príjmy a výdavky týkajúce sa vkladov s pevným dátumom splatnosti;**

b) **umiestnenie vkladov v iných finančných inštitúciách a vyberanie vkladov z iných finančných inštitúcií;**

c) **pôžičky a úvery poskytované zákazníkom a splácanie týchto pôžičiek a úverov.**

▼B

PEŇAŽNÉ TOKY V CUDZÍCH MENÁCH

▼M5

25. **Peňažné toky vyplývajúce z transakcií v cudzej mene sa zaznamenajú vo funkčnej mene jednotky použitím výmenného kurzu medzi funkčnou menou a cudzou menou, prepočítané k dátumu peňažného toku.**

26. Peňažné toky zahraničnej dcérskej spoločnosti sa prepočítajú kurzami mien medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu peňažných tokov.

▼B

27. Peňažné toky vyjadrené v cudzej mene sa vykazujú spôsobom konzistentným s IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien. Ten povoľuje použitie výmenného kurzu, ktorý sa približuje k skutočnému kurzu. Napríklad na zaznamenanie transakcií v cudzej mene alebo pri prepočte peňažných tokov zahraničného dcérskeho podniku sa môže použiť vážený priemerný výmenný kurz za obdobie. IAS 21 však nepovoľuje použitie takéhoto výmenného kurzu k súvahovému dňu pri prepočte peňažných tokov zahraničného dcérskeho podniku.

28. Nerealizované výnosy a náklady vznikajúce zo zmien vo výmenných kurzoch nie sú peňažnými tokmi. Účinok zmien kurzu cudzej meny vlastnených alebo očakávaných peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov v cudzej mene sa uvádza vo výkaze peňažných tokov, 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 obsahuje rozdiely, pokiaľ nejaké existujú, ako keby boli tieto peňažné toky vykazované vo výmenných kurzoch z konca obdobia.

▼M5

▼B

ÚROK A DIVIDENDY

31. **Peňažné toky z prijatých a zaplatených úrokov a dividend by sa mali vykazovať osobitne. Každý by sa mal konzistentne začleniť počas jednotlivých období buď do prevádzkovej, investičnej alebo finančnej činnosti.**

32. Celková suma úroku zaplateného počas obdobia sa vykazuje vo výkaze peňažných tokov bez ohľadu na to, či bola vykázaná ako náklad vo výkaze ziskov a strát, alebo aktivovaná v súlade s povoleným alternatívnym riešením v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.

33. Pre finančné inštitúcie sú zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy obvykle začlenené do prevádzkových peňažných tokov. Pre ostatné podniky však neexistuje konsenzus o klasifikácii týchto peňažných tokov. Zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy je možné považovať za prevádzkové peňažné toky, pretože vstupujú do výpočtu ►M5 zisk alebo stratu ◄. Zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy je možné alternatívne považovať za finančné peňažné toky a investičné peňažné toky, pretože predstavujú náklady na získanie finančných zdrojov alebo spôsob návratností investícií.

34. Vyplatené dividendy sa môžu klasifikovať ako finančný peňažný tok, pretože sú výdavkom na získanie finančných zdrojov. Zaplatené dividendy je možné alternatívne považovať za súčasť peňažných tokov z prevádzkových činností, aby používatelia ľahšie určili schopnosť podniku vyplácať dividendy z prevádzkových peňažných tokov.

DANE Z PRÍJMOV

35. **Peňažné toky vyplývajúce z daní z príjmov by sa mali vykazovať osobitne a mali by sa začleňovať do peňažných tokov z prevádzkovej činnosti, pokiaľ nie je možné ich špecificky začleniť do finančných a investičných činností.**

36. Dane z príjmov, ktoré vyplývajú z transakcií, v dôsledku ktorých vznikajú peňažné toky, sa vo výkaze peňažných tokov vykazujú ako prevádzkové, investičné alebo finančné. Zatiaľ čo daňové výdavky sa môžu ľahko identifikovať ako investičné alebo finančné činnosti, peňažné toky súvisiace s daňami často nie je možné rozlíšiť a môžu vzniknúť v inom období ako peňažné toky základnej transakcie. Preto sú zaplatené dane obvykle začlenené do peňažných tokov z prevádzkových činností. Ak však nie je možné stotožniť daňové peňažné toky s individuálnou transakciou, v dôsledku ktorej vznikajú peňažné toky, ktoré sú začlenené do inve-

▼B

stičných alebo finančných činností, daňový peňažný tok sa podľa zváženia považuje za investičnú alebo finančnú činnosť. Ak sú daňové peňažné toky alokované do viac ako jednej činnosti, zverejňuje sa celková suma zaplatených daní.

INVESTÍCIE DO DCÉRSKYCH PODNIKOV, PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV A PODNIKOV SPOLOČNÝCH PODNIKOV

37. Pri evidovaní investície do pridruženého alebo dcérskeho podniku konsolidovaného metódou vlastného imania alebo metódou nákladov investor obmedzuje svoje vykazovanie vo výkaze peňažných tokov medzi sebou a konsolidovaným podnikom, napríklad na dividendy a pôžičky.

38. Podnik, ktorý vykazuje svoj podiel v spoločne kontrolovanom subjekte (pozri IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch) konsolidovanom pomernou konsolidáciou, zahrňuje do svojho konsolidovaného výkazu peňažných tokov svoj pomerný podiel peňažných tokov v spoločných podnikoch. Podnik, ktorý vykazuje takýto podiel s použitím metódy vlastného imania, zahrňuje vo svojom výkaze peňažných tokov peňažné toky so zreteľom na svoje investície v spoločných podnikoch a dodávky a ostatné výdavky alebo príjmy medzi ním a spoločným podnikom.

OBSTARANIE A VYRADENIE DCÉRSKYCH PODNIKOV A INÝCH OBCHODNÝCH SPOLOČNOSTÍ

39. **Súhrnné peňažné toky, vznikajúce z obstarania a z vyraďovania dcérskych podnikov alebo iných obchodných spoločností, by mali byť prezentované samostatne a začlenené do investičnej činnosti.**

40. Podnik by mal zverejniť súhrnne, v súvislosti s obstaraním a vyradením investície do dcérskych podnikov alebo iných obchodných spoločností počas obdobia, všetky nasledujúce údaje:

a) celkovú kúpnu alebo vyradenú protihodnotu;

b) tú časť kúpnej alebo vyradenej protihodnoty, ktorá bola zaplatená peňažnými prostriedkami alebo peňažnými ekvivalentmi;

c) sumu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov v dcérskom podniku alebo obchodnej spoločnosti, ktorá bola obstaraná alebo vyradená;

d) sumu majetku a záväzkov iných ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v dcérskom podniku alebo obchodnej spoločnosti, ktorá bola obstaraná alebo vyradená, zahrnutú za každú hlavnú kategóriu.

41. Osobitné prezentovanie vplyvov peňažného toku z obstarania a vyradenia dcérskych podnikov a iných obchodných spoločností ako samostatných položiek spolu so samostatným zverejňovaním obstaraného alebo vyradeného majetku a záväzkov pomáha odlíšiť tieto peňažné toky od peňažných tokov vznikajúcich z ostatných prevádzkových, investičných a finančných činností. Vplyvy peňažného toku z vyradenia sa neodpočítajú od peňažného toku z obstarania.

42. Súhrnná suma peňažných prostriedkov, ktorá bola zaplatená alebo prijatá pri nákupe alebo predaji, sa berie do úvahy pri vykazovaní vo výkaze peňažných tokov v čistej výške peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov z obstarania alebo vyradenia.

NEPEŇAŽNÉ TRANSAKCIE

43. **Investičné a finančné transakcie, ktoré nevyžadujú požitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, by sa mali z výkazu peňažných tokov vylúčiť. Tieto transakcie by sa mali zverejniť na inom mieste účtovnej závierky spôsobom, ktorý poskytuje všetky dôležité informácie o týchto investičných a finančných činnostiach.**

44. Mnohé investičné a finančné činnosti nemajú priamy dosah na súčasné peňažné toky, hoci ovplyvňujú štruktúru vlastného kapitálu a majetku podniku. Vylúčenie nepeňažných transakcií z výkazu peňažných tokov je v súlade s cieľom výkazu peňažných tokov v súčasnom období. Príklady nepeňažných transakcií sú:

a) obstaranie majetku buď prevzatím záväzkov, ktoré sa k nim priamo vzťahujú, alebo prostredníctvom finančného prenájmu;

b) obstaranie podniku prostredníctvom upísania imania;

c) premenou záväzku na vlastné imanie.

▼B

SÚČASTI PEŇAŽNÝCH PROSTRIEDKOV A PEŇAŽNÝCH EKVIVALENTOV

45. **Podnik by mal zverejniť súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a mal by predložiť súlad medzi sumami vo svojom výkaze peňažných tokov a ekvivalentnými položkami vykazovanými v súvahe.**

46. Vzhľadom na rozmanitosť postupov vo svete vo finančnom riadení a rokovaniach s bankou, aby bolo vyhovené IAS 1, Predkladanie účtovnej závierky, podnik zverejňuje zásadu, ktorú prijal na určovanie štruktúry peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

47. Účinok každej zmeny v zásade na určovanie súčastí peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, napríklad zmena v klasifikácii finančných nástrojov predtým považovaných za súčasť investičného portfólia podniku, sa vykazuje v súlade s IAS 8, ►M5 zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

OSTATNÉ ZVEREJNENIA

48. **Podnik by mal zverejniť, spoločne s komentárom manažmentu, sumu významných zostatkov peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnených podnikom, ktoré nie sú k dispozícii na použitie v skupine.**

49. Existujú rôzne okolnosti, za ktorých nie sú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnené podnikom k dispozícii na použitie v skupine. Príklady zahrňujú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnených dcérskym podnikom, ktorý vykonáva činnosť v krajine, kde sú uvalené devízové alebo iné právne obmedzenia, keď tieto zostatky nie sú k dispozícii na bežné použitie v materskom podniku alebo v iných dcérskych podnikoch.

50. Dodatočné informácie môžu byť dôležité pre používateľov na porozumenie finančnej situácie a likvidite podniku Zverejňovanie takýchto informácií sa odporúča spoločne s komentárom manažmentu a môže obsahovať:

a) hodnoty nevyužívaných vypožičaných zariadení, ktoré môžu byť k dispozícii na prevádzkové činnosti v budúcnosti a na vysporiadanie kapitálových záväzkov naznačujúcich akékoľvek obmedzenia použitia týchto zariadení;

b) súhrnné sumy peňažných tokov z každej z prevádzkových, investičných a finančných činností, ktoré sa vzťahujú na podiely v spoločných podnikoch, konsolidovaných podielovou konsolidáciou;

c) súhrnnú sumu peňažných tokov, ktorá predstavuje zvýšenie vo výrobnej kapacite, osobitne od tých peňažných tokov, ktoré sa vyžadujú na zachovanie výrobnej kapacity;

d) sumu peňažných tokov vznikajúcich z prevádzkových, investičných a finančných činností každého vykazovaného odvetvového a geografického segmentu (pozri IAS 14, Vykazovanie o segmentoch).

51. Osobitné zverejnenie peňažných tokov, ktoré predstavujú zvýšenie prevádzkovej kapacity a peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie výrobnej kapacity, je užitočné tým, že používateľovi umožní určiť, či podnik dostatočne investuje do údržby svojej výrobnej kapacity. Podnik, ktorý dostatočne neinvestuje do zachovania svojej výrobnej kapacity, môže poškodzovať budúcu ziskovosť kvôli súčasnej likvidite a požiadavkám vlastníkov.

52. Zverejnenie segmentových peňažných tokov umožňuje používateľom lepšie pochopiť vzťah medzi peňažnými tokmi podnikateľskej činnosti ako celku a jej súčasťami a vzťah dostupnosti a variability segmentových peňažných tokov.

DÁTUM ÚČINNOSTI

53. **Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1994 alebo neskôr.**

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 8

Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1-2
Rozsah	3-4
Definície	5-6
Účtovné metódy	7-31
Výber a uplatňovanie účtovných metód	7-12
Konzistentnosť účtovných metód	13
Zmeny v účtovných metódach	14-31
Uplatňovanie zmien v účtovných metódach:	19-27
Spätná aplikácia	22
Obmedzenia spätnej aplikácie	23-27
Zverejňovanie	28-31
Zmeny v účtovných odhadoch	32-40
Zverejňovanie	39-40
Chyby	41-49
Obmedzenia spätného prehodnotenia	43-48
Zverejňovanie chýb za predchádzajúce obdobia	49
Nevykonateľnosť v súvislosti so spätnou aplikáciou a spätným prehodnotením	50-53
Dátum účinnosti	54
Stiahnutie jestvujúcich dokumentov	55-56

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 8 *Zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť kritériá výberu a zmeny v účtovných metódach, vrátane účtovného spracovania a zverejňovania zmien v účtovných metódach, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb. Tento štandard má zvýšiť dôležitosť a spoľahlivosť účtovnej závierky jednotky, ako aj vzájomnú porovnateľnosť účtovných závierok jednotky za rôzne obdobia a porovnateľnosť s účtovnými závierkami iných jednotiek.

2. Požiadavky na zverejnenia v súvislosti s účtovnými metódami, s výnimkou zverejnení zmien v účtovných metódach, stanovuje IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky.*

ROZSAH

3. ***Tento štandard sa vzťahuje na výber a uplatňovanie účtovných metód, ako aj na účtovanie zmien v účtovných metódach, zmien v účtovných odhadoch a opráv chýb predchádzajúceho obdobia.***

4. Daňové účinky opráv chýb predchádzajúceho obdobia a vykonané spätné úpravy na základe zmien v účtovných metódach sa účtujú a zverejňujú v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*.

DEFINÍCIE

5. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Účtovné metódy sú konkrétne zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré jednotka uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Zmena v účtovnom odhade je úprava účtovnej hodnoty majetku alebo záväzkov alebo 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 opravy chýb.

▼M5

Štandardy medzinárodného finančného vykazovania (IFRS) sú štandardy a interpretácie, ktoré uplatňuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (výbor IAS). Tieto štandardy zahŕňajú:

(a) ***štandardy medzinárodného finančného vykazovania;***

(b) ***medzinárodné účtovné štandardy;***

a

(c) ***interpretácie výboru pre interpretáciu Medzinárodného finančného vykazovania (IFRIC) alebo pôvodného Stáleho interpretačného výboru (SIC).***

Významné vynechania alebo chybné uvedenia položiek sú považované za významné vtedy, ak môžu, či už jednotlivo alebo vo vzájomnej súčinnosti, ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov vychádzajúce z účtovnej závierky. Významnosť závisí od veľkosti a charakteru vynechania alebo chybného uvedenia v konkrétnych podmienkach. Rozhodujúcim faktorom môže byť veľkosť položky alebo charakter položky alebo kombinácia obidvoch.

Chyby predchádzajúceho obdobia sú vynechania a chybné uvedenia v účtovných závierkach jednotky za jedno alebo viac predchádzajúcich období v dôsledku nesprávneho uplatnenia alebo nezohľadnenia 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 boli známe a zohľadnené pri zostavovaní a prezentácii týchto účtovných závierok.***

Chyby zahŕňajú matematické omyly alebo nesprávne uplatňovanie účtovných metód, prehliadnutie alebo nesprávny výklad skutočností a spreneveru.

Spätná aplikácia znamená uplatňovanie novej účtovnej metódy na transakcie, iné udalosti a podmienky so spätnou platnosťou.

Spätné prehodnotenie je oprava vykazovania, oceňovania a zverejnenia súm prvkov účtovnej závierky so spätnou platnosťou.

Nevykonateľný: daná požiadavka sa považuje za nevykonateľnú, ak ju aj napriek všestrannému úsiliu zo strany jednotky nemožno splniť. Spätné uplatnenie zmien v účtovnej metóde alebo spätné prehodnotenie za účelom opravy chyby za konkrétne predchádzajúce obdobie je nevykonateľné vtedy, 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 od iných informácií objektívne odlíšiť informácie, ktoré:***

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

a

(ii) ***by boli známe ku dňu, kedy bola účtovná závierka za dané predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie***

Použitie zmeny v účtovnej metóde a vykázanie účinku zmeny v účtovnom odhade od určitého dátumu, v tomto poradí, znamená:

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

a

(b) ***vykázanie účinku tejto zmeny v účtovnom odhade za bežné obdobie a budúce obdobia, ktorých sa týka.***

6. Pri posudzovaní toho, či vynechanie alebo chybné uvedenie môže ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov, a teda ho možno považovať za významné, sa berú do úvahy vlastnosti týchto používateľov. V odseku 25 *Rámcovej osnovy prípravy a prezentácie finančných výkazov* sa uvádza, že sa „predpokladá primeraná orientácia používateľov v komerčných a ekonomických činnostiach a v oblasti účtovníctva a ich

▼M5

dostatočná motivácia preštudovať si predložené informácie s primeranou svedomitosťou". Posudzovanie toho, do akej miery možno očakávať ovplyvnenie ekonomických rozhodnutí používateľov, sa teda vzťahuje na takto definovaných užívateľov.

ÚČTOVNÉ METÓDY

Výber a uplatňovanie účtovných metód

7. ***Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku vzťahujú ustanovenia niektorého štandardu alebo interpretácie, vychádza sa pri určení účtovnej metódy alebo účtovných metód na spracovanie tejto položky z daného štandardu alebo interpretácie so zohľadnením príslušných návodov na implementáciu IASB k danému štandardu alebo interpretácii.***

8. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania stanovujú účtovné metódy, ktoré sú podľa názoru IASB uplatňované pri účtovnej závierke obsahujúcej dôležité a spoľahlivé informácie o transakciách, iných udalostiach a podmienkach, na ktoré sa vzťahujú. Uplatnenie týchto účtovných metód sa nevyžaduje vtedy, ak toto uplatnenie nemá významný účinok. Považuje sa však za nežiadúce ponechávať alebo neopraviť nevýznamné odchýlky od požiadaviek štandardov medzinárodného finančného vykazovania za účelom dosiahnutia určitého spôsobu prezentácie finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov jednotky.

9. Návod na implementáciu, ktorý k štandardom vydáva IASB, nie je súčasťou týchto štandardov, a teda neobsahuje požiadavky týkajúce sa účtovnej závierky.

10. ***Ak sa na konkrétnu transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahuje žiadny štandard ani interpretácia, je úlohou manažmentu, na základe posúdenia, vyvinúť a uplatňovať takú účtovnú metódu, ktorej výsledkom sú informácie:***

    (a) ***dôležité pre potreby ekonomického rozhodovania používateľov;***

        a

    (b) ***spoľahlivé v tom zmysle, že účtovná závierka:***

        (i) ***verne prezentuje finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky jednotky;***

        (ii) ***odráža ekonomickú podstatu transakcií, iných udalostí a podmienok, na ktoré sa vzťahuje, 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.***

11. ***Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 sa manažment odvoláva na a zvažuje použiteľnosť nasledujúcich zdrojov, v zostupnom poradí:***

    (a) ***požiadavky a návod v štandardoch a interpretáciách, ktoré sa zaoberajú podobnou alebo súvisiacou problematikou;***

        a

    (b) ***definície a kritériá vykazovania a oceňovania majetku, záväzkov, nákladov a výnosov, ako ich stanovuje Rámcová osnova.***

12. ***Pri posudzovaní v zmysle odseku 10 môže manažment zohľadniť tiež aktuálne dokumenty iných normovacích orgánov, ktoré uplatňujú podobný koncepčný rámec pri vyvíjaní účtovných metód, inú literatúru v oblasti účtovníctva a uznávané postupy v danej oblasti do tej miery, aby neboli v rozpore so zdrojmi uvádzanými v odseku 11.***

Konzistentnosť účtovných metód

13. ***Jednotka vyberá a uplatňuje svoje účtovné metódy konzistentným spôsobom na všetky podobné transakcie, iné udalosti a podmienky, s výnimkou prípadov, ak niektorý štandard alebo interpretácia výslovne vyžaduje alebo dovoľuje kategorizáciu položiek, pre ktoré môžu byť vhodnejšie iné účtovné metódy. Ak určitý štandard alebo interpretácia vyžaduje alebo dovoľuje takúto kategorizáciu, pre každú takto vymedzenú kategóriu je potrebné určiť a konzistentným spôsobom uplatňovať vhodné účtovné metódy.***

Zmeny v účtovných metódach

14. ***Jednotka môže meniť svoje účtovnú metódu len vtedy, ak:***

    (a) ***túto zmenu požaduje niektorý štandard alebo interpretácia;***

        alebo

▼M5

(b) ***ak je výsledkom tejto zmeny účtovná závierka poskytujúca spoľahlivé a dôležitejšie informácie o účinkoch existujúcich transakcií, iných udalostí alebo podmienok finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokoch jednotky.***

15. Používatelia musia mať možnosť porovnávať účtovné závierky jednotky v čase, kvôli identifikácii vývoja finančnej pozície, finančnej výkonnosti a peňažných tokov. Z tohto dôvodu je potrebné, tak v rámci každého obdobia, ako aj medzi obdobiami, zachovávať rovnaké účtovné metódy, okrem prípadov, ak zmena v účtovnej metóde vyhovuje niektorému z kritérií v odseku 14.

16. ***Za zmeny v účtovných metódach sa nepovažujú:***

(a) ***uplatňovanie určitej účtovnej metódy 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 metódy na transakcie, iné udalosti alebo podmienky, ktoré sa predtým nevyskytovali, alebo neboli významné.***

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

18. Na zmenu v účtovnej metóde v zmysle odseku 17 sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 19-31.

Uplatňovanie zmien v účtovných metódach:

19. ***V zmysle odseku 23:***

(a) ***účtuje jednotka zmenu v účtovnej metóde na základe prvotného uplatnenia štandardu alebo interpretácie v súlade s osobitnými prechodnými ustanoveniami týchto štandardov alebo interpretácií, ak existujú;***

a

(b) ***v prípade, že jednotka zmení účtovnú metódu na základe prvotného uplatnenia štandardu alebo interpretácie, ktoré neobsahujú osobitné prechodné ustanovenia o tejto zmene, alebo dobrovoľne zmení účtovnú metódu, uplatní túto zmenu spätne.***

20. Skoršie uplatnenie určitého štandardu alebo interpretácie sa pre účely tohto štandardu nepovažuje za dobrovoľnú zmenu v účtovnej metóde.

21. Ak sa na danú transakciu, inú udalosť alebo podmienku nevzťahujú ustanovenia žiadneho štandardu ani interpretácie, môže manažment, v súlade s odsekom 12, uplatniť účtovnú metódu vychádzajúcu z aktuálnych dokumentov iných normovacích orgánov, ktoré uplatňujú podobný koncepčný rámec pri vývoji účtovných štandardov. Ak sa na základe aktualizácie takéhoto dokumentu rozhodne jednotka pristúpiť k zmene svojej účtovnej metódy, je táto zmena účtovaná a zverejnená ako dobrovoľná zmena v účtovnej metóde.

Spätná aplikácia

22. ***V zmysle odseku 23 je jednotka pri spätnej aplikácii zmeny v účtovnej metóde v súlade s bodmi (a) alebo (b) odseku 19 povinná so spätnou platnosťou upraviť začiatočný stav všetkých položiek vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie, ako aj zverejnené iné porovnateľné sumy za všetky ostatné predchádzajúce obdobia.***

Obmedzenia spätnej aplikácie

23. ***Ak sa v zmysle bodov (a) alebo (b) odseku 19 vyžaduje spätná aplikácia, uplatňuje sa zmena v účtovnej metóde spätne, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď efekty v rámci špecifického obdobia alebo výsledný účinok tejto zmeny.***

24. ***Ak nie je možné určiť efekty zmeny v účtovnej metóde v rámci špecifického obdobia na porovnateľné informácie za jedno alebo viacero prezentovaných predchádzajúcich období, uplatní jednotka tieto nové účtovné metódy na účtovné hodnoty majetku a záväzkov k začiatku najskoršieho obdobia, v ktorom je možná spätná aplikácia, čo môže byť aj bežné obdobie, a ďalej vykoná za toto obdobie zodpovedajúcu úpravu začiatočného stavu všetkých položiek vlastného imania, ktorých sa táto zmena týka.***

▼M5

25. ***Ak nie je možné určiť výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej metódy na všetky predchádzajúce obdobia k začiatku bežného obdobia, vykoná jednotka úpravy porovnateľných informácií tak, aby bolo možné uplatniť novú účtovnú metódu perspektívne od čo najskoršieho možného dátumu.***

26. Ak jednotka spätne uplatňuje novú účtovnú metódu, uplatňuje sa táto na porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia, od čo najskoršieho možného obdobia. Spätná aplikácia na dané predchádzajúce obdobie nie je možná, ak nie je možné určiť výsledný účinok danej zmeny na sumy aj na začiatočný stav aj na konečný stav v súvahe za toto obdobie. Suma výslednej úpravy za obdobia pred obdobiami prezentovanými v účtovnej závierke sa vzťahuje na začiatočný stav jednotlivých položiek vlastného imania, ktorých sa zmena týka, za najskoršie predchádzajúce prezentované obdobie. Zvyčajne sa takto upravuje nerozdelený zisk. Možno však upravovať aj iné položky vlastného imania (napríklad vtedy, ak sa vyžaduje súlad s niektorým štandardom alebo interpretáciou). Úprava za čo najskoršie prezentované obdobie sa vzťahuje tiež na všetky ostatné informácie o predchádzajúcich obdobiach, ako napríklad historické súhrny účtovných údajov.

27. Ak nie je možné spätné uplatnenie novej účtovnej metódy z toho dôvodu, že nie je možné určiť výsledný účinok jej uplatnenia na všetky predchádzajúce obdobia, uplatní ju jednotka v súlade s odsekom 25 perspektívne od čo najskoršieho možného obdobia. To znamená, že túto výslednú úpravu neuplatní na majetok, záväzky a vlastné imanie pred týmto obdobím. Zmena v účtovnej metóde je prípustná aj vtedy, ak nie je možné metódu perspektívne uplatniť na žiadne predchádzajúce obdobie. O okolnostiach, kedy nie je možné uplatniť novú účtovnú metódu na jedno alebo viac predchádzajúcich období, pojednávajú odseky 50-53.

Zverejňovanie

28. ***Ak má prvotné uplatnenie štandardu alebo interpretácie účinok v bežnom alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by malo takýto účinok, avšak nie je možné určiť sumu príslušnej úpravy, alebo ak by mohlo mať takýto účinok na budúce obdobia, jednotka zverejní:***

(a) ***názov predmetného štandardu alebo interpretácie;***

(b) ***tam, kde je to uplatniteľné, prehlásenie, že daná zmena v účtovnej metóde sa uplatňuje v súlade s prechodnými ustanoveniami;***

(c) ***princíp danej zmeny v účtovnej metóde;***

(d) ***tam, kde je to uplatniteľné, opis prechodných ustanovení;***

(e) ***tam, kde je to uplatniteľné, tie prechodné ustanovenia, ktoré môžu mať účinok na budúce obdobia;***

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

(i) ***pre jednotlivé riadkové položky účtovnej závierky, ktorých sa týka zmena;***

(ii) ***ak sa na jednotku vzťahuje IAS 33 Zisk na akciu účinok na bežný a rozriedený zisk na jednu akciu;***

(g) ***sumu úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie;***

a

(h) ***ak nie je možné spätné uplatnenie v zmysle bodov (a) alebo (b) odseku 19 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 metóde uplatňuje.***

Zverejnenia nie je potrebné opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

29. ***Ak má dobrovoľná zmena v účtovnej metóde účinok v bežnom alebo v niektorom z predchádzajúcich období, alebo ak by mala takýto účinok, avšak nie je možné určiť sumu príslušnej úpravy, alebo ak by mohla mať takýto účinok na budúce obdobia, jednotka zverejní:***

(a) ***charakter danej zmeny v účtovnej metóde;***

(b) ***zdôvodnenia, prečo vedie uplatňovanie novej účtovnej metódy k spoľahlivým a dôležitejším informáciám;***

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

(i) ***pre jednotlivé riadkové položky účtovnej závierky, ktorých sa týka zmena,***

▼M5

a

(ii) ***ak sa na jednotku vzťahuje IAS 33, účinok na bežný a rozriedený zisk na jednu akciu;***

(d) ***sumu úpravy za obdobia pred obdobiami zahrnutými do prezentácie,***

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 daná zmena v účtovnej metóde.***

Zverejnenia nie je potrebné opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

30. ***Ak jednotka v účtovnej závierke neuplatnila nový štandard alebo interpretáciu, ktoré už boli zverejnené, ale zatiaľ nie sú účinné, jednotka zverejní:***

(a) ***túto skutočnosť;***

a

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

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

(a) názvu nového štandardu alebo interpretácie;

(b) charakteru nastávajúcej zmeny alebo zmien v účtovnej metóde;

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

(d) dátumu, od ktorého jednotka plánuje uplatňovať daný štandard alebo interpretáciu;

a

(e) buď:

(i) analýzu dopadov prvotného uplatnenia tohto nového štandardu alebo interpretácie na účtovnú závierku jednotky;

alebo

(ii) ak tieto dopady nie sú známe ani spoľahlivo odhadnuteľné, prehlásenie k tomuto účinku.

ZMENY V ÚČTOVNÝCH ODHADOCH

32. V dôsledku neistôt, ktoré sú vlastné podnikateľskej činnosti, nie je možné mnohé položky účtovnej závierky oceňovať presne, ale len na základe odhadov. Takéto odhady si vyžadujú posúdenie vychádzajúce z aktuálnych a spoľahlivých informácií. Príkladmi položiek, ktoré si môžu vyžadovať odhady, sú:

(a) nevymožiteľné pohľadávky;

(b) zastaralé zásoby;

(c) reálna hodnota finančného majetku a finančných záväzkov;

(d) doba použiteľnosti alebo predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku;

a

(e) záručné povinnosti.

33. Spoľahlivé odhady sú pri zostavovaní účtovnej závierky dôležitým prvkom a neznižujú jej spoľahlivosť.

34. Odhad môže byť potrebné revidovať vtedy, ak sa v dôsledku nových informácií alebo viac skúseností zmenili okolnosti, z ktorých sa vychádzalo pri jeho spracovaní. Revízia odhadu sa zo svojej podstaty nevzťahuje na predchádzajúce obdobia a nepredstavuje opravu chyby.

35. Zmena oceňovacieho základu sa považuje za zmenu v účtovnej metóde, teda nie za zmenu v účtovnom odhade. V prípadoch problematického rozlíšenia medzi zmenou v účtovnej metóde a zmenou v účtovnom odhade sa daná zmena považuje za zmenu v účtovnom odhade.

36. ***Účinok zmeny v účtovnom odhade, s výnimkou zmeny, na ktorú sa vzťahuje odsek 37, sa vykazuje perspektívne tak, že sa zahrnie do zisku alebo straty za:***

▼M5

(a) ***obdobie, v ktorom k zmene došlo, ak sa zmena týka len tohto obdobia;***

alebo

(b) ***obdobie, v ktorom došlo k zmene, aj za budúce obdobia, ak sa zmena týka oboch.***

37. ***Ak sú dôsledkom zmeny v účtovnom odhade zmeny v majetku a záväzkoch, alebo ak sa táto zmena vzťahuje na určitú položku vlastného imania, vykazuje sa úpravou účtovnej hodnoty príslušného majetku, záväzku alebo vlastného imania v období zmeny.***

38. Perspektívne vykazovanie účinku zmeny v účtovnom odhade znamená, že sa daná zmena uplatňuje na transakcie, iné udalosti a podmienky počnúc dátumom tejto zmeny v odhade. Zmena v účtovnom odhade môže mať vplyv na zisk alebo stratu len za bežné obdobie alebo na zisk alebo stratu za bežné aj budúce obdobia. Napríklad zmena v odhade sumy nevymožiteľných pohľadávok ovplyvňuje zisk alebo stratu za bežné obdobie, a preto sa vykazuje v tomto období. Zmena predpokladanej doby použiteľnosti alebo očakávaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z odpisovateľného majetku však ovplyvňuje odpisové náklady v bežnom aj v každom budúcom období počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. V oboch prípadoch je dopad zmeny týkajúcej sa bežného obdobia vykazovaný ako výnos alebo náklad v bežnom období. Prípadný dopad, ak existuje, na budúce obdobia, je vykazovaný ako výnosy alebo náklady za tieto budúce obdobia.

Zverejňovanie

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

40. ***V prípade, ak nie je možné vyčíslenie sumy účinku v budúcich obdobiach, zverejní jednotka túto skutočnosť.***

CHYBY

41. K chybám môže dochádzať vo vykazovaní, oceňovaní, prezentácii alebo zverejňovaní prvkov účtovnej závierky. Účtovná závierka nie je v súlade so IFRS vtedy, ak obsahuje buď významné chyby alebo nie významné chyby urobené úmyselne, ktorých účelom je dosiahnuť určitý spôsob prezentácie finančnej pozície, finančnej výkonnosti alebo peňažných tokov jednotky. Zistené potenciálne chyby v bežnom období je potrebné opraviť pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie. Občas sa však môže stať, že k zisteniu významných chýb dôjde až v nasledujúcom období, pričom v takom prípade sú chyby za predchádzajúce obdobie opravené v porovnateľných informáciách, ktoré sú prezentované v účtovnej závierke za nasledujúce obdobie (pozri odseky 42-47).

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

(a) ***prehodnotením porovnateľných 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 prezentované obdobie.***

Obmedzenia spätného prehodnotenia

43. ***Chyba za predchádzajúce obdobie sa opravuje spätným prehodnotením, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď ich efekty v rámci špecifického obdobia alebo výsledný účinok chyby.***

44. ***Ak nie je možné určiť efekty určitej chyby v rámci špecifického obdobia na porovnateľné informácie za jedno alebo viacero predchádzajúcich prezentovaných období, prehodnotí jednotka začiatočný stav majetku, záväzkov a vlastného imania za najskoršie obdobie, za ktoré možno vykonať spätné prehodnotenie (čo môže byť aj bežné obdobie).***

45. ***Ak nie je možné určiť k začiatku bežného obdobia výsledný účinok danej chyby na všetky predchádzajúce obdobia, prehodnotí jednotka porovnateľné informácie za účelom opravy chyby perspektívne, od čo najskoršieho možného dátumu.***

46. Oprava chyby za predchádzajúce obdobie je vylúčená zo zisku alebo straty za obdobie, v ktorom bola zistená. Akékoľvek prezentované informácie o predchádzajúcich obdobiach, vrátane historických súhrnov účtovných údajov, sú prehodnotené od čo najskoršieho možného obdobia.

▼M5

47. Ak nie je možné vyčísliť sumu chyby (napr. chyby pri uplatňovaní účtovnej metódy) za všetky predchádzajúce obdobia, vykoná jednotka, v súlade s odsekom, prehodnotenie porovnateľných informácií perspektívne od čo najskoršieho možného obdobia. To znamená, že toto výsledné prehodnotenie neuplatní na majetok, záväzky a vlastné imanie pred týmto obdobím. O okolnostiach, kedy nie je možná oprava chyby za jedno alebo viac predchádzajúcich období, pojednávajú odseky 50-53.

48. Je potrebné rozlišovať medzi opravami chýb a zmenami v účtovných odhadoch. Účtovné odhady sú vo svojej podstate približné hodnoty, ktoré si môžu vyžadovať revíziu v prípadoch, ak sa objavia nové informácie. Napríklad vykázaný zisk alebo strata v dôsledku podmienenosti sa nepovažuje za opravu chyby.

Zverejňovanie chýb za predchádzajúce obdobia

49. ***Pri uplatňovaní odseku 42 jednotka zverejní:***

(a) ***charakter danej chyby za predchádzajúce obdobie;***

(b) ***za každé predchádzajúce prezentované obdobie do rozsahu, v ktorom je uplatniteľná, sumu opravy:***

(i) ***pre jednotlivé riadkové položky účtovnej závierky, na ktoré sa vzťahuje oprava;***

a

(ii) ***ak sa na jednotku vzťahuje IAS 33, bežný a rozriedený zisk na jednu akciu,***

(c) ***sumu opravy k 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, ako a od ktorého obdobia bola vykonaná oprava danej chyby.***

Zverejnenia nie je potrebné opakovať v účtovných závierkach za nasledujúce obdobia.

NEVYKONATEĽNOSŤ V SÚVISLOSTI SO SPÄTNOU APLIKÁCIOU A SPÄTNÝM PREHODNOTENÍM

50. Za určitých okolností sa môže úprava porovnateľných informácií za jedno alebo viac predchádzajúcich období na dosiahnutie porovnateľnosti s bežným obdobím ukázať ako nevykonateľná. Napríklad údaje za predchádzajúce obdobie(obdobia) nemuseli byť zhromaždené spôsobom, ktorý umožňuje, či už spätnú aplikáciu novej účtovnej metódy (vrátane jej perspektívneho uplatnenia na predchádzajúce obdobia v zmysle odsekov 51-53) alebo spätné prehodnotenie s cieľom opravy chyby za predchádzajúce obdobie, pričom znovuvytvorenie týchto informácií je nevykonateľné.

51. Pri uplatňovaní účtovnej metódy v súvislosti s prvkami účtovnej závierky vykazovanými alebo zverejňovanými ohľadom transakcií, iných udalostí a podmienok je často potrebné vykonávať odhady. Odhadovanie je vo svojej podstate subjektívne a odhady možno spracovávať po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha. Príprava odhadov býva problematickejšia pri spätnom uplatňovaní účtovnej metódy, alebo ak sa vykonáva spätné prehodnotenie za účelom opravy chyby za predchádzajúce obdobie, a to z dôvodu časovej vzdialenosti v takýchto prípadoch od transakcií, iných udalostí alebo podmienok, 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 odrážal existujúce okolnosti v čase, keď došlo k príslušným transakciám, iným udalostiam alebo podmienkam.

52. Z tohto dôvodu je pri spätnom uplatňovaní novej účtovnej metódy resp. opravy chyby za predchádzajúce obdobie potrebné od iných informácií rozlišovať informácie, ktoré:

(a) poskytujú dôkazy o okolnostiach, ktoré existovali k dátumu (dátumom), kedy 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.

Pri niektorých typoch odhadov nie je možné tieto druhy informácií rozlíšiť (napr. pri odhade reálnej hodnoty nezaloženej na zistiteľnej cene alebo zistiteľných vstupoch). Ak si spätná aplikácia alebo spätné prehod-

▼M5

notenie vyžaduje významný odhad, pri ktorom nemožno rozlíšiť tieto dva druhy informácií, spätná aplikácia novej účtovnej metódy resp. spätná oprava chyby za predchádzajúce obdobie v danom prípade nie je možná.

53. Pri uplatňovaní novej účtovnej metódy resp. na opravu súm za predchádzajúce obdobie by sa nemali používať spätné poznania, a to ani formou odhadov o predpokladaných úmysloch manažmentu v predchádzajúcom období, ani formou odhadov súm vykazovaných, oceňovaných alebo zverejnených v predchádzajúcom období. Ak napríklad v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* vykoná jednotka opravu chyby za predchádzajúce obdobie v ocenení finančného majetku, ktorý bol predtým klasifikovaný ako investície držané do splatnosti, nemení sa jeho oceňovací základ za dané obdobie v prípade, ak sa manažment neskôr rozhodol nedržať tento majetok do splatnosti. Ďalej, ak v súlade s IAS 19 *Zamestnanecké požitky* vykoná jednotka, napríklad, opravu chyby vo výpočte svojich záväzkov v súvislosti s nemocenským pre zamestnancov za predchádzajúce obdobie, nezohľadňuje sa pritom informácia o nezvyčajne vysokom počte chrípkových ochorení v nasledujúcom období, ktorá sa objavila potom, ako bola účtovná závierka za predchádzajúce obdobie schválená na zverejnenie. Skutočnosť, že sa pri úpravách porovnateľných informácií prezentovaných za predchádzajúce obdobia často vyžadujú významné odhady, nevylučuje spoľahlivú úpravu alebo opravu porovnateľných informácií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

54. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE JESTVUJÚCICH DOKUMENTOV

55. Tento štandard nahrádza revidovaný IAS 8 *Zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách* stav z roku 1993.

56. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:

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

a

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

▼M5

PRÍLOHA

Úpravy existujúcich dokumentov

Úpravy v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto úpravy na toto skoršie obdobie.

A1. IAS 7 *Výkazy o finančných tokoch* sa mení nasledovne:

Rušia sa odseky 29 a 30 o mimoriadnych položkách.

A2. IAS 12 *Dane z príjmu* sa mení nasledovne:

Znenie bodu (b) odseku 62 sa mení nasledovne:

(b) úprava začiatočného stavu nerozdeleného zisku spôsobená buď zmenou v účtovnej metóde, ktorá sa uplatňuje spätne alebo opravou chyby (pozri IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*).

Znenie bodu (h) odseku 80 sa mení nasledovne:

(h) suma daňových nákladov (výnosov) v súvislosti s tými zmenami v účtovných metódach a chybami, ktoré sú začlenené do zisku alebo straty v súlade s IAS 8, pretože ich nie je možné účtovať so spätnou platnosťou.

Ruší sa bod (b) odseku 81 a odsek 83.

A3. IAS 14 *Vykazovanie segmentu* sa mení nasledovne.

Znenie definície účtovných metód v odseku 8 sa mení nasledovne:

Účtovné metódy sú konkrétne zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré jednotka uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Znenie odseku 60 sa mení nasledovne:

60. IAS 1 vyžaduje, aby bolicharakter a suma významnej položky nákladov a výnosov zverejňované samostatne. IAS 1 ponúka množstvo príkladov, vrátane odpisovania zásob, nehnuteľností, strojov a zariadení, rezerv na reštrukturalizáciu, vyradenia nehnuteľností, strojov a zariadení, dlhodobých investícií, ukončovaných výrob, dohôd o urovnaní sporov a rušení rezerv. Účelom odseku 59 nie je zmena klasifikácie žiadnych takýchto položiek ani zmena oceňovania takýchto položiek. Zverejnenie odporúčané v uvedenom odseku však mení úroveň, na ktorej sa hodnotí významnosť takýchto položiek pre účely zverejnenia, a to z úrovne jednotky na úroveň jednotlivých segmentov.

Znenie odsekov 77 a 78 sa mení nasledovne:

77. Zmenami v účtovných metódach uplatňovaných jednotkou sa zaoberá IAS 8. IAS 8 vyžaduje, aby sa zmeny v účtovnej metóde uskutočňovali len vtedy, ak to vyžaduje niektorý štandard alebo interpretácia, alebo ak sú výsledkom zmeny spoľahlivé a dôležitejšie informácie o transakciách, iných udalostiach alebo podmienkach v účtovnej závierke jednotky.

78. Zmenami v účtovných metódach uplatňovaných na úrovni jednotky, ktoré ovplyvňujú segmentové informácie, sa zaoberá IAS 8. Pokiaľ nový štandard alebo interpretácia nešpecifikuje inak, IAS 8 vyžaduje, aby:

(a) bola zmena v účtovnej metóde uplatnená spätne s prehodnotením údajov za predchádzajúce obdobie, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď výsledný účinok alebo efekty v rámci špecifického obdobia tejto zmeny.

(b) ak nie je možná spätná aplikácia na všetky prezentované obdobia, uplatňuje sa nová účtovná metóda spätne od najskoršieho možného dátumu;

a

(c) ak nie je možné určiť výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej metódy k začiatku bežného obdobia, uplatňuje sa metóda perspektívne od najskoršieho možného dátumu.

Nasledujúce zmeny súvisia s odstránením odkazov na mimoriadne položky:

(a) v definícii výnosu segmentu v odseku 16 sa ruší pododsek (a).

(b) v definícii segmentových nákladov v odseku 16 sa ruší pododsek (a).

A4. IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa mení nasledovne.

Znenie odseku 131 sa mení nasledovne:

▼M5

131. Hoci tento štandard nevyžaduje osobitné zverejnenia o iných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch, takéto zverejnenia môžu byť súčasťou požiadaviek iných štandardov, napríklad vtedy, ak sú náklady na tieto požitky významné a vyžadujú si tak zverejnenie v zmysle IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky.* V prípadoch, ak si to vyžaduje IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb,* zverejňuje jednotka informácie o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch pre kľúčový riadiaci manažment.

Znenie odseku 142 sa mení nasledovne:

142. V zmysle požiadaviek IAS 1 zverejňuje jednotka charakter a sumu nákladov vtedy, ak sa jedná o významné náklady. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru môžu mať za následok náklady vyžadujúce zverejnenie kvôli dosiahnutiu súladu s touto požiadavkou.

Znenie odseku 160 sa mení nasledovne:

160. IAS 8 sa uplatňuje vtedy, keď jednotka zmení svoje účtovné metódy tak, aby zohľadnila zmeny špecifikované v odsekoch 159 a 159A. Pri spätnom uplatnení týchto zmien v zmysle IAS 8 považuje jednotka tieto zmeny akoby uplatnené v rovnakom období ako ostatné ustanovenia tohto štandardu.

A5. Znenie odsekov 20-22 v IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci* sa mení nasledovne:

20. ***Štátna dotácia, ktorá sa stane pohľadávkou ako kompenzácia za vzniknuté náklady alebo straty alebo štátna dotácia za účelom poskytnutia okamžitej finančnej pomoci jednotke bez budúcich súvisiacich nákladov je vykazovaná ako výnos za obdobie, v ktorom sa stala pohľadávkou.***

21. Za určitých okolností môže byť štátna dotácia udelená za účelom poskytnutia okamžitej finančnej pomoci jednotke a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie môžu byť obmedzené na jednu jednotku a nemusia byť dostupné celej skupine príjemcov. Tieto okolnosti môžu oprávňovať vykázanie dotácie ako výnosu v období, počas ktorého jednotka spĺňa podmienky na jej prijatie, s povinnosťou zverejnenia, s cieľom zabezpečiť jednoznačné porozumenie jej účinku.

22. Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou jednotky ako kompenzácia za náklady alebo straty, ktoré vznikli v predchádzajúcom období. Takáto dotácia sa vykazuje ako výnos obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, s povinnosťou zverejnenia s cieľom zabezpečiť jednoznačné porozumenie jej účinku.

A6. Ruší sa odsek 100 v IAS 22 *Podnikové kombinácie*.

A7. Znenie odseku 30 v IAS 23 *Náklady na prijaté pôžičky a úvery* sa mení nasledovne:

30. ***Ak prijatie tohto štandardu zakladá zmenu v účtovnej metóde, jednotke sa odporúča upraviť svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby. Alternatívne môže jednotka kapitalizovať len tie náklady na prijaté pôžičky a úvery, ktoré vznikli po dátume účinnosti tohto štandardu, a ktoré spĺňajú kritériá pre kapitalizáciu.***

A8. IAS 34 *Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka* sa mení nasledovne.

Znenie odseku 17 sa mení nasledovne:

17. Nasledujú príklady vyžadovaných zverejnení v zmysle odseku 16. Pokyny k zverejňovaniu mnohých z nasledujúcich položiek sú predmetom jednotlivých štandardov a interpretácií:

(a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia;

(b) vykázanie straty zo zníženia hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadenia, nehmotného majetku alebo iného majetku a zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty;

(c) zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;

(d) obstaranie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

(e) záväzky na nákup nehnuteľností, strojov a zariadení;

(f) dohody o urovnaní sporov;

(g) opravy chýb predchádzajúceho obdobia;

(h) [zrušené];

▼M5

(i) prípady neplnenia úverov alebo porušenia úverovej zmluvy, k náprave ktorých nedošlo do dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha vrátane;

a

(j) transakcie so spriaznenými osobami.

Znenie odsekov 24, 25 a 27 sa mení nasledovne:

24. Podľa definícií v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* a IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa položka považuje za významnú vtedy, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov z účtovnej závierky. IAS 1 vyžaduje osobitné zverejňovanie významných položiek, vrátane (napríklad) ukončovaných výrob a IAS 8 vyžaduje zverejňovanie zmien v účtovných odhadoch, chýb a zmien v účtovných metódach. Ani jeden z oboch štandardov neobsahuje kvantifikovaný návod na určenie významnosti.

25. Pokým určenie významnosti je vždy predmetom posúdenia, tento štandard vychádza pre účely vykazovania a zverejňovania len z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka z dôvodu zrozumiteľnosti týchto čísiel. Tak sa na základe významnosti vychádzajúcej z údajov získaných v časovom intervale v priebehu účtovného roka vykazujú a zverejňujú, napríklad, neobvyklé položky, zmeny v účtovných metódach alebo odhadoch a chyby, aby sa tak predišlo zavádzajúcim záverom v dôsledku prípadného nezverejnenia. Primárnym cieľom je, aby finančné výkazy, ktoré sú prezentované v priebehu účtovného roka, obsahovali všetky relevantné informácie na pochopenie finančnej pozície a výkonnosti jednotky v časovom intervale v priebehu účtovného roka.

27. IAS 8 vyžaduje zverejnenie charakteru a (pokiaľ je to možné) sumy zmeny v odhade, ktorá má buď významný účinok v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný účinok v nasledujúcich obdobiach. Tento štandard v bode (d) odseku 16 vyžaduje podobné zverejnenia vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka. Ako príklady možno uviesť zmeny v odhade v poslednom časovom intervale v priebehu účtovného roka v súvislosti s odpismi zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo zníženia hodnoty, ktoré boli súčasťou vykazovania v časovom intervale v priebehu účtovného roka. Požadované zverejnenie v zmysle predchádzajúceho odseku je zhodné s vyššie uvedenou požiadavkou IAS 8 a je zámerne poňaté v takom úzkom rozsahu - aby zahŕňalo len zmenu v odhade. Od jednotky sa vyžaduje začlenenie dodatočných finančných informácií v časovom intervale v priebehu účtovného roka z výkazov v ročnej účtovnej závierke.

Znenie odsekov 43 a 44 sa mení nasledovne:

43. ***Zmena v účtovnej metóde, ku ktorej neexistuje prechodné ustanovenie nového štandardu alebo interpretácie, sa odráža:***

(a) ***prehodnotením účtovnej závierky za predchádzajúce časové intervaly v priebehu účtovného obdobia bežného finančného roka a za porovnateľné časové intervaly v priebehu účtovného obdobia akéhokoľvek predchádzajúceho finančného roka, ktorý je prehodnotený v ročnej účtovnej závierke v súlade s IAS 8;***

a

(b) ***ak nie je možné určiť k začiatku finančného roka výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej metódy za všetky predchádzajúce obdobia, v úprave účtovnej závierky za predchádzajúce časové intervaly v priebehu účtovného obdobia bežného finančného roka a porovnateľné časové intervaly v priebehu účtovného obdobia predchádzajúcich finančných rokov na uplatnenie novej účtovnej metódy perspektívne od najskoršieho možného obdobia.***

44. Jedným z cieľov predošlého princípu je zaistiť, aby sa na konkrétnu skupinu transakcií počas celého finančného roka uplatňovala rovnaká účtovná metóda. V zmysle IAS 8 sa zmena v účtovnej metóde spája so spätnou aplikáciou, v rámci ktorej sa vykonáva prehodnotenie finančných údajov za predchádzajúce obdobie počnúc najskorším možným obdobím. Ak však nie je možné určiť výslednú sumu úpravy za predchádzajúce finančné roky, uplatňuje sa nová metóda v zmysle IAS 8 perspektívne od čo najskoršieho možného obdobia. Zmyslom princípu v odseku 43 je, aby sa všetky prípadné zmeny v účtovnej metóde, ku ktorým dôjde počas bežného finančného roka, uplatnili buď spätne, alebo ak to nie je možné, perspektívne a to najneskôr od začiatku finančného roka.

A9. Rušia sa odseky 41, 42 a 50 IAS 35 *Ukončované výroby.*

▼**M5**

A10. Ruší sa odsek 13 Úvodu k IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a odseky 120 a 121 tamže.

A11. Ruší sa odsek 94 v IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

A12. Ruší sa odsek 120 v IAS 38 *Nehmotný majetok*.

A13. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-12 *Konsolidácia – jednotky špeciálneho účelu* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia platí pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú dňom 1. júl 1999 a neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A14. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-13 *Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia platí pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú dňom 1. január 1999 a neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A15. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-21 *Dane z príjmu – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Tento konsenzus nadobúda účinnosť dňom 15. júl 2000. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A16. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A17. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-25 *Dane z príjmu – zmeny v zdaňovaní podniku a jeho akcionárov* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Tento konsenzus nadobúda účinnosť dňom 15. júl 2000. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A18. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právne formy lízingu* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia nadobúda účinnosť dňom 31. december 2001. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A19. Znenie odseku s dátumom účinnosti v SIC-31 *Výnos — barterové transakcie zahŕňajúce reklamné služby* sa mení nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia nadobúda účinnosť dňom 31. december 2001. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

A20. Definícia štandardov medzinárodného finančného vykazovania v Prílohe A k IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa mení nasledovne:

Štandardy medzinárodného finančného vykazovania (IFRS)

Štandardy a interpretácie, ktoré uplatňuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú:

(a) štandardy medzinárodného finančného vykazovania;

(b) medzinárodné účtovné štandardy;

a

(c) interpretácie výboru pre interpretácie Medzinárodného finančného vykazovania (IFRIC) alebo pôvodného Stáleho interpretačného výboru (SIC).

A21. Znenie IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného vykazovania* sa mení nasledovne:

Medzinárodný štandard finančného vykazovania 1 *Prvé uplatnenie štandardov medzinárodného finančného výkazníctva (IFRS 1)* sa člení na odseky 1-47 a Prílohy A-C. Všetky odseky majú rovnakú právoplatnosť. Odseky zvýraznené **tučným písmom** obsahujú hlavné zásady. Výrazy, ktorých definície sú uvedené v Prílohe A, sú pri prvom použití v texte štandardu zvýraznené *kurzívou*. Definície ostatných výrazov sú uvedené v Slovníčku k štandardom medzinárodného finančného vykazovania. Pri výklade IFRS 1 sa vychádza z jeho cieľov a Základu pre závery, z *Úvodu k štandardom medzinárodného finančného vykazovania* a z *Rámcovej osnovy prípravy a prezentácie účtovných výkazov.* IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* obsahuje základné pravidlá výberu a uplatňovania účtovných metód, ktoré sa uplatňujú všade tam, kde chýba konkrétny návod.

A22. Príslušné rubriky všetkých ostatných medzinárodných účtovných štandardov sa nahrádzajú novou rubrikou v nasledujúcej forme:

Medzinárodný účtovný štandard X, *Názov slovami* (IAS X), sa člení na odseky 1-000 [a prílohy A-C](*). Všetky odseky majú rovnakú právoplatnosť, zachovávajú si však formát štandardu, ako ho definoval IASC a

▼M5

prijala IASB. Pri výklade IAS XX sa vychádza [z jeho cieľov a Základu pre závery](**), z *Predslovu k Medzinárodným štandardom finančného vykazovania* a z *Rámcovej osnovy prípravy a prezentácie finančných výkazov.* IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* obsahuje základné pravidlá výberu a uplatňovania účtovných metód, ktoré sa uplatňujú všade tam, kde chýba konkrétny návod.

(*) používa sa len na tie prílohy, ktoré sú súčasťou štandardu.

(**) používa sa len tam, kde je súčasťou štandardu cieľ, alebo ak k nemu existuje Základ pre závery.

A23. V štandardoch medzinárodného finančného vykazovania, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, sa s účinnosťou od decembra 2003 menia odkazy na aktuálnu verziu IAS 8 *Zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách* na IAS 8, *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.*

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 10

Udalosti po súvahovom dni

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2
Definície	3-7
Vykazovanie a oceňovanie	8-13
Udalosti vyžadujúce si úpravu po súvahovom dni	8-9
Udalosti nevyžadujúce si úpravu po súvahovom dni	10-11
Dividendy	12-13
Nepretržitá činnosť	14-16
Zverejňovanie	17-22
Dátum schválenia na zverejnenie	17-18
Zverejnenie aktualizácie o stave k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha	19-20
Udalosti nevyžadujúce si úpravu po súvahovom dni	21-22
Dátum účinnosti	23
Stiahnutie IAS 10 (stav z roku 1999)	24

Tento revidovaný štandard nahrádza revidovaný IAS 10 (stav z roku 1999), *Udalosti po súvahovom dni* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť:

   a) kedy by mala jednotka upraviť svoju účtovnú závierku z dôvodu udalostí po súvahovom dni,

   a

   b) požadované zverejnenia o dátume, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, a o udalostiach po súvahovom dni.

   Tento štandard tiež požaduje, aby jednotka nezostavovala svoju účtovnú závierku s uplatnením zásady nepretržitej činnosti, ak udalosti po súvahovom dni naznačujú, že predpoklad nepretržitej činnosti nie je náležitý.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa vzťahuje na účtovanie a zverejňovanie udalostí po súvahovom dni.***

DEFINÍCIE

3. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

   Udalosti po súvahovom dni sú udalosti, priaznivé i nepriaznivé, ktoré nastanú medzi dňom, ku ktorému bola súvaha zostavená, a dňom schválenia účtovnej závierky na zverejnenie. Existujú dva typy udalostí:

▼M5

a) ***udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval k dátumu, kedy bola zostavená súvaha (udalosti vyžadujúce si úpravu po súvahovom dni),***

a

b) ***udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol po dátume, kedy bola zostavená súvaha (udalosti nevyžadujúce si úpravu po súvahovom dni).***

4. Proces schvaľovania účtovnej závierky na zverejnenie môže mať rôznu podobu v závislosti od štruktúry riadenia jednotky, zákonných požiadaviek a postupov uplatňovaných pri zostavovaní a finalizácii účtovnej závierky.

5. V niektorých prípadoch sa vyžaduje, aby jednotka predložila účtovnú závierku po jej zverejnení na schválenie akcionárom. V takýchto prípadoch sa za dátum schválenia účtovnej závierky na zverejnenie považuje dátum jej pôvodného zverejnenia, nie dátum, kedy ju schválili akcionári.

Príklad

28. februára 20X2 dokončí manažment jednotky návrh účtovnej závierky k 31. decembru 20X1. 18. marca 20X2 preskúma účtovnú závierku predstavenstvo a schváli ju na zverejnenie. 19. marca 20X2 oznámi jednotka svoj zisk a ostatné vybrané finančné informácie. 1. apríla 20X2 je účtovná závierka sprístupnená pre akcionárov a ostatných záujemcov. Valné zhromaždenie akcionárov 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 vyžaduje, aby manažment poskytol účtovnú závierku jednotky na schválenie dozornej rade (ktorá nemá výkonné právomoci). V takýchto prípadoch sa za termín schválenia účtovnej závierky na zverejnenie považuje termín, kedy ju vedenie jednotky schválilo na predloženie dozornej rade.

Príklad

18. marca 20X2 schváli manažment jednotky účtovnú závierku na predloženie dozornej rade jednotky. Dozorná rada nemá výkonné právomoci a jej členmi môžu byť aj zástupcovia zamestnancov a osoby zastupujúce záujmy externých subjektov. Dozorná rada schváli účtovnú závierku 26. marca 20X2. 1. apríla 20X2 je účtovná závierka sprístupnená pre akcionárov a ostatných záujemcov. Valné zhromaždenie akcionárov 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 manažment schválil na predloženie dozornej rade).

7. Udalosti po súvahovom dni zahŕňajú všetky udalosti do dátumu, kedy 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 vyžadujúce si úpravu po súvahovom dni

8. ***Jednotka by mala upraviť sumy vykázané v účtovnej závierke tak, aby boli zohľadnené udalosti vyžadujúce si úpravu po súvahovom dni.***

9. V nasledujúcich bodoch sú uvedené príklady udalostí vyžadujúce si úpravu po súvahovom dni, v dôsledku ktorých sa vyžaduje, aby jednotka upravila vykazované sumy v účtovnej závierke, alebo aby vykázala predtým neuvádzané položky:

a) urovnanie súdnych sporov po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, z ktorých vyplývajú jednotke povinnosti k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Jednotka vykoná v súlade IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*, úpravu všetkých, prípadne zriadených rezerv k danému súdnemu sporu, alebo vykáže zriadenie novej rezervy. Nestačí, aby jednotka vykázala len podmienený záväzok, pretože z faktu urovnania súdneho sporu vyplýva nová skutočnosť, ktorú je v zmysle odseku 16 IAS 37 potrebné zohľadniť v závierke.

▼M5

b) nové informácie po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, ktoré naznačujú, že k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, sa znížila hodnota niektorej položky majetku, alebo že je potrebné upraviť sumu určitej predtým vykázanej straty zo zníženia hodnoty majetku. Napríklad:

(i) bankrot zákazníka, ku ktorému dôjde po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, zvyčajne potvrdzuje, že už k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, existovala strata z príslušnej obchodnej pohľadávky, a že je nevyhnutné vykonať úpravu účtovnej hodnoty tejto obchodnej pohľadávky,

a

(ii) z predaja zásob po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, môže vyplynúť dôkaz o ich čistej realizačnej hodnote k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha,

(c) určenie obstarávacej ceny obstaraného majetku po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, alebo tržieb z predaja majetku pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha;

(d) ak boli po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, určené sumy podielov na zisku alebo výplaty odmien na základe platného právneho alebo mimozmluvného záväzku jednotky k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, vykonať takéto platby v dôsledku udalostí pred súvahovým dňom (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

(e) odhalenie úprav s podvodným úmyslom alebo iných chýb, v dôsledku ktorých je účtovná závierka nesprávna.

Udalosti nevyžadujúce si úpravu po súvahovom dni

10. ***Jednotka by nemala upravovať sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke na základe takých udalostí nevyžadujúcich si úpravu po súvahovom dni.***

11. Príkladom udalosti nevyžadujúcej si úpravu po súvahovom dni je pokles trhovej hodnoty investícií medzi súvahovým dňom a dňom, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Pokles trhovej hodnoty zvyčajne nesúvisí so stavom investícií k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, ale odráža okolnosti, ktoré vznikli v nasledujúcom období. Preto jednotka neupravuje sumy príslušných investícií, ktoré vykazuje vo svojej účtovnej závierke. Podobne jednotka neaktualizuje zverejnenú hodnotu týchto investícií k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, hoci môže byť potrebné dodatočné zverejnenie podľa odseku 21.

Dividendy

12. ***Ak jednotka oznámi výplatu dividend držiteľom majetkových nástrojov (v zmysle IAS 32 Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia) po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, nevykazujú sa tieto dividendy ako záväzok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

13. Ak je oznámená výplata dividend (t.j. dôjde k ich riadnemu schváleniu a jednotka nimi prestane disponovať) po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, avšak predtým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie, nevykazujú sa tieto dividendy ako záväzok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, pretože nespĺňajú kritériá súčasnej povinnosti v zmysle IAS 37. Takéto dividendy sa v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*, zverejňujú v poznámkach k účtovnej závierke.

NEPRETRŽITÁ ČINNOSŤ

14. ***Jednotka nezostavuje účtovnú závierku s uplatnením zásady nepretržitej činnosti, ak manažment po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, určí, že buď zamýšľa jednotku likvidovať, alebo sa vzdať obchodnej činnosti, alebo nemá žiadnu inú reálnu alternatívu než jeden z týchto krokov.***

15. Pri zhoršení prevádzkových výsledkov a finančnej situácie po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, môže byť potrebné zvážiť, či ešte možno vychádzať z predpokladu nepretržitej činnosti. Ak už nemožno vychádzať z predpokladu nepretržitej činnosti, sú súvisiace účinky natoľko závažné, že je nevyhnutné vykonať zásadné prehodnotenie uplatňovaných princípov účtovníctva v jednotke, teda nepostačuje len úprava vykazovaných hodnôt v rámci existujúceho účtovníctva.

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

a) účtovná závierka nie je zostavená s uplatnením zásady nepretržitej činnosti,

alebo

▼M5

b) ak sú manažmentu známe významné neistoty v súvislosti so stavom alebo udalosťami, ktoré môžu významným spôsobom spochybniť schopnosť jednotky pokračovať v nepretržitej činnosti. Príslušné udalosti alebo stav, ktoré si vyžadujú zverejnenie, môžu vzniknúť aj po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha.

ZVEREJŇOVANIE

Dátum schválenia na zverejnenie

17. ***Jednotka zverejní dátum, kedy a kým bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Ak sú vlastníci jednotky alebo iné osoby oprávnené vykonávať úpravy účtovnej závierky po jej zverejnení, jednotka túto skutočnosť zverejní.***

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

Zverejnenie aktualizácie o stave k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha

19. ***Ak jednotka obdrží po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, novú informáciu o stave, ktorý existoval k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, aktualizuje súvisiace zverejnené údaje na základe tejto informácie.***

20. V niektorých prípadoch je potrebné aktualizovať zverejnenia v účtovnej závierke jednotky tak, aby odrážali nové informácie získané po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, aj vtedy, ak tieto informácie nemajú vplyv na sumy vykazované v účtovnej závierke. Aktualizácia zverejnených údajov môže byť potrebná napríklad vtedy, ak sa po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, objavili dôkazy o podmienenom záväzku, ktorý existoval k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Okrem zváženia, či je na základe takéhoto dôkazu potrebné vykázanie alebo zmena rezervy v zmysle IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok,* aktualizuje jednotka v tejto súvislosti svoje zverejnenia o danom podmienenom záväzku.

Udalosti nevyžadujúce si úpravu po súvahovom dni

21. ***Nezverejnenie významných udalostí nevyžadujúcich si úpravu po súvahovom dni môže ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia. V tejto súvislosti jednotka zverejní pre každú významnú skupinu udalostí nevyžadujúcich si úpravu po súvahovom dni:***

a) ***charakter udalosti;***

a

b) ***odhad jej finančného účinku alebo prehlásenie o tom, že takýto odhad nie je možný.***

22. Príkladmi udalostí nevyžadujúcich si úpravu po súvahovom dni, ktoré obvykle zakladajú povinnosť zverejnenia, sú:

a) významné podnikové kombinácie po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha (v takýchto prípadoch vyžaduje IAS 22, *Podnikové kombinácie*, osobitné zverejnenia) alebo predaj dôležitej dcérskej spoločnosti,

b) oznámenie o plánovanom ukončení určitej výroby alebo o predaji majetku resp. vyrovnaní záväzkov v súvislosti s ukončovanou výrobou alebo uzatvorenie záväzných dohôd o predaji tohto majetku alebo vyrovnaní takýchto záväzkov (pozri IAS 35 *Ukončované výroby*),

(c) významné prípady nákupu a nakladania s majetkom alebo vyvlastnenie významného majetku štátom,

(d) zničenie dôležitej výrobnej prevádzky po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha v dôsledku požiaru,

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

(f) významné a predpokladané transakcie s bežnými akciami po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha (IAS 33, *Zisk na akciu* vyžaduje, aby jednotka zverejnila opis takýchto transakcií, s výnimkou okolností, ak sú ich súčasťou kapitalizačné alebo bonusové emisie a štiepenie alebo obrátené štiepenie akcií; v takom prípade sa na tieto transakcie vzťahuje v zmysle IAS 33 povinnosť úprav),

(g) závažné zmeny cien majetku alebo kurzov cudzích mien po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha,

▼M5

(h) uzákonené alebo ohlásené zmeny daňových sadzieb alebo daňovej legislatívy po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, ktoré majú významný dopad na splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 12 *Dane z príjmov*),

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

j) zahájenie významného súdneho sporu zakladajúceho sa výhradne na udalostiach, ktoré nastali po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha.

DÁTUM ÚČINNOSTI

23. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť*.**

STIAHNUTIE IAS 10 (STAV Z ROKU 1999)

24. Tento štandard nahrádza revidovaný IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni* (stav z roku 1999).

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. Znenie odseku 97 v IAS 22, *Podnikové kombinácie*, sa mení nasledovne:

97. Podnikové kombinácie, ktoré sú účinné po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, a pred dátumom, ku ktorému je účtovná závierka jednej z kombinujúcich sa jednotiek schválená na zverejnenie, sa zverejňujú vtedy, ak sú významné a ich nezverejnenie by ovplyvnilo schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia (pozri IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*.)

A2. Znenie odseku 32 v IAS 35, *Ukončované výroby*, sa mení nasledovne:

32. Vyradenie majetku, vyrovnanie záväzkov a záväzné predajné dohody, ktoré sa uvádzajú v predchádzajúcom odseku, je možné uskutočniť súbežne s udalosťou na úvodné zverejnenie alebo v období, v ktorom udalosť na úvodné zverejnenie nastala, alebo v neskoršom období. V súlade s IAS 10, *Udalosti po súvahovom dni*, ak niektorý majetok, ktorý sa týka ukončovanej výroby, bol skutočne predaný, alebo podlieha jednej alebo viacerým záväzným predajným dohodám, ktoré boli uzatvorené po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, avšak pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie predstavenstvom, vyžaduje sa jeho zverejnenie v účtovnej závierke v zmysle odseku 31 vtedy, ak sú tieto okolnosti významné a ich nezverejnenie by mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia.

A3. Znenie odsekov 18 Úvodu k IAS 37, *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*, a odseku 75 tamže sa mení nasledovne, pričom sa zároveň ruší odsek 96 tamže:

18. Tento štandard definuje podmienený záväzok ako:

a) …

75. Rozhodnutie manažmentu alebo predstavenstva jednotky o reštrukturalizácii prijaté pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha, nezakladá vznik mimozmluvnej povinnosti k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, s výnimkou prípadov, keď jednotka pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha:

a) začala s realizáciou plánu reštrukturalizácie,

alebo

b) oznámila hlavné charakteristiky plánu reštrukturalizácie osobám, ktorých sa plán týka, a to dostatočne konkrétnym spôsobom tak, že tieto osoby uskutočnenie reštrukturalizácie reálne očakávajú.

Ak jednotka začala s realizáciou plánu reštrukturalizácie, alebo oznámila jeho hlavné charakteristiky osobám, ktorých sa týka, až po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, pričom sa jedná o významnú reštrukturalizáciu a jej nezverejnenie by mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia, vyžaduje sa zverejnenie v zmysle IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*.

96. Zrušené.

A4. V štandardoch medzinárodného finančného, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií sa s účinnosťou od decembra 2003 mení výraz aktuálna verzia IAS 10, *Udalosti po súvahovom dni* v odkazoch na tento štandard na IAS 10, *Udalosti po súvahovom dni*.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 11

(REVIDOVANÝ 1993)

Zákazková výroba

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 11, Účtovanie zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom, ktorý schválilo predsedníctvo v roku 1978. Tento revidovaný štandard nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1995 alebo neskôr.

▼B

V máji 1999 IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, pozmenil odsek 45 Pozmenený text nadobúda účinnosť vtedy, keď IAS 10 (revidovaný 1999) nadobudne účinnosť – t. j. pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 2000 alebo neskôr.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	57
Rozsah	57
Definície	58
Kombinovanie a segmentovanie zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom	58
Výnosy zo zákazky	59
Náklady na zákazku	60
Vykazovanie výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku	61
Vykazovanie očakávaných strát	63
Zmeny v odhadoch	63
Zverejňovanie	63
Dátum účinnosti	64

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovné zaobchádzanie s výnosmi a nákladmi, ktoré sa vzťahujú na zákazkami s pokrytými nákladmi a ziskom. Pre podstatu činnosti vykonávanej pri zákazkách s pokrytými nákladmi a ziskom, dátum, kedy sa činnosť s pokrytými nákladmi a ziskom zákazky začala a dátum, kedy sa táto činnosť ukončila, obvykle spadajú do rôznych účtovných období. Preto hlavnou otázkou pri účtovaní zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom je alokácia výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku do účtovného obdobia, v ktorom sa práce s pokrytými nákladmi a ziskom uskutočňujú. Tento štandard používa kritériá vykazovania stanovené v rámcovej osnove pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky s cieľom určiť, kedy by mali byť výnosy a náklady na zákazku vykázané vo výkaze ziskov a strát. Štandard tiež poskytuje praktický návod na použitie týchto kritérií.

ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri účtovaní zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom v účtovných závierkach dodávateľov.

2. Tento štandard nahrádza IAS 11, Účtovanie zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom, schválený v roku 1978.

DEFINÍCIE

3. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

   Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom je zákazka špeciálne dohodnutá na vytváranie majetku/jednotlivých výrobkov alebo súboru týchto výrobkov alebo jeho kombinácií, ktoré sú úzko vzájomne prepojené alebo vzájomne závislé, pokiaľ ide o dizajn, technológiu, funkciu alebo ich konečný účel alebo použitie.

   Zákazka s pevnou cenou je zákazka, v ktorej dodávateľ súhlasí s pevnou cenou na zákazku alebo pevnou sadzbou na jednotku výstupu, čo je v niektorých prípadoch predmetom doložky zvyšovania nákladu.

   Zákazka s nákladmi plus marža je zákazka na zhotovenie, podľa ktorej sa dodávateľovi uhradia povolené alebo inak definované náklady, plus percento z týchto nákladov alebo pevná marža.

4. Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom môže byť dohodnutá na výstavbu jediného majetku ako je most, budova, priehrada, potrubie, diaľnica, loď alebo tunel. Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom sa môže tiež zaoberať zhotovením niekoľkých položiek majetku, ktoré sú úzko vzájomne prepojené alebo sú súčinné so zreteľom na ich dizajn, techno-

▼B

lógiu a funkcie alebo ich konečný účel alebo použitie. Príklady takýchto zákaziek zahŕňajú zákazky na výstavbu rafinérií a iných komplexných častí tovární alebo zariadení.

5. Na účely tohto štandardu zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom zahŕňajú:

   a) zákazky na poskytovanie služieb, ktoré sa priamo vzťahujú na zhotovenie nehnuteľností, napríklad služby manažérov projektu a architektov; a

   b) zákazky na deštrukciu alebo rekonštrukciu nehnuteľností a rekultiváciu životného prostredia po demolácii nehnuteľností.

6. Zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom sú formulované niekoľkými spôsobmi, ktoré sú na účely tohto štandardu klasifikované ako zákazky s pevnou cenou a zákazky s nákladmi plus marža. Niektoré zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom môžu obsahovať charakteristiky zákazky s pevnou cenou ako aj zákazky s nákladmi plus marža, napríklad v prípade zákazky s nákladmi plus marža s dohodnutou maximálnou cenou. Za takýchto okolností dodávateľ musí zvážiť všetky podmienky v odsekoch 23 a 24, aby určil, kedy má vykázať výnosy a náklady na zákazku.

KOMBINOVANIE A SEGMENTOVANIE ZÁKAZIEK S POKRYTÝMI NÁKLADMI A ZISKOM

7. Požiadavky tohto štandardu sa obvykle používajú samostatne na každú zákazku na zhotovenie. Za určitých okolností je však nutné použiť štandard na samostatne identifikovateľné súčasti jedinej zákazky alebo spolu na skupinu zákaziek, aby sa vyjadrila podstata zákazky alebo skupiny zákaziek.

8. Ak zákazka pokrýva niekoľko položiek majetku, malo by sa zaobchádzať so zhotovením každej položky majetku ako so samostatnou zákazkou na zhotovenie, keď:

   a) pri každej položke majetku boli predložené samostatné ponuky;

   b) každá položka majetku bola predmetom samostatného rokovania a dodávateľ a zákazník boli schopní prijať alebo odmietnuť tú časť zákazky, ktorá sa vzťahuje na každú položku majetku; a

   c) náklady a výnosy na každú položku majetku možno identifikovať.

9. Skupina zákaziek, či už s jedným zákazníkom alebo s niekoľkými, by sa mala považovať za jednu zákazku s pokrytými nákladmi a ziskom, keď:

   a) je skupina zákaziek dohodnutá spoločne;

   b) sú zákazky úzko vzájomne prepojené tak, že v skutočnosti sú súčasťou jedného projektu s celkovou ziskovou maržou; a

   c) zákazky sa pripravujú v zhode alebo nepretržite.

10. Zákazka môže umožniť vytvorenie dodatočného majetku na želanie zákazníka, alebo môže byť zmenená a doplnená, aby zahŕňala zhotovenie dodatočného majetku. S vytvorením dodatočného majetku by sa malo zaobchádzať ako so samostatnou zákazkou, keď:

    a) sa majetok podstatne líši v dizajne, technológii alebo funkcii od majetku obsiahnutého v pôvodnej zákazke; alebo

    b) cena majetku sa dohovorí bez ohľadu na pôvodnú cenu zákazky.

VÝNOSY ZO ZÁKAZKY

11. Výnosy zo zákazky by mali zahŕňať:

    a) pôvodnú sumu výnosov dohodnutých v zákazke; a

    b) odchýlky v práci na zákazke, právne nároky a stimulačné platby:

       i) v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že vytvoria výnosy; a

       ii) možno ich spoľahlivo oceniť.

12. Výnosy zo zákazky sa oceňujú v objektívnej hodnote získanej alebo získateľnej protihodnoty. Miera výnosnosti zo zákazky ovplyvňujú mnohé otázky, ktoré závisia na výsledku nasledujúcich udalostí. Odhady je potrebné často revidovať podľa toho, ako udalosti nastanú a ako sa otázky vyriešia. Preto sa suma výnosov zo zákazky môže zvýšiť alebo znížiť od jedného obdobia k druhému. Napríklad:

    a) dodávateľ a zákazník môžu odsúhlasiť odchýlky alebo právne nároky, ktoré zvýšia alebo znížia výnosy zo zákazky v období nasledujúcom po tom, v ktorom bola zákazka pôvodne dohodnutá;

    b) dohodnutá suma výnosov zo zákazky s pevnou cenou sa môže zvýšiť ako výsledok klauzúl narastania nákladov;

▼B

c) suma výnosov zo zákazky sa môže znížiť ako výsledok penalizácií vznikajúcich z oneskorení spôsobených dodávateľom pri plnení zákazky; alebo

d) ak zákazka s pevnou cenou znamená pevnú cenu za jednotku výstupu, výnosy zo zákazky sa zvýšia, ak sa počet jednotiek zvýši.

13. Odchýlka je pokyn zákazníka na zmenu v rozsahu práce, ktorá sa má vykonať podľa zákazky. Odchýlka môže viesť k zvýšeniu alebo k zníženiu výnosov zo zákazky. Príkladmi odchýlok sú zmeny v špecifikáciách alebo v dizajne nehnuteľností a zmeny v dĺžke trvania zákazky. Odchýlka je zahrnutá do výnosov zo zákazky ak:

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

b) sumu výnosov možno spoľahlivo stanoviť.

14. Právny nárok je suma, ktorú sa dodávateľ snaží získať od zákazníka alebo inej strany ako náhradu za náklady nezahrnuté do ceny zákazky. Právny nárok môže vzniknúť napríklad z oneskorení spôsobených zákazníkom; z chýb v špecifikáciách alebo v dizajne a zo sporných odchýlok v práci na zákazke. Stanovenie výšky výnosov vznikajúcich z právnych nárokov je predmetom vysokého stupňa neistoty a často závisí na výsledku rokovania. Preto sú právne nároky zahrnuté do výnosov zo zákazky, ak:

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

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

15. Stimulačné platby sú dodatočné sumy zaplatené dodávateľovi, ak sú dodržané alebo prekročené špecifikované štandardy výkonu. Napríklad zákazka môže počítať so stimulačnou platbou dodávateľovi za predčasné plnenie zákazky. Stimulačné platby sú zahrnuté do výnosov zo zákazky, keď:

a) je zákazka tak dostatočne pokročilá, že je pravdepodobné, že špecifické štandardy výkonu budú splnené alebo prekročené; a

b) sumu stimulačnej platby možno spoľahlivo stanoviť.

NÁKLADY NA ZÁKAZKU

16. Náklady na zákazku by mali zahŕňať:

a) náklady, ktoré sa priamo vzťahujú na špecifickú zákazku;

b) náklady, ktoré s možno priradiť k všeobecnej zákazkovej činnosti a môžu sa prideliťzákazke; a

c) tie iné náklady, ktoré sú špecificky fakturovateľné zákazníkovi podľa podmienok zákazky.

17. Náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k špecifickej zákazke zahrnujú:

a) náklady na prácu na pracovnom mieste vrátane pracovného dozoru;

b) náklady na materiál použitý pri výrobe;

c) odpisy budov a zariadení používaných v zákazke;

d) náklady na presun budov, zariadení a materiálov na pracovné miesto a späť;

e) náklady na nájom budov a zariadení;

f) náklady na dizajn a technickú pomoc, ktorá sa priamo vzťahuje na zákazku;

g) odhadované náklady na opravu a záručné práce, vrátane očakávaných záručných nákladov; a

h) právne nároky tretích strán.

Tieto náklady možno znížiť o akýkoľvek náhodný príjem, ktorý nie je zahrnutý vo výnosoch zo zákazky, napríklad príjem z predaja prebytočných materiálov a vyradenia budov a zariadení pri ukončení zákazky.

18. Náklady, ktoré možno priradiť k činnosti na všeobecnej zákazke a môžu byť pridelené do špecifických zákaziek, zahŕňajú:

a) poistenie;

b) náklady na dizajn a technickú pomoc, ktorá sa priamo nevzťahuje k špecifickej zákazke; a

c) režijné náklady na zhotovenie.

▼B

Takéto náklady sa alokujú pomocou metód, ktoré sú systematické a racionálne, a používajú sa sústavne na všetky náklady majúce podobné charakteristiky. Alokácia je založená na bežnej úrovni činnosti na zhotovenie. Réžia na zhotovenie zahŕňa náklady, ako je príprava a spracovanie výplatnej listiny zamestnancov stavby. Náklady, ktoré možno priraditeľné ku všeobecnej činnosti na zákazke, a ktoré môžu byť alokované na špecifické zákazky, zahŕňajú aj náklady na prijaté úvery a pôžičky v prípade, že odberateľ zvolí prípustné alternatívne riešenie v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.

19. Náklady, ktoré sa špecificky fakturujú zákazníkovi podľa podmienok zákazky, môžu zahŕňať niektoré náklady na všeobecnú administratívu a náklady na vývoj, pri ktorých sa náhrada špecifikuje v podmienkach zákazky.

20. Náklady, ktoré nemožno priradiť k činnostiam zákazky, alebo ich nie je možné alokovať do zákazky, sú vylúčené z nákladov na zákazku. Takéto náklady zahŕňajú:

a) všeobecné administratívne náklady, ktorých úhrada nie je v zákazke špecifikovaná;

b) náklady na predaj;

c) náklady na výskum a vývoj, ktorých úhrada nie je v zákazke špecifikovaná; a

d) odpisy nečinných budov a zariadení, ktoré sa nepoužívajú pri konkrétnej zákazke.

21. Náklady na zákazku zahŕňajú náklady priraditeľné k zákazke za obdobie od dátumu zabezpečenia zákazky do ukončenia zákazky. Náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k zákazke, a ktoré sú vynaložené na zabezpečenie zákazky, sú však tiež zahrnuté ako súčasť nákladov na zákazku, ak možno ich samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť a je pravdepodobné, že zákazka bude získaná. Ak sú náklady vynaložené na zabezpečenie zákazky vykázané ako náklad v období, v ktorom boli vynaložené, nie sú zahrnuté do nákladov na zákazku, keď je zákazka získaná v nasledujúcom období.

VYKAZOVANIE VÝNOSOV ZO ZÁKAZKY A NÁKLADOV NA ZÁKAZKU

22. Ak môže byť výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom spoľahlivo odhadnutý, výnosy zo zákazky a náklady na zákazku spojené so zákazkou s pokrytými nákladmi a ziskom by mali byť vykázané ako výnosy a náklady so zreteľom na stupeň dokončenia zákazkovej činnosti k súvahovému dňu. Očakávaná strata zo zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom by mala byť okamžite vykázaná ako náklad v súlade s odsekom 36.

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

a) celkové výnosy zo zákazky možno spoľahlivo stanoviť;

b) je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku;

c) tak náklady na dokončenie zákazky, ako aj stupeň dokončenia zákazky možno spoľahlivo oceniť k súvahovému dňu; a

d) náklady na zákazku priraditeľné k zákazke možno jasne identifikovať a spoľahlivo oceniť tak, že možno porovnať skutočne vynaložené náklady so staršími odhadmi.

24. V prípade zákazky náklady plus prirážka možno výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:

a) je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku; a

b) náklady na zákazku priraditeľné k zákazke, či sú konkrétne uhraditeľné alebo nie, možno jasne identifikovať a spoľahlivo určiť.

25. Vykazovanie výnosov a nákladov, s odvolaním na stupeň dokončenia 1 zákazky, je často spomínané ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sa výnosy zo zákazky priraďujú k nákladom na zákazku vynaloženým na zabezpečenie stupňa dokončenia, čo má za následok vykazovanie výnosov, nákladov a ziskov, ktoré môžu byť priradené podielu dokončenej práce. Táto metóda poskytuje užitočné informácie o rozsahu zákazkovej činnosti a výnosnosti počas obdobia.

▼B

26. Podľa metódy percenta dokončenia sú výnosy zo zákazky vykázané ako výnosy vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca vykonáva. Náklady na zákazku sa obvykle vykazujú ako náklad vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca, ku ktorej sa náklady vzťahujú, vykonáva. Každé očakávané prekročenie celkových nákladov na zákazku nad celkové výnosy zo zákazky tejto zákazky sa však vykazuje okamžite ako náklad, v súlade s odsekom 36.

27. Dodávateľ mohol vynaložiť náklady na zákazku, ktoré sa vzťahujú k budúcej činnosti na zákazke. Takéto náklady na zákazku sa vykazujú ako nehnuteľnosti pod podmienkou, že je pravdepodobné, že budú získané späť. Takéto náklady reprezentujú sumu splatnú zákazníkom a často sa klasifikujú ako nedokončená práca na zákazke.

28. Výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom možno spoľahlivo odhadnúť, len ak je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o inkasovateľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov zo zákazky a je už vykázaná vo výkaze ziskov a strát, je neinkasovateľná suma alebo suma, ktorej spätné získanie prestalo byť pravdepodobné, vykázaná ako náklad a nie ako úprava sumy výnosov zo zákazky.

29. Podnik je vo všeobecnosti schopný uskutočňovať spoľahlivé odhady potom, čo odsúhlasil zákazku, ktorá stanoví:

a) vymáhateľné práva každej strany týkajúce sa nehnuteľnosti, ktorá sa má zhotoviť;

b) protihodnotu, ktorá má byť vymenená; a

c) spôsob a podmienky vysporiadania.

Pre podnik je obyčajne nevyhnutné, aby mal účinný vnútorný rozpočtový systém a systém vykazovania. Podnik preskúma, a ak je to potrebné reviduje odhady výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku podľa toho, ako zákazka pokračuje. Potreba týchto revízií nenaznačuje nevyhnutne, že výsledok zákazky nie možno spoľahlivo odhadnúť.

30. Stupeň dokončenia zákazky možno určiť rôznymi spôsobmi. Podnik používa metódu, ktorá spoľahlivo stanovuje vykonanú prácu. Podľa podstaty zákazky môžu tieto metódy zahŕňať:

a) pomernú časť, ktorú majú náklady vynaložené za doposiaľ vykonanú prácu k odhadnutým celkovým nákladom na zákazku;

b) zistenie stavu vykonanej práce; alebo

c) dokončenie pomernej fyzickej časti zákazkovej práce.

Postupné platby a zálohy prijaté od zákazníkov často neodrážajú vykonanú prácu.

31. Ak je stupeň dokončenia určený odkazom k doposiaľ vynaloženým nákladom na zákazku, len tie náklady, ktoré odrážajú vykonanú prácu, sú zahrnuté do doposiaľ vynaložených nákladov. Príklady nákladov na zákazku, ktoré sú vylúčené, sú:

a) náklady na zákazku, ktoré sa vzťahujú k budúcej činnosti na zákazke, ako sú náklady na materiál dodané na miesto vykonania zákazky, alebo odložené na použitie na zákazku, ale ešte neboli inštalované, použité alebo aplikované počas výkonu zákazky, pokiaľ materiál nebol vytvorený špeciálne pre zákazku; a

b) platby prevedené subdodávateľom pred vykonanou prácou na subdodávke.

32. Ak výsledok zákazky nemožno spoľahlivo odhadnúť:

a) výnosy by mali byť vykázané len v rozsahu vzniknutých nákladov, pri ktorých je pravdepodobné, že sa získajú späť; a

b) náklady na zákazku by mali byť vykázané ako náklad v období, v ktorom vzniknú.

Očakávaná strata zo zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom by mala byť okamžite vykázaná ako náklad v súlade s odsekom 36.

33. Počas počiatočného štádia zákazky sa často stane, že výsledok zákazky nie možno spoľahlivo odhadnúť. Aj napriek tomu môže byť pravdepodobné, že podnik získa späť vynaložené náklady na zákazku. Preto sú výnosy zo zákazky vykázané len v rozsahu vydaných nákladov, od ktorých sa očakáva, že budú získané späť. Ak výsledok zákazky nemožno spoľahlivo odhadnúť, nestanoví sa žiaden zisk. Aj keď nemožno výsledok zákazky spoľahlivo odhadnúť, môže byť pravdepodobné, že celkové náklady na zákazku presiahnu celkové výnosy zo zákazky. V týchto prípa-

▼B

doch sa každé predpokladané prekročenie celkových nákladov i na zákazku nad celkovým výnosom zo zákazky za túto sumu okamžite vykazuje ako náklad v súlade s odsekom 36.

34. Náklady na zákazku, ktorých spätné získanie je nepravdepodobné, sa okamžite vykazujú ako náklad. Príklady okolností, za ktorých spätné získanie vynaložených nákladov na zákazku nemusí byť pravdepodobné, a za ktorých sa budú musieť náklady na zákazku okamžite vykázať ako náklad zahŕňajú zákazky:

a) ktoré nie sú plne vymáhateľné, t. j. ich splatnosť je skutočne sporná;

b) ktorých dokončenie je podmienené výsledkom nevyriešeného právneho sporu, alebo neprijatého zákona;

c) vzťahujúce sa na nehnuteľnosť, ktorá bude pravdepodobne demolovaná, alebo vyvlastnená;

d) ak zákazník nieje schopný splniť svoje záväzky; alebo

e) ak dodávateľ nie je schopný zákazku splniť, alebo inak splniť svoje záväzky vyplývajúce zo zákazky.

35. Ak neistoty, ktoré zabránili, aby bol výsledok zákazky spoľahlivo odhadnutý, ďalej neexistujú, mali by sa výnosy a náklady spojené so zákazkou s pokrytými nákladmi a ziskom vykázať v súlade s odsekom 22 a nie podľa odseku 32.

VYKAZOVANIE OČAKÁVANÝCH STRÁT

36. Ak je pravdepodobné, že celkové náklady na zákazku prekročia celkové výnosy zo zákazky, mala by sa očakávaná strata okamžite vykázať ako náklad.

37. Výška takejto straty sa určuje bez ohľadu na:

a) to či sa práca na zákazke začala alebo nie;

b) stupeň dokončenia zákazkovej činnosti; alebo

c) výšku ziskov, ktoré sa očakávajú že vzniknú z iných zákaziek, ktoré sa nepovažujú za jedinú zákazku v súlade s odsekom 9.

ZMENY V ODHADOCH

38. Metóda percenta dokončenia sa používa na kumulatívnom základe za každé účtovné obdobie na súčasné odhady výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku. Preto sa účinok zmeny odhadu výnosov zo zákazky alebo nákladov na zákazku, alebo účinok zmeny v odhade výsledku zákazky, účtuje ako zmena v účtovnom odhade (pozri IAS 8, ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). Zmenené odhady sa použijú pri určení sumy výnosov a nákladov vykázaných vo výkaze ziskov a strát v období, v ktorom sa zmena uskutočnila a v nasledujúcich obdobiach.

ZVEREJNENIE

39. Podnik by mal zverejniť:

a) sumu výnosov zo zákazky vykázanú ako výnosy za obdobie;

b) metódy použité na určenie výnosov zo zákazky vykázané za obdobie; a

c) metódy použité na určenie stupňa dokončenia prebiehajúcej zákazky.

40. Podnik by mal zverejniť pri prebiehajúcich zákazkách k súvahovému dňu nasledujúce:

a) súhrnnú sumu doposiaľ vynaložených nákladov a vykázaných ziskov (mínus vykázané straty);

b) sumu obdržaných záloh; a

c) sumu zadržaní.

41. Zadržania sú sumy postupných fakturácií, ktoré sa nezaplatia, pokiaľ nebudú splnené podmienky špecifikované v zmluve pre platbu týchto súm alebo pokiaľ neboli opravené chyby. Postupné fakturácie sú sumy fakturované za vykonanú prácu na zákazke, či ich už zákazník zaplatí alebo nie. Zálohy sú sumy, ktoré dodávateľ obdržal pred vykonaním zodpovedajúcej práce.

42. Podnik by mal prezentovať:

a) hrubú sumu obdržateľnú od zákazníkov za prácu na zákazke ako nehnuteľnosť;

b) hrubú sumu splatnú zákazníkom za prácu na zákazke ako záväzok.

▼B

43. Hrubá suma obdržateľná od zákazníkov za prácu na zákazke je čistá suma z:

a) vynaložených nákladov plus vykázaných ziskov; mínus

b) súhrn vykázaných strát a postupných fakturácií za všetky prebiehajúce zákazky, pri ktorých vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty) prekročia postupné fakturácie.

44. Hrubá suma splatná zákazníkom za prácu na zákazke je čistá suma z:

a) vynaložených nákladov plus vykázaných ziskov; mínus

b) súhrn vykázaných strát a postupných fakturácií za všetky prebiehajúce zákazky, pri ktorých postupné fakturácie presiahnu vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty).

45. Podnik zverejňuje všetky podmienené záväzky a podmienené pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Podmienené záväzky a podmienené pohľadávky môžu vznikať z takých položiek, ako sú náklady na záruky, právne nároky, penále alebo možné straty.

DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pri účtovných závierkach zostavených za obdobia začínajúce l. januára 1995 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 12

(REVIDOVANÝ 2000)

Dane z príjmov

V októbri 1996 schválilo predsedníctvo revidovaný štandard, IAS 12 (revidovaný 1996), Dane z príjmov, ktorý nahradil IAS 12 (prepracovaný 1994), Účtovanie daní z príjmov. Revidovaný štandard sa stal účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr.

IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, zmenil a doplnil v máji 1999 odsek 88 Zmenený a doplnený text sa stal účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V apríli 2000 boli odseky 20, 62 písm. a), 64 a dodatok A odseky A10, A11 a B8 zmenené a doplnené s cieľom zrevidovať krížové odkazy a terminológiu ako výsledok vydania IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach.

V októbri 2000 schválilo predsedníctvo zmeny a doplnky IAS 12, ktorými sa doplnili odseky 52A, 52B, 65A, 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a 91 a vynechali odseky 3 a 50. Obmedzené revízie špecifikujú účtovanie dôsledkov dividend týkajúcich sa dane z príjmov. Revidovaný text bol účinný pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr.

IAS 12 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

— SIC-21: Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku a

— SIC-25: Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov.

ÚVOD

Tento štandard („IAS 12 (revidovaný)”) nahrádza IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, („pôvodný IAS 12”). IAS 12 (revidovaný) je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr. Základné zmeny oproti pôvodnému IAS 12 sú tieto.

1. Pôvodný IAS 12 vyžadoval od podniku účtovanie odloženej dane použitím metódy odloženej úhrady alebo metódy záväzkov, ktorá je niekedy známa ako metóda záväzkov na prístupe výkazu ziskov a strát. IAS 12 (revidovaný) zakazuje metódu odloženej úhrady a vyžaduje inú metódu záväzkov, ktorá je niekedy známa ako metóda záväzkov na súvahovom prístupe.

   Metóda záväzkov na prístupe výkazu ziskov a strát sa zameriava na časové rozdiely, ale metóda záväzkov na súvahovom prístupe sa zameriava na dočasné rozdiely. Časové rozdiely sú rozdiely medzi zdaniteľným ziskom a účtovným ziskom, ktoré vznikajú v jednom období a rušia sa v jednom alebo viacerých nasledujúcich obdobiach. Dočasné rozdiely sú rozdiely medzi daňovým základom majetku alebo záväzku a jeho účtovnou hodnotou v súvahe. Daňový základ majetku alebo záväzku je suma priradená tomuto majetku alebo záväzku na daňové účely.

▼B

Všetky časové rozdiely sú dočasnými rozdielmi. Dočasné rozdiely taktiež vznikajú za týchto okolností, ktoré nespôsobujú vznik časových rozdielov, hoci pôvodný IAS 12 s nimi pracoval tým istým spôsobom ako s transakciami, ktoré spôsobujú vznik časových rozdielov:

a) dcérske podniky, pridružené podniky alebo spoločné podniky nerozdelili svoj celý zisk materskému podniku alebo investorovi;

b) majetok je precenený a nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely; a

▼M3

c) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom odkazom na ich reálne hodnoty, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava.

▼M5

Okrem toho existujú niektoré dočasné rozdiely, ktoré nie sú časovými rozdielmi, ako napríklad dočasné rozdiely, ktoré vznikajú, keď:

a) sa nepeňažný majetok a záväzky jednotky oceňujú v jej funkčnej mene, ale zdaniteľný zisk alebo daňová strata (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) sú určené v cudzej mene;

▼B

b) nepeňažný majetok a záväzky sú prehodnotené podľa IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach; alebo

c) účtovná hodnota majetku alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa odlišuje od jeho prvotného daňového základu.

2. Pôvodný IAS 12 umožňoval podniku, aby nevykazoval odložené daňové pohľadávky a záväzky, ak existoval primeraný dôkaz, že časové rozdiely sa pred určitým uvažovaným obdobím nezrušia. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykazoval odložené daňové záväzky alebo (podľa určitých podmienok) pohľadávky pre všetky dočasné rozdiely s určitými výnimkami uvedenými nižšie.

3. Pôvodný IAS 12 vyžadoval, aby:

a) odložené daňové pohľadávky, ktoré vznikajú z časových rozdielov, boli vykázané, ak existovalo primerané očakávanie o ich uskutočnení; a

b) odložené daňové pohľadávky, ktoré vznikajú z daňových strát, boli vykázané ako majetok len vtedy, ak existovala istota bez akýchkoľvek pochybností, že budúci zdaniteľný zisk bude dostatočný na to, aby umožnil uskutočnenie umorenia straty. Pôvodný IAS 12 povoľoval (avšak nevyžadoval), aby podnik odložil vykazovanie úžitku z daňových strát až do obdobia uskutočnenia.

IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby odložené daňové pohľadávky boli vykázané vtedy, keď je pravdepodobné, že budú k dispozícii zdaniteľné zisky, voči ktorým sa bude môcť odložená daňová pohľadávka použiť. Ak má podnik z minulosti viac daňových strát, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku len do rozsahu, v ktorom má podnik dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely alebo ak existuje primeraný dôkaz, že dostatočný zdaniteľný zisk bude k dispozícii.

4. Ako výnimku zo všeobecnej požiadavky stanovenej v uvedenom odseku 2 nedovoľuje IAS 12 (revidovaný) vykázať odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky vznikajúce z určitého majetku a záväzkov, ktorých účtovné hodnoty sú odlišné pri prvotnom vykázaní od ich prvotného daňového základu. Pretože takéto okolnosti nespôsobujú vznik časových rozdielov, nespôsobujú ani vznik odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov podľa pôvodného IAS 12.

5. Pôvodný IAS 12 vyžadoval, aby splatné dane z nerozdeleného zisku dcérskych podnikov a pridružených podnikov boli vykázané okrem prípadov, kedy bolo primerané domnievať sa, že tieto zisky nebudú rozdelené alebo že by rozdelenie nespôsobilo vznik daňového záväzku. IAS 12 (revidovaný) však nedovoľuje vykázať takéto odložené daňové záväzky (a tie, ktoré vznikajú z každej súvisiacej kumulatívnej úpravy z prevodov) v rozsahu, v akom:

a) materský podnik, investor alebo spoločník môže načasovať obdobie zrušenia dočasného rozdielu; a

b) je pravdepodobné, že dočasný rozdiel nebude zrušený v stanovenom období.

▼B

Ak je výsledkom tohto zákazu skutočnosť, že neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky, IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykázal celkovú sumu príslušných dočasných rozdielov.

▼M3

6. Pôvodný IAS 12 sa nevyjadroval presne o úpravách reálnej hodnoty, uskutočňovaných pri podnikovej kombinácii. Takéto úpravy dávali podnet na dočasné rozdiely a IAS 12 (revidovaný) vyžaduje od podniku vykazovanie výsledného odloženého daňového záväzku alebo (vzhľadom na kritérium pravdepodobnosti pre vykazovanie) odloženého daňového aktíva spolu s príslušným efektom na stanovenie sumy goodwillu alebo akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie. IAS 12 (revidovaný) však zakazuje vykazovanie odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania goodwillu.

▼B

7. Pôvodný IAS 12 povoľoval, ale nevyžadoval, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok pri preceňovaní majetku. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok pri preceňovaní majetku.

8. Daňové dôsledky uhradenia účtovnej hodnoty určitého majetku alebo záväzkov môžu závisieť od spôsobu úhrady alebo vyrovnania, napríklad:

a) v určitých krajinách nie sú príjmy z kapitálového majetku zdaňované tou istou sadzbou ako ostatné zdaniteľné príjmy; a

b) v niektorých krajinách je suma, ktorá sa odpočítava na daňové účely z predaja majetku, väčšia ako suma, ktorá sa môže odpočítať ako odpis.

Pôvodný IAS 12 neposkytoval návod na ocenenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v takýchto prípadoch. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby bolo ocenenie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok založené na daňových dôsledkoch, ktoré by vyplývali zo spôsobu, ktorým podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty svojich majetku a záväzkov.

▼M3

9. Pôvodný IAS 12 neuvádzal jasne, či odložené daňové pohľadávky a záväzky môžu byť diskontované. IAS 12 (revidovaný) nedovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov. Odsek B16(i) IFRS 3 *Podnikové kombinácie* zakazuje diskontovanie odložených daňových aktív a odložených daňových záväzkov nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie.

▼B

10. Pôvodný IAS 12 nešpecifikoval, či by mal podnik klasifikovať zostatky odložených daní ako obežný majetok a záväzky alebo ako neobežný majetok a záväzky. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik, ktorý rozlišuje medzi obežným a neobežným, neklasifikoval odložené daňové pohľadávky a záväzky ako obežnýmajetok a záväzky.

11. Pôvodný IAS 12 uvádzal, že pasívne a aktívne zostatky, ktoré tvoria odložené dane, môžu byť kompenzované. IAS 12 (revidovaný) stanovuje viac obmedzujúcich podmienok na kompenzáciu, prevažne vychádzajúc z tých podmienok, ktoré platia pre finančný majetok a záväzky v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia.

12. Pôvodný IAS 12 vyžadoval zverejniť vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom a účtovným ziskom, ak nie je vysvetlený sadzbami dane platnými v krajine vykazujúceho podniku. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby toto vysvetlenie malo jednu alebo obe z týchto foriem:

i) číselné porovnanie medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom vynásobeným platnou(-ými) sadzbou(-ami) dane; alebo

ii) číselné porovnanie medzi priemernou účinnou sadzbou dane a uplatniteľnou sadzbou dane.

IAS 12 (revidovaný) tiež vyžaduje vysvetlenie zmien uplatniteľnej(-ých) sadzby(-ieb) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím.

13. Nové zverejnenia vyžadované podľa IAS 12 (revidovaný) obsahujú:

a) vzhľadom na každý typ dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:

i) sumu vykázaných odložených daňových pohľadávok a záväzkov; a

▼B

ii) sumu odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykázaného vo výkaze ziskov a strát, ak táto skutočnosť nie je zrejmá zo zmien vykázaných v súvahe;

b) vzhľadom na likvidované prevádzky, daňový náklad súvisiaci so:

i) ziskom alebo stratou z likvidácie; a

ii) ziskom alebo stratou z bežnej činnosti pre likvidovanú prevádzku; a

c) sumu odloženej daňovej pohľadávky a opis dôkazu, ktorý podporuje jej vykázanie, ak:

i) použitie odloženej daňovej pohľadávky závisí od budúcich zdaniteľných ziskov prevyšujúcich zisky, ktoré vznikajú zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov; a

ii) podnik vykázal stratu v bežnom alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	69
Rozsah	70
Definície	70
Daňový základ	71
Vykazovanie splatných daňových záväzkov a splatných daňových pohľadávok	72
Vykazovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok	72
Zdaniteľné dočasné rozdiely	72
Podnikové kombinácie	74
Majetok zachytené v objektívnej hodnote	74
Goodwill	74
Prvotné vykázanie majetku alebo záväzku	75
Odpočítateľné dočasné rozdiely	75
Zníženie hodnoty goodwill-u	78
Prvotné vykázanie majetku alebo záväzku	78
Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy	78
Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok	79
Investície do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podiely v spoločných podnikoch	79
Oceňovanie	80
Vykazovanie splatnej a odloženej dane	83
Výkaz ziskov a strát	83
Položky účtované priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania	83
Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii	85
Prezentácia	86
Daňové pohľadávky a daňové záväzky	86
Kompenzácia	86
Daňový náklad	87
Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností	87
Kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam	87
Zverejňovanie	87
Dátum účinnosti	90

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom. Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

▼B

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania daní z príjmov. Základným problémom pri účtovaní daní z príjmov je, ako majú byť účtované bežné a budúce daňové dôsledky z:

a) budúcej úhrady (vyrovnania) účtovnej hodnoty majetku (záväzkov), ktoré sú vykázané v súvahe podniku; a

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

Podstatné pri vykazovaní majetku alebo záväzku je, že vykazujúci podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty daného majetku alebo záväzku. Ak je pravdepodobné, že úhrada alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty zvýši (zníži) budúce daňové platby tak, že by táto úhrada alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky, tento štandard vyžaduje, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok (odloženú daňovú pohľadávku) s určitými obmedzenými výnimkami.

▼M3

Tento štandard vyžaduje, aby podnik účtoval daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané v zisku alebo strate, všetky súvisiace daňové efekty sa vykazujú taktiež v zisku alebo strate. Pre transakcie a ostatné udalosti, vykázané priamo vo vlastnom imaní, sú všetky súvisiace daňové dôsledky tiež vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne aj vykazovanie odložených daňových aktív a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

▼B

Tento štandard sa tiež zaoberá 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

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní daní z príjmov.

2. Na účely tohto štandardu zahŕňajú dane z príjmov všetky domáce a zahraničné dane, ktoré vychádzajú zo zdaniteľných ziskov. Dane z príjmov zahŕňajú aj dane, ako sú zrážkové dane pri rozdeľovaní pre vykazujúci podnik, ktoré platí dcérsky podnik, pridružený podnik alebo spoločný podnik.

3. (Vynechaný)

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

DEFINÍCIE

5. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Účtovný hospodársky výsledok je ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za dané obdobie pred odpočítaním daňových nákladov.

Zdaniteľný zisk (daňová strata) je ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za dané obdobie určený/á v súlade s daňovými predpismi, z ktorého sú dane z príjmov splatné (uhraditeľné).

Daňový náklad (daňový výnos) je celková suma splatnej dane a odloženej dane zohľadnená pri určení ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za dané obdobie.

Splatná daň je suma daní z príjmov splatných (uhraditeľných) vzhľadom na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) za dané obdobie.

Odložené daňové záväzky sú sumy daní z príjmov splatných v budúcich obdobiach vzhľadom na zdaniteľné dočasné rozdiely.

Odložené daňové pohľadávky sú sumy daní z príjmov uhraditeľných v budúcich obdobiach vzhľadom na:

a) odpočítateľné dočasné rozdiely;

b) nevyužité daňové straty prevedené z minulých období; a

c) nevyužité daňové úľavy prevedené z minulých období,

▼B

Dočasné rozdiely sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzku v súvahe a ich daňovým základom. Dočasné rozdiely môžu byť buď:

a) zdaniteľné dočasné rozdiely, čo sú také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k pripočítateľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, kedy účtovná hodnota majetku alebo záväzku bude uhradená alebo vyrovnaná; alebo

b) odpočítateľné dočasné rozdiely, čo sú také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k sumám, ktoré sú odpočítateľné pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, kedy účtovná hodnota majetku alebo záväzku bude uhradená alebo vyrovnaná.

Daňový základ majetku alebo záväzku je suma priradená tomuto majetku alebo záväzku na daňové účely.

6. Daňový náklad (daňový výnos) pozostáva zo splatného daňového nákladu (splatného daňového výnosu) a odloženého daňového nákladu (odloženého daňového výnosu).

Daňový základ

7. Daňový základ majetku je suma, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná voči každému zdaniteľnému hospodárskemu úžitku, ktorý podnik získa vtedy, ak uhradí účtovnú hodnotu majetku. Ak daný hospodársky úžitok nebude zdaniteľný, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote.

Príklady

1. 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. Výnosy vytvárané pri používaní stroja sú zdaniteľné, každý zisk z vyradenia stroja bude zdaniteľný a každá strata z vyradenia bude odpočítateľnou položkou na daňové účely. Daňový základ stroja je 70.

2. Pohľadávky z úrokov majú účtovnú hodnotu 100. Výnosové úroky sa budú zdaňovať na základe príjmu peňažných prostriedkov. Daňový základ pohľadávky z úrokov je nula.

3. Pohľadávky z obchodného styku majú účtovnú hodnotu 100. Súvisiace výnosy už boli zahrnuté do zdaniteľného zisku (daňovej straty). Daňový základ pohľadávok z obchodného styku je 100.

4. Pohľadávky z dividend z dcérskeho podniku majú účtovnú hodnotu 100. Dividendy nie sú zdaniteľné. V podstate celá účtovná hodnota majetku je odpočítateľnou položkou voči hospodárskym úžitkom. Daňový základ pohľadávky z dividend je v dôsledku toho 100. ([1])

5. Pohľadávka z pôžičky má účtovnú hodnotu 100. Splátky pôžičky nebudú mať žiadne daňové následky. Daňový základ pohľadávky z pôžičky je 100.

8. Daňovým základom záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vzhľadom na tento záväzok 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. Splatné záväzky zahŕňajú výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad sa na daňové účely odpočíta na základe úhrady peňažných prostriedkov. Daňový základ výdajov budúcich období je nulový.

2. Splatné záväzky zahŕňajú výnos budúcich období z vopred prijatých úrokov v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci výnos z úrokov bol zdanený na základe príjmu peňažných prostriedkov. Daňový základ výnosu budúcich období z prijatých úrokov je nulový.

3. Splatné záväzky zahŕňajú výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad bol už odpočítaný na daňové účely. Daňový základ výdajov budúcich období je 100.

([1]) 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.

▼B

4. Splatné záväzky zahŕňajú záväzky z titulu časovo rozlíšených pokút a penále v účtovnej hodnote 100. Pokuty a penále nie sú odpočítateľné na daňové účely. Daňový základ záväzkov z titulu časovo rozlíšených pokút a penále je 100. ([1])

5. Záväzok z pôžičky má účtovnú hodnotu 100. Splácanie pôžičky nebude mať daňové dôsledky. Daňový základ pôžičky je 100.

9. Niektoré položky majú daňový základ, avšak nie sú vykázané ako majetok alebo záväzky v súvahe. Napríklad náklady na výskum sú vykázané ako náklad pri určovaní účtovného hospodárskeho výsledku v období, v ktorom boli vynaložené, avšak 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, ktorý spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky.

10. Ak nie je daňový základ majetku alebo záväzku okamžite zrejmý, je vhodné zohľadniť základnú zásadu, z ktorej tento štandard vychádza: Podnik by mal, s určitými obmedzenými výnimkami, vykázať odložený daňový záväzok (pohľadávku), kedykoľvek by úhrada alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty majetku alebo záväzku spôsobovali zvýšenie (zníženie) budúcich platieb daní, ako keby táto úhrada alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky. Príklad C nasledujúci za odsekom 52 ilustruje prípady, kedy môže byť vhodné zohľadniť túto základnú zásadu, napríklad keď daňový základ majetku alebo záväzku závisí od očakávaného spôsobu úhrady alebo vyrovnania.

11. V konsolidovanej účtovnej závierke sa dočasné rozdiely určujú porovnávaním účtovných hodnôt majetku a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke s príslušným daňovým základom. Daňový základ je stanovený vzhľadom na konsolidované daňové priznanie v tých právnych systémoch, v ktorých sa toto priznanie podalo. V iných právnych systémoch je daňový základ stanovený vzhľadom na daňové priznania každého podniku v skupine.

VYKAZOVANIE SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

12. Splatná daň za bežné a predchádzajúce obdobia by sa mala, v rozsahu nezaplatenej, vykázať ako záväzok. Ak už zaplatená suma dane vzhľadom na bežné a predchádzajúce obdobia prevyšuje sumu splatnú v týchto obdobiach, prebytok by sa mal vykázať ako majetok.

13. Úžitok súvisiaci s daňovou stratou, ktorá sa môže spätne odpočítať uhradením splatnej dane za predchádzajúce obdobie, by sa mal vykázať ako majetok.

14. Ak sa daňová strata použije na úhradu splatnej dane predchádzajúceho obdobia, podnik vykáže úžitok ako majetok v období, v ktorom daňová strata vznikla, pretože je pravdepodobné, že tento úžitok podnik získa a možno ho spoľahlivo oceniť.

VYKAZOVANIE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

Zdaniteľné dočasné rozdiely

▼M3

15. Odložený daňový záväzok by sa mal byť vykázať pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:

a) prvotného vykázania goodwillu;

alebo

▼B

b) prvotného vykázania majetku alebo záväzku v transakcii, ktorá:

i) nie je podnikovou kombináciou; a

ii) v čase transakcie neovplyvňuje ani účtovný hospodársky výsledok ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

([1]) Podľa tejto analýzy neexistujú odpočítateľné dočasné rozdiely. Alternatívna analýza je, že časovo rozlíšené pokuty a penále majú nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný odpočítateľný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložená daňová pohľadávka.

▼B

Pre zdaniteľné dočasné rozdiely spojené s vkladmi do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielmi v spoločných podnikoch by sa však odložený daňový záväzok mal vykázať v súlade s odsekom 39.

16. Pre vykázanie majetku je typické, že jeho účtovná hodnota sa uhradí formou hospodárskych úžitkov, ktoré podnik získa v budúcich obdobiach. Ak účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho daňový základ, hodnota zdaniteľných hospodárskych 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 podnik získa úhradu účtovnej hodnoty majetku, zdaniteľný dočasný rozdiel sa zruší a podnik bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku toho je pravdepodobné, že hospodárske úžitky sa odčerpajú z podniku 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 bol obstaraný za 150, má účtovnú hodnotu 100. Oprávky na daňové účely sú 90 a sadzba dane je 25 %.

Daňový základ majetku je 60 (obstarané za 150 znížený o daňové oprávky 90). Na úhradu účtovnej hodnoty 100 musí podnik dosiahnuť zdaniteľné príjmy 100, avšak bude môcť odpočítať len daňové odpisy 60. V dôsledku toho bude podnik platiť dane z príjmov 10 (25 % zo 40) vtedy, keď sa uhradí účtovná hodnota majetku. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a daňovým základom 60 je zdaniteľný dočasný rozdiel 40. Podnik preto vykáže odložený daňový záväzok 10 (25 % zo 40) predstavujúci daň z príjmov, ktorú zaplatí vtedy, keď uhradí účtovnú hodnotu majetku.

17. Niektoré dočasné rozdiely vznikajú vtedy, keď výnosy alebo náklady sú zahrnuté do účtovného hospodárskeho výsledku v jednom období, avšak 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) výnosové úroky sú zahrnuté do účtovného hospodárskeho výsledku v čase ich vzniku, avšak v niektorých právnych systémoch môžu byť zahrnuté do zdaniteľného zisku pri obdržaní peňažných prostriedkov. Daňový základ každej pohľadávky vykázanej v súvahe vzhľadom na tieto výnosy je nulový, pretože výnosy neovplyvňujú zdaniteľný zisk až dovtedy, pokiaľ peňažné prostriedky nie sú obdržané;

b) odpisy používané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) sa môžu líšiť od tých, ktoré sa používajú pri určovaní účtovného hospodárskeho výsledku. 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 tento majetok uznaný daňovými orgánmi pri určovaní zdaniteľného zisku za bežné a predchádzajúce obdobia. Zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká a vyvoláva vznik odloženého daňového záväzku, ak sú daňové odpisy zrýchlené (ak sú daňové odpisy nižšie 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 hospodárskeho výsledku, ale môžu sa odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku v období, v ktorom boli vynaložené. 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.

▼M3

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

a) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom v ich reálnych hodnotách, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);

b) majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava pre daňové účely (pozri odsek 20);

c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odseky 21 a 32);

▼B

d) daňový základ majetku alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad ak sa úžitky podniku z nezdaniteľných štátnych dotácií týkajú majetku (pozri odseky 22 a 33); alebo

e) účtovná hodnota vkladov do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov v spoločnom podniku sa líši od daňového základu danej investície alebo podielu (pozri odseky 38 až 45).

Podnikové kombinácie

▼M3

19. Náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich 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 účtovná hodnota majetku sa zvýši na reálnu hodnotu, avšak daňový základ majetku ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok ovplyvňuje goodwill (pozri odsek 66).

▼B

Aktívazachytené v objektívnej h odnote

►M2 20. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania umožňujú alebo požadujú, aby bol určitý majetok účtovaný v reálnej hodnote, alebo aby bol precenený (pozri napríklad IAS 16, *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38, *Nehmotný majetok*, IAS 39, *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* a IAS 40 *Investičný majetok*). ◄ V niektorých právnych systémoch vplýva precenenie alebo iné prehodnotenie majetku na objektívnu hodnotu na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) bežného obdobia. Výsledkom je, že daňový základ majetku je upravený a nevzniká žiaden dočasný rozdiel. V iných právnych systémoch nevplýva precenenie alebo prehodnotenie majetku na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho daňový základ majetku nie je upravovaný. Napriek tomu bude mať budúca úhrada účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľných hospodárskych úžitkov podniku a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto hospodárskych úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného majetku a jeho daňovým základom je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:

a) podnik nemá v úmysle majetok vyradiť. V takýchto prípadoch sa precenená účtovná hodnota majetku uhradí jeho používaním, a toto vytvorí zdaniteľný výnos, ktorý prevýši odpis odpočítateľný na daňové účely v budúcich obdobiach; alebo

b) daň z kapitálového výnosu je odložená, ak sú výnosy z vyradenia majetku investované do podobného majetku. V takýchto prípadoch sa daň bude nakoniec platiť pri predaji alebo používaní podobných majetku.

Dobré meno

▼M3

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného. Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Naviac, v takýchto právnych systémoch náklady na goodwill často nie sú odpočítateľnými, ak dcérsky podnik zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto právnych systémoch 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.

▼M3

21A. Následné zníženia v odloženom daňovom záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa taktiež považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu a preto sa v súlade s odsekom 15(a) nevykazujú. Ak napríklad goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, avšak má nulový daňový základ, odsek 15(a) podniku nepovoľuje vykazovať odložený daňový záväzok. Ak podnik následne vykáže zníženie hodnoty uvedeného goodwillu v hodnote 20, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 na 80, a súčasne dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného daňového záväzku. Takéto zníženie hodnoty nevykázaného daňového záväzku sa taktiež považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu a preto sa jeho vykazovanie v súlade s odeskom 15(a) nepovoľuje.

21B. Odložené daňové záväzky pre zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa goodwillu sa však vykazujú do tej miery, pokiaľ k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, ktoré sa z účtovného hľadiska dajú zdaniť sadzbou 20 percent za rok v roku, v ktorom došlo k akvizícii, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykazovaní je 100 a ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, je daňový základ 80. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii ostáva na nezmenenej úrovni 100, zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 ku koncu takéhoto roka vzrastie. Nakoľko takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

▼B

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

22. Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní majetku alebo záväzku, napríklad, ak časť alebo všetky obstarávacie ceny majetku nebudú odpočítateľné na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od charakteru transakcie, ktorá viedla k prvotnému vykázaniu majetku:

▼M3

a) v rámci podnikovej kombinácie podnik vykazuje akýkoľvek odložený daňový záväzok alebo aktívum a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu akéhokoľvek prebytku nákladov kombinácie nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného (pozri odsek 19);

▼B

b) ak transakcia ovplyvní účtovný hospodársky výsledok alebo zdaniteľný zisk, podnik vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad alebo výnos vo výkaze ziskov a strát (pozri odsek 59);

c) ak transakcia nie je podnikovou kombináciou a nevplýva na účtovný hospodársky výsledok a ani na zdaniteľný zisk, podnik by, pri absencii výnimky stanovenej v odsekoch 15 a 24, vykázal výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a upravil účtovnú hodnotu majetku alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by spôsobili, že účtovná závierka nie je dostatočne transparentná. Z tohto dôvodu tento štandard nepovoľuje, aby podnik vykázal výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom vykázaní, ani následne (pozri príklady na ďalšej strane). Okrem toho podnik nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania majetku.

23. V súlade s IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, emitent zloženého finančného nástroja (napríklad konvertibilnej obligácie) klasifikuje oddelene záväzkový prvok nástroja ako záväzok a prvok vlastného imania ako vlastné imanie. V niektorých právnych systémoch 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 stanovená v odseku 15 písm. b) preto neplatí. V dôsledku toho podnik vykáže výsledný odložený daňový záväzok. V súlade s odsekom 61 sa odložená daň účtuje priamo do účtovnej hodnoty prvku vlastného imania. V súlade s odsekom 58 sú následné zmeny v odloženom daňovom záväzku vykázané vo výkaze ziskov a strát ako odložený daňový náklad (výnos).

▼B

Príklad ilustrujúci odsek 2 2 písm. c)

Podnik má v úmysle používať majetok, ktorý bol obstaraný za 1 000, počas jeho päťročného obdobia použiteľnosti, a potom ho vyradiť za nulovú zostatkovú hodnotu. Sadzba dane je 40 %. Odpis majetku nie je odpočítateľný na daňové účely. Pri vyradení by žiaden zisk z predaja majetku nebol zdaniteľný a žiadna strata z predaja majetku by nebola odpočítateľná.

Pri uhrádzaní účtovnej hodnoty majetku má podnik zdaniteľný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Podnik 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 podnik daň 320. Podnik nevykazuje odložený daňový záväzok 320, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

Odpočítateľné dočasné rozdiely

▼M3

24. Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, ak odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:

(a) nie je podnikovou kombináciou;

a

(b) v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný hospodársky výsledok ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

▼B

Z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s vkladmi do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a s podielmi v spoločnom podniku by sa však odložená daňová pohľadávka mala vykazovať v súlade s odsekom 44.

25. Pre vykázanie záväzku je typické, že účtovná hodnota sa vyrovná v budúcich obdobiach prostredníctvom odčerpania zdrojov z podniku, ktoré predstavujú hospodárske úžitky. Keď sa zdroje odčerpávajú z podniku, časť alebo ich celková hodnota môže byť odpočítateľná pri určovaní zdaniteľného zisku v období, ktoré nasleduje po období, v ktorom bolo 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 uhraditeľné v budúcich obdobiach vtedy, ak je túto časť záväzku možné odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku. Podobne, ak je účtovná hodnota majetku nižšia ako jeho daňový základ, rozdiel spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú uhraditeľné v budúcich obdobiach.

Príklad

Podnik vykazuje záväzok 100 ako rezervu na výrobok v zámke. Na daňové účely nebude rezerva na výrobok odpočítateľnou až dovtedy, pokiaľ podnik nezaplatí reklamáciu. Sadzba dane je 25 %.

Daňový základ záväzku je nulový (účtovná hodnota 100 znížená o sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vo vzťahu k tomuto záväzku v budúcich obdobiach). Pri vyrovnávaní záväzku v jeho účtovnej hodnote podnik 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 nulovým daňovým základom je odpočítateľný dočasný rozdiel 100. Podnik preto vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 25 (25 % zo 100) za predpokladu, že je pravdepodobné, že podnik dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach znížením 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, kedy podnik platí príspevky do fondu, alebo v čase, kedy podnik vypláca penzijné požitky. Dočasný rozdiel vzniká medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom; daňový základ záväzku je väčšinou nulový. Takýto odpočítateľný dočasný rozdiel má za následok odloženú

▼B

daňovú pohľadávku počas plynutia hospodárskych úžitkov do podniku formou odpočítateľných položiek od zdaniteľného zisku v čase, kedy 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;

▼M3

c) náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku neodpočítajú až do neskorších období, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplýva na goodwill (pozri odsek 66);

a

▼B

d) určitý majetok môže byť uznaný v objektívnej hodnote alebo môže byť precenený bez toho, aby sa uskutočnila ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20). Odpočítateľný dočasný rozdiel vzniká vtedy, ak daňový základ majetku prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.

27. Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Hospodárske úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať podnik jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, voči ktorým môžu byť odpočítateľné položky kompenzované. Podnik preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky tak, aby sa mohli voči nim použiť odpočítateľné dočasné rozdiely.

28. Je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľný zisk tak, aby sa mohli voči nemu použiť odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, u 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.

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 ktorom:

a) je pravdepodobné, že podnik 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 zhodnotení, či bude mať podnik dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, podnik ignoruje zdaniteľné čiastky, ktoré vznikajú z odpočítateľných dočasných rozdielov, u 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; alebo

b) plánovanie daňových príležitostí je vhodné pre podnik vtedy, keď bude tvoriť zdaniteľný zisk vo vhodných obdobiach.

30. Plánovanie daňových príležitostí predstavuje činnosti, ktoré by podnik mal vziať do úvahy, aby vytvoril alebo zvýšil zdaniteľný výnos v určitom období pred skončením lehoty na uznanie daňovej straty alebo daňových úľav v budúcnosti. Napríklad v niektorých právnych systémoch zdaniteľný zisk môže byť vytvorený alebo zvýšený:

▼B

a) zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí alebo pri vzniku pohľadávky;

b) odložením požiadavky na určité odpočítateľné položky zo zdaniteľného zisku;

c) predajom, a snáď spätným nájom, majetku, ktoré boli precenené, avšak pre ktorý daňový základ ešte nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie; a

d) predajom majetku, ktoré vytvára nezdaniteľné výnosy (ako je v niektorých právnych systémoch štátna obligácia), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.

Ak plánovanie daňových príležitostí presúva 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 má podnik prehľad o nedávnych stratách, tak postupuje podľa ustanovení odsekov 35 a 36.

▼M3

▼B

Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

33. Jedným z prípadov, keď vzniká odložená daňová pohľadávka z prvotného vykázania majetku, je prípad, keď je nezdaniteľná štátna dotácia súvisiaca s daným majetkom odpočítateľnou položkou pri jej prijatí v účtovnej hodnote majetku, avšak na daňové účely nie je odpočítateľnou položkou od odpisovanej hodnoty majetku (inými slovami od daňového základu); účtovná hodnota majetku je nižšia ako jeho daňový základ, a to spôsobuje vznik odpočítateľného dočasného rozdielu. Štátne dotácie sa môžu tiež považovať za odložené výnosy a rozdiel medzi odloženým výnosom a jeho nulovým daňovým základom je odpočítateľný dočasný rozdiel. Nech už podnik uplatňuje ktorýkoľvek spôsob prezentácie, nevykazuje výslednú odloženú daňovú pohľadávku z dôvodu uvedeného v odseku 22.

Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy

34. Odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať pri prevode nevyužitej daňovej straty do ďalších období a nevyužitých daňových úľav v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že sa dosiahne budúci zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať 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 podnik prehľad o nedávnych stratách, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav iba v rozsahu, v ktorom podnik vykázal dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely alebo ak existuje presvedčivý dôkaz, že podnik dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností odsek 82 vyžaduje zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúceho jej vykázanie.

36. Podnik berie do úvahy pri odhade pravdepodobnosti, že bude dosiahnutý zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy, tieto kritériá:

a) či má podnik dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, ktoré je možné zúžitkovať na nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy v období ich platnosti;

b) či je pravdepodobné, že podnik vytvorí zdaniteľné zisky v období platnosti nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav;

c) či sú nevyužité daňové straty výsledkom identifikovateľných prípadov, u ktorých je opätovný výskyt nepravdepodobný; a

▼B

d) či plánovanie daňových príležitosti (pozri odsek 30) využíva ten podnik, ktorý vytvorí zdaniteľný zisk v období, v ktorom možno zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Odložená daňová pohľadávka sa nevykazuje v tom rozsahu, v ktorom nie je pravdepodobné, že sa vytvorí zdaniteľný zisk, voči ktorému je možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok

37. Ku každému súvahovému dňu podnik prehodnocuje nevykázané odložené daňové pohľadávky. Podnik vykáže predtým nevykázané odložené daňové pohľadávky v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že budúci zdaniteľný zisk umožní, aby bola odložená daňová pohľadávka uhradená. Napríklad zlepšenie obchodných podmienok môže spôsobiť väčšiu istotu, že podnik bude schopný vytvárať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcnosti, aby odložená daňová pohľadávka splnila kritériá na vykázanie stanovené v odseku 24 alebo 34. Iným príkladom je, ak podnik prehodnocuje odložené daňové pohľadávky k dátumu podnikovej kombinácie alebo následne (pozri odseky 67 a 68).

Investície do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podiely v spoločných podnikoch

38. Dočasné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov v spoločných podnikoch (a to podiel materského podniku alebo investora na čistom majetku dcérskeho podniku, pobočky, pridruženého podniku alebo podniku, do ktorého sa investovalo, vrátane účtovnej hodnoty goodwill-u) stáva odlišnou od daňového základu (ktorý je často obstarávacou cenou) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:

a) pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych podnikov, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných podnikoch;

b) pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materský podnik a jeho dcérske podniky umiestnené v rôznych krajinách; a

c) pri znížení účtovnej hodnoty investície v pridruženom podniku na jej uhraditeľnú sumu.

V konsolidovanej účtovnej závierke sa môže dočasný rozdiel líšiť od dočasného rozdielu spojeného s danou investíciou v individuálnej účtovnej závierke materského podniku, ak materský podnik uvádza investíciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke v obstarávacej cene alebo v precenenej výške.

39. Podnik by mal vykázať odložený daňový záväzok u všetkých zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a s podielmi v spoločných podnikoch, s výnimkou prípadov, keď sú splnené obidve z týchto podmienok:

a) matersky podnik, investor alebo spoločník je schopný načasovať zrušenie dočasného rozdielu; a

b) je pravdepodobné, že sa dočasný rozdiel nezruší v predpokladanej budúcnosti.

40. Pretože materský podnik riadi dividendovú politiku vo vlastných dcérskych podnikoch, je schopný načasovať zrušenie dočasných rozdielov spojených s danou investíciou (vrátane dočasných rozdielov vznikajúcich nielen z nerozdelených ziskov, ale tiež z každého prevodu cudzej meny). Okrem toho by nebolo často praktické určiť výšku daní z príjmov, ktoré by boli splatné pri zrušení dočasného rozdielu. Preto keď materský podnik stanovil, že sa tieto zisky nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, materský podnik nevykazuje odložený daňový záväzok. Rovnaké stanoviská platia pre investície do pobočiek.

▼M5

41. Nepeňažný majetok a záväzky jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata 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 zisku alebo straty (pozri odsek 58).

▼B

42. Investor v pridružených podnikoch nekontroluje tento podnik a väčšinou nie je v takej pozícii, aby určoval dividendovú politiku. Pri absencii zmluvy, ktorá by stanovila, aby sa zisky pridruženého podniku nerozdeľo-

▼B

vali v predpokladanej budúcnosti, preto 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 uhradí obstarávaciu cenu svojej investície v pridruženom podniku, avšak môže stanoviť, že sa bude rovnať alebo prevýši minimálnu hodnotu. V takýchto prípadoch je odložený daňový záväzok ocenený v tejto výške.

43. Dohoda medzi účastníkmi v spoločnom podniku sa väčšinou zaoberá rozdelením ziskov a stanovuje, či rozhodnutia o takýchto záležitostiach vyžadujú súhlas všetkých spoločníkov alebo len stanovenej väčšiny spoločníkov. Keď môže spoločník kontrolovať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že sa zisky nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, odložený daňový záväzok nie je vykázaný.

44. Podnik by mal vykázať odloženú daňovú pohľadávku u všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a z podielov v spoločných podnikoch v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že:

a) dočasný rozdiel sa zruší v predpokladanej budúcnosti; a

b) dosiahne sa zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať dočasný rozdiel.

45. Pri rozhodovaní, či odložená daňová pohľadávka je vykázaná z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a z podielov v spoločných podnikoch, podnik berie do úvahy ustanovenia uvedené v odsekoch 28 až 31.

OCEŇOVANIE

46. Splatné daňové záväzky (pohľadávky) za bežné a predchádzajúce obdobia by mali byť ocenené vo výške očakávanej platby (odvodu) daňovým orgánom použitím daňových sadzieb (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené alebo formálne uzákonené k súvahovému dňu.

47. Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa mali oceňovať sadzbami dane, ktorých platnosť sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná, na základe sadzieb dane (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené alebo formálne uzákonené k súvahovému dňu.

48. Splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky sú väčšinou ocenené použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré boli uzákonené. V niektorých právnych systémoch má však vyhlásenie daňových sadzieb (a daňových predpisov) vládou rovnaký účinok ako následné skutočné uzákonenie, ktoré môže nasledovať po vyhlásení v období niekoľkých mesiacov. Za týchto podmienok sú daňové pohľadávky a záväzky ocenené použitím vyhlásených daňových sadzieb (a daňových predpisov).

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. (Vynechaný)

51. Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok by malo zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty jeho majetku a záväzkov k súvahovému dňu.

52. V niektorých právnych systémoch môže spôsob, akým podnik uhradí (vyrovná) účtovnú hodnotu majetku (záväzku), ovplyvniť jednu alebo obidve z veličín:

a) sadzbu dane uplatniteľnú v čase, kedy podnik uhradí (vyrovná) účtovnú hodnotu majetku (záväzku); a

b) daňový základ majetku (záväzku).

V takýchto prípadoch podnik oceňuje odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky použitím sadzby dane a daňového základu, ktoré sú v súlade s očakávaným spôsobom úhrady alebo vyrovnania.

▼B

Príklad A

Účtovná hodnota majetku je 100 a jeho daňový základ 60. Pri predaji majetku by platila sadzba dane 20 % a pri zdanení iných príjmov by platila sadzba dane 30 %.

Podnik vykazuje odložený daňový záväzok vo výške 8 (20 % zo 40), ak očakáva predaj majetku bez ďalšieho používania, a odložený daňový záväzok vo výške 12 (30 % zo 40), ak očakáva ponechanie majetku v používaní a úhradu účtovnej hodnoty jeho používaním.

Príklad B

Majetok s obstarávacou cenou 100 a účtovnou hodnotou 80 je precenený na 150. Neuskutočnila sa ekvivalentná úprava na daňové účely. Oprávky na daňové účely sú 30 a sadzba dane je 30 %. Ak sa majetok predá za vyššiu cenu, ako je jeho obstarávacia cena, daňové oprávky 30 sa zahrnú do zdaniteľných výnosov, ale tržby z predaja prevyšujúce obstarávaciu cenu nebudú zdaniteľné.

Daňový základ majetku je 70 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel 80. Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty používaním majetku, musí vytvoriť zdaniteľné výnosy 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy 70. Z toho vyplýva, že ide o odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80). Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty predajom majetku okamžite tržbou 150, odložený daňový záväzok sa vypočíta takto:

	Zdaniteľný dočasný rozdiel	Sadzba dane	Odložený daňový záväzok
Daňové oprávky	30	30 %	9
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	50	nula	-
Spolu	80		9

Poznámka: v súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zúčtuje priamo do vlastného imania.

Príklad C

Základné údaje sú rovnaké ako v príklade B, s výnimkou toho, ak sa majetok predá za viac ako je jeho obstarávacia cena, daňové oprávky sa zahrnú do zdaniteľných výnosov (zdanené 30 %) a tržby z predaja sa zdania 40 % po odpočítaní upravených nákladov o infláciu 110.

Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty používaním majetku, musí vytvoriť zdaniteľné výnosy 150, ale bude si môcť odpočítať odpisy len 70. To znamená, že daňový základ je 70, zdaniteľný dočasný rozdiel 80 a odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80) tak, ako v príklade B.

Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty predajom majetku okamžite tržbou 150, bude si môcť odpočítať indexovanú obstarávaciu cenu 110. Čistý výnos 40 sa zdaní 40 %. Okrem toho sa daňové oprávky 30 zahrnú do zdaniteľných výnosov a zdania sa 30 %. To znamená, že daňový základ je 80 (110 mínus 30), zdaniteľný dočasný rozdiel 70 a odložený daňový záväzok 25 (40 % zo 40 plus 30 % z 30). Ak nie je daňový základ okamžite jasný v tomto príklade, môžu sa zohľadniť základné zásady uvedené v odseku 10.

Poznámka: v súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zúčtuje priamo do vlastného imania.

52A. V niektorých právnych systémoch sú dane z príjmov splatné pri vyššej alebo nižšej sadzbe, ak sa časť alebo celý ►**M5** zisk alebo stratu ◄ zisk vypláca ako dividenda akcionárom podniku. V niektorých iných právnych systémoch sú dane z príjmov nahraditeľné alebo splatné, ak sa časť alebo celý ►**M5** zisk alebo stratu ◄ zisk vypláca ako dividenda akcionárom podniku. 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 dividendu platiť. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sú spojené viac s minulými transakciami alebo udalosťami ako rozdeľovanie vlastníkom. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sa preto vykazujú v ►**M5** zisk alebo

▼B

stratu ◄ za obdobie podľa odseku 58, okrem prípadu, ak dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vyplynú z okolností opísaných v odseku 58 písm. a) a b).

Príklad ilustrujúci odseky 52A a 52B

V tomto príklade ide o oceňovanie splatných a odložených daňových pohľadávok a záväzkov podniku v právnom systéme, v ktorom sú dane z príjmov splatné pri vyššej sadzbe uplatniteľnej na nerozdelený zisk (50 %), pričom čiastka je nahraditeľná, keď sa zisk rozdeľuje. Sadzba dane uplatniteľná na rozdelený zisk je 35 %. V súvahový deň, 31. decembra 20X1, podnik nevykazuje ako záväzok dividendy navrhnuté alebo vyhlásené po súvahovom dni. 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.

Podnik vykazuje splatný daňový záväzok a náklad splatnej dane z príjmov 50 000. Žiadny majetok sa nevykazuje pre čiastku potenciálne uhraditeľnú ako výsledok budúcich dividend. Podnik taktiež vykazuje odložený daňový záväzok a odložený daňový náklad 20 000 (50 % zo 40 000), ktoré predstavujú dane, ktoré podnik zaplatí, keď uhradí alebo vyrovná účtovné hodnoty svojich majetku a záväzkov založené na sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelený zisk.

V dôsledku toho 15. marca 20X2 vykazuje podnik dividendy 10 000 zpredchádzajúceho prevádzkového zisku ako záväzok.

15. marca 20X2 vykazuje podnik úhradu dane z príjmov 1 500 (15 % dividend vykázaných ako záväzok) ako splatnú daňovú pohľadávku a ako zníženie nákladu splatnej dane z príjmov na rok 20X2.

53. Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa nemali diskontovať.

54. Spoľahlivé stanovenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov podľa diskontnej základne 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, avšak nevyžadovať, diskontovanie by viedlo k odloženým daňovým pohľadávkam a záväzkom, ktoré by neboli porovnateľné medzi podnikmi. Tento štandard preto nevyžaduje, ale ani nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov.

55. Dočasné rozdiely sa určujú vo vzťahu k účtovnej hodnote majetku alebo záväzku. Toto pravidlo sa uplatňuje, 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 by sa mala preskúmavať vždy k súvahovému dňu. Podnik by mal znížiť účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, ktorý umožní zúžitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie by sa malo zrušiť 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 ►**M6** 58 až 68C ◄ uplatňujú túto zásadu.

Výkaz ziskov a strát

58. Splatná a odložená daň by sa mala vykazovať ako výnos alebo náklad a mala by sa zahŕňať do ►**M5** zisk alebo stratu ◄ v danom období s výnimkou prípadov, keď daň vzniká z:

a) transakcie alebo udalosti, ktoré sú vykázané v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní (pozri odseky 61 až 65); alebo

▼M3

b) podniková kombinácia (pozri odseky 66 až 68).

▼B

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 je vykázaná vo výkaze ziskov a strát. Príkladmi sú:

▼B

a) výnosy z úrokov, autorských honorárov alebo dividend prijaté v nedoplatkoch, ak sú zahrnuté do účtovného zisku na základe časového rozdelenia v súlade s IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté pri prijatí peňažných prostriedkov; a

b) náklady na obstaranie nehmotných majetku boli aktivované v súlade s IAS 38, Nehmotný majetok, ak sa odpisujú vo výkaze ziskov a strát, avšak stali sa daňovo odpočítateľnými položkami v čase, kedy boli vynaložené.

60. Účtovná hodnota odložených daňových pohľadávok a záväzkov sa môže meniť dokonca i 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 nahradenia majetku.

Výsledná odložená daň je vykázaná vo výkaze ziskov a strát s výnimkou prípadov týkajúcich sa položiek, ktoré boli zaúčtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania (pozri odsek 63).

Položky účtované priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania

61. Splatná daň a odložená daň by sa mali účtovať priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, ak daň súvisí s tými položkami, ktoré sú účtované priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania v tom istom alebo inom období.

▼M5

62. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania vyžadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príklady takýchto položiek sú:

▼B

a) zmena v účtovnej hodnote, ktorá vzniká z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení (pozri IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia);

▼M5

b) úprava začiatočného stavu nerozdeleného zisku spôsobená buď zmenou v účtovnej metóde, ktorá sa uplatňuje spätne alebo opravou chyby (pozri IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*);

c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*);

a

▼B

d) 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 účtovanými v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Toto môže byť prípad, kedy napríklad:

a) existuje progresívna sadzba dane z príjmu a nie je možné stanoviť sadzbu, ktorou by bol konkrétny prvok zdaniteľného zisku (daňovej straty) zdanený;

b) zmena sadzby dane alebo iných daňových predpisov vplýva na odloženú daňovú pohľadávku alebo záväzok súvisiaci (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania; alebo

c) podnik stanoví, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať, a odložená daňová pohľadávka súvisí (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.

V takýchto prípadoch je splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sú účtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, stanovená z primeraného pomerného priradenia splatnej a odloženej dane v účtovnej jednotke v daňovom právnom systéme alebo inou metódou, ktorá zabezpečí presnejšie pričlenenie za daných okolností.

64. IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nešpecifikuje, či by mal podnik účtovať každý prebytok z precenenia do nerozdeleného zisku vo výške rovnajúcej sa rozdielu medzi odpismi preceňovaného majetku a odpismi vychádzajúcimi z obstarávacej ceny tohto majetku. Ak podnik

▼B

uskutoční takéto zúčtovanie, zúčtovaná suma neobsahuje zodpovedajúcu odloženú daň. Podobné postupy platia pre účtovanie pri vyraďovaní položky nehnuteľností, strojov alebo zariadení.

65. Keď sa majetok preceňuje na daňové účely a toto precenenie súvisí s účtovaním precenenia v predchádzajúcom období, alebo s takým, ktoré sa uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy oboch precenení majetku i úpravy daňového základu sa zaúčtujú v prospech alebo na ťarchu vlastného imania 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 vo výkaze ziskov a strát.

65A. Ak podnik platí dividendy svojim akcionárom, môže sa od neho vyžadovať vyplatiť časť dividend daňovým orgánom v mene akcionárov. V mnohých právnych systémoch sa táto čiastka uvádza ako zrážková daň. Takáto čiastka platená alebo splatná daňovým orgánom sa účtuje do vlastného imania ako časť dividend.

Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii

▼M3

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26(c), dočasné rozdiely môžu vznikať pri podnikovej kombinácii. V súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* podnik vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24), alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne takéto odložené daňové pohľadávky a záväzky ovplyvňujú goodwill alebo sumu akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie. Avšak v súlade s odsekom 15(a) podnik nevykazuje odložené daňové záväzky vyplývajúce z prvotného vykázania goodwillu.

67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktoré nebolo vykázané pred podnikovou kombináciou. Napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný zúžitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, avšak nezahrnie ju ako časť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie.

68. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu nadobúdaného sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá IFRS 3 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výsledný odložený daňový výnos v zisku alebo strate. Navyše, nadobúdateľ:

(a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

(b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie, a ani nezvýši sumu predtým, vykázanú pre akýkoľvek takýto prebytok.

▼M3

Príklad

Podnik získal dcérsky podnik, ktorý mal odpočítateľný dočasný rozdiel 300. Daňová sadzba v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwillu 500, vyvolaného podnikovou kombináciou. 2 roky po kombinácii podnik odhadol, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 90 a v zisku alebo strate odložený daňový výnos v hodnote 90. Podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykazuje náklad na túto sumu v zisku alebo strate. Náklady na goodwill sa následne zmenšia na 410, pričom ide o sumu, ktorá by bola vykázaná, ak by sa odložená daňová pohľadávka v hodnote 90 vykázala k dátumu nadobudnutia ako identifikovateľný majetok.

Ak by daňová sadzba vzrástla na 40 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 120 (300 pri 40 percentách) a v zisku alebo strate by vykázal odložený daňový výnos v hodnote 120. Ak by daňová sadzba klesla na 20 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 60 (300 pri 20 percentách) a odložený daňový výnos v hodnote 60. V oboch prípadoch by podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykázal by náklad za takúto sumu v zisku alebo strate

▼M6

Splatná a odložená daň vyplývajúca z platobných transakcií na základe podielov

68A. V niektorých právnych systémoch jednotka obdrží daňovú zrážku (t. j. sumu, ktorú možno zraziť pri stanovovaní zdaniteľného zisku), ktorá sa týka vyplatenej odmeny v akciách, opcií na akcie alebo iných majetkových nástrojov jednotky. Suma takejto daňovej zrážky sa môže odlišovať od súvisiaceho kumulatívneho nákladu na odmeňovanie a môže k nej dôjsť v neskoršom účtovnom období. Napríklad v niektorých právnych systémoch môže jednotka vykázať náklad za spotrebu prijatých služieb zamestnancov ako úhradu za poskytnuté opcie na akcie v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov*, a neobdrží daňovú zrážku dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcií, pričom ocenenie daňovej zrážky vychádza z ceny akcie jednotky k dátumu realizácie.

68B. Tak ako v prípade nákladov na výskum, ktorými sa zaoberajú odseky 9 a 26(b) tohto štandardu, rozdiel medzi daňovým základom služieb prijatých od zamestnancov k danému dátumu (ide o sumu, ktorú daňový úrad umožňuje považovať za zrážku v budúcich obdobiach), a účtovnou hodnotou nuly predstavuje zraziteľný dočasný rozdiel, ktorý vyúsťuje do vzniku odložených daňových pohľadávok. Ak suma, ktorú daňový úrad umožňuje označiť ako zrážka budúcich období nie je na konci daného obdobia známa, malo by dôjsť k jej odhadu, pričom sa využijú dostupné informácie ku koncu uvedeného obdobia. Ak napríklad suma, ktorú daňový úrad umožňuje označiť ako zrážka budúcich období, závisí od ceny akcie jednotky v budúcom období, ocenenie zraziteľného dočasného rozdielu by malo vychádzať z ceny akcie jednotky ku koncu daného obdobia.

68C. Podľa ustanovení odseku 68A – suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej daňovej zrážky, ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Odsek 58 tohto štandardu vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovala ako výnos alebo náklad a zahrnula do zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z (a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo (b) podnikovej kombinácie, ktorá je akvizíciou. Ak suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej budúcej daňovej zrážky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňová zrážka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

▼B

PREZENTÁCIA

Daňové pohľadávky a daňové záväzky

▼M5

▼B

Kompenzácia

71. Podnik by mal kompenzovať splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky vtedy a len vtedy ak, podnik:

a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy; a

b) má zámer vyrovnať na netto základe 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 tým, ktoré sú určené pre finančné nástroje v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia. Podnik má zvyčajne zákonné vykonateľné právo kompenzácie splatnej daňovej pohľadávky voči splatnému daňovému záväzku, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a daný daňový orgán povolí podniku zaplatiť alebo prijať výslednú čiastku 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 majú uvedené podniky zákonné vykonateľné právo zaplatiť alebo prijať jedinú výslednú čiastku a tieto podniky sa rozhodnú zaplatiť alebo prijať takúto výslednú čiastku, alebo prijať úhradu pohľadávky a vyrovnať záväzok súbežne.

74. Podnik by mal kompenzovať odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:

a) podnik má zákonné vykonateľné právo kompenzácie splatných daňových pohľadávok voči splatným daňovým záväzkom; a

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 sa rozhodnú 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 úhrada významných súm odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok.

75. S cieľom vyhnúť sa požiadavke podrobného časového prehľadu zrušenia každého dočasného rozdielu vyžaduje tento štandard od podniku kompenzáciu odloženej daňovej pohľadávky voči odloženému daňovému záväzku toho istého zdaňovaného subjektu vtedy a len vtedy, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vyberanými tým istým daňovým orgánom a podnik má zákonné vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky voči splatným daňovým záväzkom.

76. Za výnimočných okolností môže mať podnik zákonné 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 prehľad pre 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 tým druhým zdaňovaným subjektom.

Daňový náklad

Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností

77. Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností by sa mal prezentovať v samotnom výkaze ziskov a strát.

Kurzové r zdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam

78. IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien, vyžaduje, aby sa určité kurzové rozdiely vykazovali ako výnos alebo náklad, avšak nešpecifikuje, kde by sa mali tieto rozdiely prezentovať vo výkaze ziskov a strát. Preto

▼B

ak sa kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam vykazujú vo výkaze ziskov a strát, môžu sa tieto rozdiely klasifikovať ako odložený daňový náklad (výnos), ak sa takáto prezentácia považuje za najužitočnejšiu pre používateľov účtovnej závierky.

Zverejňovanie

79. Hlavné prvky daňových nákladov (výnosov) by sa mali zverejňovať oddelene.

80. Prvky 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

▼M5

h) suma daňových nákladov (výnosov) v súvislosti s tými zmenami v účtovných metódach a chybami, ktoré sú začlenené do zisku alebo straty v súlade s IAS 8, pretože ich nie je možné účtovať so spätnou platnosťou.

▼B

81. Oddelene by sa mali zverejniť:

a) súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré boli zaúčtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania;

▼M5

▼B

c) vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo obidvoch z týchto foriem:

i) číselným zosúladením 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 zosúladením 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) výška (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;

f) súhrnná výska dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielmi v spoločných podnikoch, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (pozri odsek 39);

g) vzhľadom na každý typ dočasného rozdielu a vzhľadom na každý typ nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:

i) výška odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných v súvahe za každé prezentované obdobie;

ii) výška odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykázaného vo výkaze ziskov a strát, ak tento nie je zjavný zo zmien v čiastkach vykazovaných v súvahe; a

h) vzhľadom na ukončené činnosti, daňový náklad súvisiaci so:

▼B

i) ziskom alebo stratou z ukončenia; a

ii) čistým ziskom alebo stratou z bežnej činností z ukončenej činnosti za dané obdobie, spolu so zodpovedajúcimi sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie; a

i) výška dôsledkov dividend týkajúcich sa dane z príjmov akcionárom podniku, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené predtým, ako bolo schválené vydanie účtovných závierok, ale nevykazujú sa ako záväzok v účtovných závierkach.

82. Podnik by mal zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúci jej vykázanie, ak:

a) zúžitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov; a

b) podnik utrpel stratu buď v bežnom alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

82A. Za okolností opísaných v odseku 52A by mal podnik zverejňovať charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho akcionárom. Okrem toho by mal podnik zverejňovať výšku potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov prakticky stanoviteľných a či existujú nejaké potenciálne dôsledky týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľné.

▼M5

▼B

84. Zverejnenia, ktoré vyžaduje odsek 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 vplývať 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 podnik používa platnú sadzbu dane, ktorá poskytuje najvýznamnejšie informácie pre používateľov účtovnej závierky. Často je najvýznamnejšou sadzbou tuzemská sadzba dane krajiny, v ktorej má podnik sídlo, zahŕňajúca 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 podnik fungujúci v mnohých právnych systémoch však môže byť významnejšie zlúčiť oddelené zosúladenia použitím tuzemskej sadzby v každom jednotlivom právnom systéme. Nasledujúci príklad ilustruje, ako výber platnej sadzby dane vplýva na prezentáciu číselného zosúladenia.

86. Priemerná platná sadzba dane je daňový náklad (výnos) vydelený účtovným ziskom.

87. Často je nepraktické vypočítať výšku nevykázaných daňových záväzkov vznikajúcich z investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielov v spoločných podnikoch (pozri odsek 39). Tento štandard preto vyžaduje, aby podnik zverejnil súhrnnú výšku zásadných dočasných rozdielov, avšak nevyžaduje zverejniť odložené daňové záväzky. Aj napriek tomu sa podniku odporúča, ak je to praktické, zverejniť výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, pretože používatelia účtovnej závierky môžu považovať takúto informáciu za užitočnú.

87A. Odsek 82A vyžaduje, aby podnik zverejňoval charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho akcionárom. Podnik zverejňuje dôležité črty systému dane z príjmov a faktory, ktoré budú vplývať na výšku dôsledkov dividend týkajúce sa dane z príjmov.

87B. Niekedy by nebolo praktické zúčtovať celkovú výšku dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend akcionárom. Tento prípad môže nastať, napríklad ak má podnik veľa zahraničných dcérskych podnikov. Za týchto okolností je však možné niektoré časti celkovej čiastky ľahko stanoviť. Napríklad v konsolidovanej skupine mohli materský podnik a niektoré jeho pobočky platiť dane z príjmov pri vyššej sadzbe nerozdeleného zisku a mohli brať do úvahy čiastku, ktorá sa nahradí, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia akcionárom budúce dividendy. V tomto prípade sa nahraditeľná čiastka

▼B

zverejní. V prípade potreby podnik taktiež zverejní, že existujú ďalšie potenciálne dôsledky dane z príjmov prakticky nestanoviteľné. V individuálnej účtovnej závierke materského podniku, ak existuje, sa zverejnenie potenciálnych dôsledkov dane z príjmov týka nerozdeleného zisku materského podniku.

87C. Od podniku, od ktorého sa vyžadovalo zverejňovanie uvedené v odseku 82A, sa môže taktiež vyžadovať zverejňovanie súvisiace s dočasnými rozdielmi spojenými s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielmi v spoločných podnikoch. V takýchto prípadoch toto podnik zvažuje pri určovaní údajov, ktoré sa majú podľa odseku 82A zverejniť. Napríklad sa od podniku môže vyžadovať, aby zverejňoval súhrnnú výšku dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky (pozri odsek 81 písm. f)). Ak je nepraktické účtovať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov (pozri odsek 87), môže sa vyskytnúť výška potenciálnych dôsledkov dividend týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľných, ktoré sa týkajú týchto dcérskych spoločností.

88. Podnik zverejňuje všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienené pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Podmienené záväzky a podmienené pohľadávky môžu vznikať napríklad z nevyriešených sporov s daňovými orgánmi. Podobne, ak sú uzákonené alebo vyhlásené zmeny v sadzbách dane alebo daňových predpisoch po súvahovom dni, podnik zverejňuje každý významný vplyv týchto zmien na jeho splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 10, Udalosti po súvahovom dni).

P íklad i ustrujúci odsek 8 5

V roku 19X2 vykázal podnik účtovný zisk vo svojom vlastnom právnom systéme (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 zosúladenia k tuzemskej sadzbe 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

Nasleduje príklad zosúladenia zostaveného zlúčením oddelených zosúladení v každom národnom právnom systéme. Podľa tejto metódy sa vplyv rozdielov medzi vlastnou tuzemskou sadzbou dane vykazujúceho podniku a tuzemskou sadzbou dane v ostatných právnych systémoch neprejavuje ako samostatná položka pri zosúladení. Podnik môže prediskutovať vplyvy významných zmien na každú zo sadzieb dane alebo na zlúčenie ziskov dosiahnutých v rôznych právnych systémoch, v snahe vysvetliť zmeny platnej(-ých) sadzby(-ieb) dane tak, ako to vyžaduje odsek 81 písm. d).

Účtovný zisk	2 500	3 000
Daň podľa tuzemskej sadzby použitá pre zisk v miestnych podmienkach	750	750
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	(60)	(30)
Daňový náklad	760	780

DÁTUM ÚČINNOSTI

89. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr. Ak podnik uplatňuje tento štandard na účtovné závierky zostavené za

▼B

obdobia začínajúce pred 1. januárom 1998, mal by zverejniť skutočnosť, že uplatňoval tento štandard namiesto IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, schváleného v roku 1979.

90. Tento štandard nahrádza IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, schválený v roku 1979.

91. Odseky 52A, 52B, 65A, 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a vynechanie odsekov 3 a 50 sa stávajú účinnými pre ročné účtovné závierky ([1]) zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr. Skoršie prijatie sa odporúča. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 14

(REVIDOVANÝ 1997)

Vykazovanie o segmentoch

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 14, Vykazovanie účtovných informácií podľa segmentov, ktorý schválilo predsedníctvo v prepracovanej verzii v roku 1994. Revidovaný štandard sa stal účinný pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo po tomto dátume.

▼M3

Odseky 129 a 130 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* stanovujú určité požiadavky zverejňovania pre vykazovanie strát zo zníženia hodnoty podľa segmentov.

▼B

ÚVOD

Tento štandard („IAS 14 (revidovaný)”) nahrádza IAS 14, Vykazovanie účtovných informácií podľa segmentov, („pôvodný IAS 14”). IAS 14 (revidovaný) je účinný pre účtovné obdobia začínajúce l. júla 1998 alebo po tomto dátume. Hlavné zmeny oproti pôvodnému IAS 14 sú tieto:

1. Pôvodný IAS 14 platil pre podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a pre ostatné hospodársky významné subjekty. IAS 14 (revidovaný) platí pre podniky, ktorých majetkové alebo dlžné cenné papiere sú verejne obchodovateľné, vrátane podnikov pripravujúcich emisie majetkových alebo dlžných cenných papierov na verejný trh cenných papierov, ale nie pre ostatné hospodársky významné subjekty.

2. Pôvodný IAS 14 vyžadoval, aby sa informácie vykazovali podľa priemyselných a geografických segmentov. Poskytoval len všeobecný návod na vymedzenie priemyselných segmentov a geografických segmentov. Naznačoval, že vnútorné organizačné zoskupenia môžu poskytovať základ pre určovanie segmentov vykazovania, alebo že segmenty vykazovania môžu vyžadovať novú klasifikáciu údajov. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby informácie boli vykazované podľa segmentov podnikania a geografických segmentov. Poskytuje podrobnejší návod na vymedzenie segmentov podnikania a geografických segmentov ako pôvodný IAS 14. Vyžaduje, aby sa podnik sústredil na vnútornú organizačnú štruktúru a vnútorný systém výkazníctva na účel vymedzenia týchto segmentov. Ak vnútorné segmenty nie sú založené na skupinách príbuzných výrobkov a služieb, ani geograficky, IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa podnik orientoval na nasledujúcu nižšiu úroveň vnútorného rozčlenenia na účel vymedzenia segmentov vykazovania.

3. Pôvodný IAS 14 vyžadoval, aby sa to isté množstvo informácií vykazovalo tak pre priemyselné, ako aj pre geografické segmenty. IAS 14 (revidovaný) určuje, že jeden základ segmentov je primárny a druhý je sekundárny. Pri sekundárnych segmentoch sa vyžaduje zverejniť podstatne menej informácií.

4. Pôvodný IAS 14 sa nevyjadril, či informácie segmentov musia byť zostavené za použitia účtovných zásad prijatých pre konsolidovanú alebo individuálnu podnikovú účtovnú závierku. IAS 14 (revidovaný) požaduje pridržiavať sa rovnakých účtovných zásad.

5. Pôvodný IAS 14 povoľoval rozdiely v definícii výsledku segmentov v rámci podnikov. IAS 14 (revidovaný) poskytuje podrobnejší návod ako pôvodný IAS 14 so zreteľom na špecifické položky výnosov a nákladov, ktoré by sa mali zahrnúť do výnosov segmentu alebo nákladov segmentu alebo vyčleniť z nich. IAS 14 (revidovaný) preto poskytuje štandardizo-

([1]) Odsek 91 uvádza „ročné účtovné závierky” v súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumu účinnosti prijatým v roku 1998. Odsek 89 uvádza „účtovné závierky”.

▼B

vané miery výsledkov segmentu, ale len do takej miery, do akej môžu byt položky výnosov a prevádzkových nákladov priamo priradené k segmentom alebo vhodne medzi ne rozvrhnuté.

6. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje „symetriu" v začlenení položiek do výsledkov segmentu a do majetku segmentu. Napríklad, ak výsledok segmentu odzrkadľuje náklady na odpis, odpisovaný majetok musí byť začlenený do majetku segmentu. V pôvodnom IAS 14 o tom nebola zmienka.

7. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či možno segmenty považované za príliš malé na osobitné vykazovanie zlučovať s ostatnými segmentmi alebo vylúčiť zo všetkých vykazovaných segmentov. IAS 14 (revidovaný) stanovuje, že malé interne vykazované segmenty, pri ktorých sa nevyžaduje osobitné vykazovanie, možno navzájom zlučovať, ak majú významné množstvo spoločných faktorov, ktoré definujú segment podnikania alebo geografický segment, alebo sa môžu zlučovať s podobným významným segmentom, pre ktorý sa informácie vykazujú vnútorne, ak sú splnené určité podmienky.

8. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či by sa geografické segmenty mali zakladať na tom, kde sa nachádza podnikový majetok (pôvod jeho predaja), alebo kde sa nachádzajú ich zákazníci (miesto určenia predaja). IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa určité položky údajov bez ohľadu na základ podnikových geografických segmentov predkladali na inom základe, ak sa tento základ významne odlišuje.

9. Pôvodný IAS 14 vyžadoval štyri základné položky informácií rovnako pre priemyselné aj geografické segmenty:

   a) tržby z predaja alebo ostatné prevádzkové výnosy, pričom sa rozlišuje medzi výnosmi získanými od zákazníkov mimo podniku a výnosmi získanými z ostatných segmentov;

   b) výsledok segmentu;

   c) majetok využívaný segmentom; a

   d) základ pre vnútrosegmentové ocenenie.

   Pre primárny základ podnikového segmentového výkazníctva (segmenty podnikania alebo geografické segmenty) IAS 14 (revidovaný) vyžaduje tie isté štyri položky informácií, a okrem toho:

   a) záväzky segmentu;

   b) náklady na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok získané počas daného obdobia;

   c) odpisy a amortizáciu;

   d) nepeňažné náklady iné ako sú odpisy a amortizácia; a

   e) podiel podniku na ►M5 zisk alebo stratu ◄ pridruženého podniku, spoločného podnikania alebo inej investície zaúčtovanej metódou vlastného imania, ak v podstate všetky činnosti pridruženého podniku patria iba do daného segmentu, a sumu s tým súvisiacich investícií.

   Pre sekundárny základ podnikového segmentového výkazníctva IAS 14 (revidovaný) vypustil požiadavku pôvodného IAS 14 na výsledok segmentu a nahradil ju nákladmi na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok získané v danom období.

10. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či by sa segmentové informácie za predchádzajúce obdobie predložené na účel porovnania mali upraviť z hľadiska vecnej zmeny v účtovných zásadách segmentu. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje takúto úpravu, s výnimkou prípadu, keď nie je účelné to uskutočniť.

11. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, že ak celkové tržby od vonkajších zákazníkov pre všetky zlúčené vykazované segmenty sú nižšie ako 75 % celkových podnikových tržieb, je potrebné vymedziť dodatočné segmenty výkazníctva, až kým sa nedosiahne 75 %-ná úroveň.

12. Pôvodný IAS 14 povoľoval použitie inej metódy oceňovania prevodov medzi segmentmi v údajoch segmentu, ako bola skutočne použitá metóda oceňovania prevodov. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa prevody medzi segmentmi oceňovali na základe, ktorý podnik skutočne použil na ocenenie prevodov.

13. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje zverejniť tržby z každého segmentu, ktorý sa nepovažuje za vykazovateľný, pretože získava hlavnú časť tržieb z predaja ostatným segmentom, ak tržby tohto segmentu z predaja vonkajším zákazníkom tvoria 10 % alebo viac z celkových podnikových tržieb. Pôvodný IAS 14 nemal porovnateľnú požiadavku.

▼B

OBSAH

	Odseky
Cieľ	93
Rozsah	94
Definície	94
Definície z ostatných medzinárodných účtovných štandardov	94
Definície segmentu podnikania a geografického segmentu	94
Definície segmentových výnosov, nákladov, výsledku, majetku a záväzkov	96
Vymedzenie segmentov výkazníctva	98
Prvotné a druhotné formáty segmentového výkazníctva	98
Segmenty podnikania a geografické segmenty	99
Segmenty podliehajúce vykazovaniu	100
Účtovné zásady segmentu	102
Zverejňovanie	102
Primárny formát výkazníctva	102
Sekundárne segmentové informácie	104
Ilustratívne segmentové zverejnenia	105
Iné zverejňované skutočnosti	105
Dátum účinnosti	107

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom. Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postupy vykazovania účtovných informácií podľa segmentov – informácií o rôznych typoch výrobkov, ktoré podnik vyrába, a služieb, ktoré poskytuje, a o rôznych geografických oblastiach, v ktorých pôsobí – na pomoc používateľom účtovnej závierky:

a) lepšie porozumieť výsledkom podniku za predchádzajúce obdobia;

b) lepšie stanoviť podnikové riziká a zisk; a

c) presnejšie zhodnotiť podnik ako celok.

Mnohé podniky ponúkajú skupiny výrobkov a služieb, alebo sú činné v geografických oblastiach, ktoré sú predmetom rôznych mier ziskovosti, rôznych príležitostí na rast, rôznych vyhliadok do budúcnosti a rizík. Informácie o podniku týkajúce sa rôznych typov výrobkov a služieb a jeho činností v rôznych geografických oblastiach – často nazývané segmentové informácie – sú relevantné pre zhodnotenia rizík a návratnosti podnikateľsky rozmanitého alebo mnohonárodného podniku, avšak nemusia byt jednoznačne určené z agregovaných údajov. Z tohto hľadiska sa segmentové informácie bežne považujú za nevyhnutné pri uspokojovaní potrieb používateľov účtovnej závierky.

ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal aplikovať v kompletnej účtovnej závierke, ktorá je v súlade s IAS.

2. Kompletná účtovná závierka obsahuje súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz peňažných tokov, výkaz o zmenách vo vlastnom imaní a poznámky, ako sa uvádza v IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky.

3. Tento štandard by mal byť aplikovaný podnikmi, ktorých majetkové alebo dlžné cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a podnikmi, ktoré sú v procese emisie majetkových alebo dlžných cenných papierov na verejné trhy cenných papierov.

4. Ak podnik, ktorého cenné papiere nie sú verejne obchodovateľné, zostaví účtovnú závierku, ktorá je v súlade s IAS, takémuto podniku sa odporúča, aby dobrovoľne zverejnil účtovné informácie podľa segmentov.

5. Ak sa podnik, ktorého cenné papiere nie sú verejne obchodovateľné, dobrovoľne rozhodne zverejniť segmentové informácie v účtovnej závierke, ktorá je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, takýto podnik by mal plne dodržiavať požiadavky tohto štandardu.

▼B

6. Ak jednotlivá finančná správa obsahuje konsolidovanú účtovnú závierku podniku, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, aj individuálnu účtovnú závierku materského podniku alebo jedného alebo viacerých dcérskych podnikov, segmentové informácie sa musia predložiť len na základe konsolidovanej účtovnej závierky. Ak dcérsky podnik je sám osebe podnikom, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zobrazí segmentové informácie vo svojej vlastnej osobitnej finančnej správe.

7. Podobne, ak jednotlivá finančná správa obsahuje účtovnú závierku podniku, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a zároveň individuálnu účtovnú závierku pridruženého podniku alebo spoločného podnikania, v ktorom má daný podnik finančný podiel na základe konsolidácie metódou vlastného imania, segmentové informácie sa musia predložiť len na základe účtovnej závierky daného podniku. Ak pridružený podnik alebo spoločné podnikanie na základe metódy vlastného imania je sám osebe podnikom, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zobrazí segmentové informácie vo vlastnej osobitnej finančnej správe.

DEFINÍCIE

Definície z ostatných medzinárodných účtovných štandardov

8. V tomto štandarde sa používajú nasledujúce výrazy vo význame zadefinovanom v IAS 7, Výkazy peňažných tokov; IAS 8, ►M5 zisk alebo stratu ◄ strata za obdobie, Základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; a v IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti:

Prevádzkové činnosti sú základné zárobkové činnosti podniku a ostatné činnosti, ktoré nepatria medzi investičné a finančné činnosti.

▼M5

Účtovné metódy sú konkrétne zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, ktoré jednotka uplatňuje pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

▼B

Výnosy predstavujú celkový prílev hospodárskych úžitkov vznikajúci v danom období z bežných činností podniku, ak tieto prílev majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov.

Definície segmentu podnikania a geografického segmentu.

9. Výrazy segment podnikania a geografický segment sa používajú v tomto štandarde s týmto významom:

Segment podnikania je rozlíšiteľný komponent podniku, ktorý sa podieľa na poskytovaní výrobku či služby, alebo skupiny súvisiacich výrobkov či služieb, a ktorý je predmetom rizika a zisku, a je odlišný od rizika a zisku ostatných segmentov podnikania. Medzi faktory, ktoré treba brať do úvahy pri určení, či výrobky, alebo služby sú súvisiace, patrí:

a) charakter výrobkov alebo služieb;

b) charakter výrobných procesov;

c) typ alebo skupinu odberateľov daných výrobkov alebo služieb;

d) metódy používané na distribúciu výrobkov alebo poskytovanie služieb; a

e) ak je to použiteľné, charakter regulačného prostredia, napríklad bankovníctva, poisťovníctva alebo verejných orgánov.

Geografický segment je rozlíšiteľný komponent podniku, ktorý sa podieľa na poskytovaní výrobkov alebo služieb v rámci konkrétneho hospodárskeho prostredia, a ktorý je predmetom rizika a zisku odlišného od daných komponentov činnosti v ostatných hospodárskych prostrediach. Medzi faktory, ktoré treba brať do úvahy pri vymedzovaní geografického segmentu, patrí:

a) podobnosť hospodárskych a politických podmienok;

b) vzťahy medzi činnosťami v rôznych geografických oblastiach;

c) perspektíva činností;

d) špeciálne riziká spojené s činnosťami v konkrétnej oblasti;

e) právne predpisy v devízovej oblasti; a

f) hlavné menové riziká.

Segment vykazovania je segment podnikania alebo geografický segment založený na predošlých definíciách, pre ktorý sa vyžaduje zverejnenie segmentových informácií podľa tohto štandardu.

▼B

10. Faktory v odseku 9 na vymedzenie segmentov podnikania a geografických segmentov nie sú uvedené v konkrétnom slede.

11. Samostatný segment podnikania nezahŕňa výrobky a služby s významne odlišnými rizikami a ziskami. I keď môžu existovať rozdielnosti týkajúce sa jedného alebo niekoľkých faktorov v definícii segmentu podnikania, od výrobkov a služieb zahrnutých do samostatného segmentu podnikania sa očakáva podobnosť vo väčšine faktorov.

12. Podobne, geografický segment nezahŕňa činnosti v hospodárskom prostredí s významne rozdielnymi rizikami a ziskami. Geografickým segmentom môže byt samostatná krajina, skupina dvoch alebo viacerých krajín alebo oblasť v rámci krajiny.

13. Prevládajúce zdroje rizík vplývajú na to, ako je väčšina podnikov organizovaná a riadená. Odsek 27 tohto štandardu preto určuje, že podniková organizačná štruktúra a vnútorný systém finančného výkazníctva podniku je základom pre vymedzenie podnikových segmentov. Riziká a zisky podniku sú ovplyvnené geografickým umiestnením jeho činností (kde sa výrobky vyrábajú alebo kde je základňa dodávania služieb) a tiež umiestnením jeho trhov (kde sa výrobky predávajú alebo služby poskytujú). Definícia dovoľuje, aby sa geografické segmenty zakladali buď na:

a) umiestnení podnikových výrobných alebo služby poskytujúcich zariadení a ostatného majetku; alebo

b) umiestnení podnikových trhov a zákazníkov.

14. Podniková organizačná alebo vnútorná štruktúra výkazníctva bude za zvyčajných okolností poskytovať dôkaz o tom, či prevažujúci zdroj jeho geografických rizík pramení z umiestnenia podnikového majetku (pôvod podnikových tržieb) alebo z umiestnenia zákazníkov (miesto určenia predaja). Preto podnik berie do úvahy túto štruktúru pri rozhodovaní o tom, či sa jeho geografické segmenty majú zakladať na umiestnení podnikového majetku alebo na umiestnení zákazníkov podniku.

15. Stanovenie zloženia segmentu podnikania alebo geografické ho segmentu predpokladá určitú mieru posudzovania. Pri tvorbe úsudku berie manažment podniku do úvahy cieľ vykazovania účtovných informácií segmentom, ako je stanovené v tomto štandarde, a kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky, ako sú vymedzené v rámcovej osnove Rady IAS pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky. Medzi tieto kvalitatívne charakteristiky patrí relevantnosť, spoľahlivosť a časová porovnateľnosť účtovných informácií, ktoré sú vykazované za rôzne skupiny podnikových výrobkov a služieb, za jeho činnosti v konkrétnych geografických oblastiach, a použiteľnosť týchto informácií na zhodnotenie rizík a ziskov podniku ako celku.

Definície segmentových výnosov, nákladov, výsledku, majetku a záväzkov

16. V tomto štandarde sa tieto dodatočné pojmy používajú s uvedeným významom:

Segmentové výnosy sú výnosy vykázané v podnikovom výkaze ziskov a strát, ktoré sú priamo priraditeľné k segmentu a relevantnej časti podnikových výnosov, ktoré možno pričleniť k segmentu na odôvodnenom základe, či už z predaja vonkajším zákazníkom alebo z transakcií s ostatnými segmentmi v rámci toho istého podniku. Segmentové výnosy nezahŕňajú:

▼M5

▼B

b) príjmy z úrokov alebo dividend, vrátane úrokov získaných zo záloh alebo pôžičiek ostatným segmentom, okrem prípadov, keď činnosť segmentu má primárne finančný charakter; alebo

c) zisky z predaja cenných papierov alebo zisky zo zániku záväzku, okrem prípadov, keď činnosti segmentu majú primárne finančný charakter.

Do segmentových výnosov patrí podiel podniku na ziskoch alebo stratách pridružených podnikov, spoločného podnikania, alebo iné investície zaúčtované metódou vlastného imania iba vtedy, ak sú tieto položky zahrnuté v konsolidovanom alebo celkovom podnikovom výnose.

Do segmentových výnosov patrí podiel spoločného podnikania na výnosoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktorý je konsolidovaný podielovou metódou v súlade s IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch.

▼B

Segmentové náklady sú náklady vznikajúce z prevádzkových činnosti segmentu, ktoré možno priamo priradiť k segmentu, a relevantná časť nákladov, ktoré možno rozvrhnúť medzi segmenty podľa odôvodniteľného základu, vrátane nákladov súvisiacich s predajom vonkajším zákazníkom a nákladov súvisiacich s transakciami s ostatnými segmentmi toho istého podniku. Segmentové náklady nezahŕňajú:

▼M5

▼B

b) úroky vrátane úrokov vzniknutých z pôžičiek a záloh od ostatných segmentov, okrem prípadov, keď činnosti segmentu majú primárne finančný charakter;

c) straty z predaja cenných papierov alebo straty zo zániku záväzkov, okrem prípadov, keď majú činnosti segmentu primárne finančný charakter;

d) podiel podniku na stratách pridružených podnikov, spoločného podnikania, alebo iných investícii zúčtované podľa metódy vlastného imania;

e) náklady na daň z príjmov; alebo

f) všeobecné administratívne náklady, náklady na vedenie a ostatné náklady, ktoré vzniknú na úrovni podniku a súvisia s podnikom ako celkom. Náklady ale niekedy vznikajú na úrovni podniku v súvislostí so segmentom. Také náklady sú segmentové náklady, ak súvisia s prevádzkovými činnosťami segmentu a možno ich priamo priradiť k segmentu alebo rozvrhnúť medzi segmenty podľa opodstatneného základu.

Segmentové náklady zahŕňajú podiel spoločného podnikania na nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktoré sú konsolidované podielovou metódou v súlade s IAS 31.

Pre činnosti segmentu, ktoré majú primárne finančný charakter, možno vykázať úrokové výnosy a úrokové náklady ako samostatnú netto sumu na účel segmentového výkazníctva iba vtedy, ak sú tieto položky na netto základe v konsolidovanej alebo podnikovej účtovnej závierke.

Segmentový výsledok sa rovná segmentovým výnosom mínus segmentové náklady. Segmentový výsledok je stanovený pred akýmikoľvek úpravami pre menšinové podiely.

Segmentový majetok je taký prevádzkový majetok, ktorý využíva segment vo svojich prevádzkových činnostiach a sú buď priamo priraditeľné k segmentu, alebo môžu byť rozvrhnuté medzi segmenty podľa opodstatneného základu.

Ak segmentový výsledok segmentu zahŕňa úrokové výnosy alebo prijaté dividendy, jeho segmentový majetok obsahuje s tým súvisiace pohľadávky, úvery, investície alebo iný majetok tvoriace zisk.

Segmentový majetok neobsahuje aktívnu časť dane z príjmov.

Do segmentového majetku sú investície konsolidované metódou vlastného imania zahrnuté iba vtedy, ak zisk alebo strata z týchto investícií sú zahrnuté do segmentových výnosov. Segmentový majetok obsahujú podiel spoločného podnikania na prevádzkovom majetku spoločne kontrolovanej jednotky, ktorý je v súlade s IAS 31 konsolidovaný podielovou metódou konsolidácie.

Segmentový majetok sa určí po odpočítaní súvisiacich zrážok, ktoré sú vykázané ako priame úpravy v podnikovej súvahe.

Segmentové záväzky sú tie prevádzkové záväzky, ktoré sú výsledkom prevádzkových činností segmentu a sú buď priamo priradené segmentu alebo môžu byť rozvrhnuté medzi segmenty na opodstatnenom základe.

Ak segmentový výsledok segmentu obsahuje úrokové náklady, jeho segmentové záväzky zahŕňajú s tým súvisiace úročené záväzky.

V segmentových záväzkoch je zahrnutý podiel spoločného podnikania na záväzkoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktoré sú konsolidované podľa podielovej metódy v súlade s IAS 31.

V segmentových záväzkoch nie je zahrnutá pasívna časť dane z príjmov.

Segmentové účtovné zásady sú účtovné zásady používané pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky konsolidovanej skupiny alebo podniku, ako aj tie účtovné zásady, ktoré špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom.

▼B

17. Definície segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov obsahujú sumy takých položiek, ktoré sú priamo priraďované k segmentu, a sumy takých položiek, ktoré môžu byť pridelené k segmentu podľa opodstatneného základu. Podnik skúma vlastný vnútorný systém finančného výkazníctva ako počiatočný bod na vymedzenie položiek, ktoré možno priamo priradiť k segmentom alebo primerane rozvrhnúť medzi ne. To znamená, že existuje predpoklad, že sumy, ktoré boli vymedzené segmentmi na účely vnútorného finančného výkazníctva, sú priamo priradené k segmentom alebo primerane rozvrhnuté medzi ne na účel oceňovania segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov za vykazované segmenty.

18. V niektorých prípadoch však výnosy, náklady, majetok alebo záväzky môžu byt rozvrhnuté na segmenty na účel vnútorného finančného výkazníctva na základe, ktorý je zrozumiteľný pre podnikový manažment, ale ktorý možno považovať za subjektívny, svojvoľný alebo zložitý pre pochopenie zo strany vonkajších používateľov účtovnej závierky. Takého rozvrhnutie by netvorilo opodstatnený základ podľa definícií segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentových majetku a segmentových záväzkov v tomto štandarde. Naopak, podnik sa môže rozhodnúť pre nerozvrhnutie niektorých položiek výnosov, nákladov, majetku alebo záväzkov na účely vnútorného finančného výkazníctva, aj keď existuje opodstatnený základ urobiť tak. Takáto položka je rozvrhnutá na základe definícií segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentových majetku a segmentových záväzkov v tomto štandarde.

▼M3

19. Príklady majetku segmentu zahŕňajú obežný majetok, ktorý sa používa v prevádzkových činnostiach segmentu, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, majetok, ktorý je predmetom finančného lízingu (IAS 17 *Lízingy*) a nehmotný majetok. Ak konkrétna položka odpisovania alebo amortizácie je začlenená do nákladov segmentu, súvisiaci majetok je tiež začlenený do majetku segmentu. Majetok segmentu neobsahuje majetok používaný pre všeobecné podnikové účely alebo účely vedenia podniku. Majetok segmentu zahŕňa prevádzkový majetok, používaný dvoma alebo viacerými segmentmi, ak existuje odôvodnený základ na priradenie. Majetok segmentu obsahuje goodwill, ktorý je priamo priradený segmentu, alebo ktorý môže byť rozvrhnutý na segment podľa opodstatneného základu a náklady segmentu akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykázané pre goodwill.

▼B

20. Príklady segmentových záväzkov zahŕňajú záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky, časovo rozlíšené záväzky, zálohy od odberateľov, záručné rezervy k výrobkom a ostatné nároky vzťahujúce sa na rezervy na tovary a služby. Segmentové záväzky neobsahujú pôžičky, záväzky súvisiace s majetkom, ktorý je predmetom finančného nájmu (IAS 17), ani ostatné záväzky, ktoré vznikli skôr na finančné ako na prevádzkové účely. Ak je úrokový náklad zahrnutý do výsledku segmentu, súvisiace úročené záväzky sú zahrnuté do segmentových záväzkov. Záväzky segmentov, ktorých činnosť nie je prevažne finančného charakteru, neobsahujú pôžičky a podobné záväzky, pretože segmentový výsledok predstavuje skôr prevádzkový ako ►M5 zisk alebo stratu ◄. Ďalej, keďže úver sa často vydáva na úrovni riadenia a na celopodnikovom základe, väčšinou nie je možné priamo priradiť úročené záväzky k segmentu ani ich odôvodnene rozvrhnúť medzi segmenty.

▼M5

21. Oceňovanie majetku segmentu a záväzkov zahŕňa opravy predchádzajúcich účtovných hodnôt identifikovateľného majetku segmentu a záväzkov segmentu jednotky nadobudnutých v podnikovej kombinácii a zaúčtovaných ako nákup, a to aj vtedy, ak boli tieto opravy vykonané len za účelom zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú zaznamenané v individuálnej účtovnej závierke ani materskej ani dcérskej spoločnosti. Podobne ak boli nehnuteľnosti, stroje a zariadenia precenené následne po nadobudnutí v súlade s preceňovacím modelom podľa IAS 16, potom sú tieto precenenia zohľadnené v ocenení majetku segmentu.

▼M5

22. Pokyny na rozvrhnutie nákladov sú čiastočne predmetom ostatných štandardov. Napríklad odseky 11 až 20 v IAS 2 *Zásoby* (stav z roku 2003), obsahujú pokyny na priradenie nákladov zásobám a ich rozvrhnutie medzi ne a odseky 16 až 21 v IAS 11 *Zákazková výroba*, obsahujú pokyny na priradenie nákladov zákazkám a ich rozvrhnutie medzi ne. Tieto pokyny môžu byť užitočné pri priraďovaní nákladov segmentom a ich rozvrhovaní medzi segmenty.

▼B

23. IAS 7, Výkazy peňažných tokov, poskytuje návod na to, či by sa malo bankové záporné saldo zahrnúť do peňažných prostriedkov, alebo či by sa malo vykazovať ako pôžička.

24. Segmentové výnosy, segmentové náklady, segmentový majetok a segmentové záväzky sa stanovia pred určením vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinové transakcie sa eliminujú ako súčasť konsolidačného procesu, okrem takého rozsahu, v ktorom sú tieto vnútroskupinové zostatky a transakcie vnútri skupiny podnikov v rámci jediného segmentu.

25. Zatiaľ čo účtovné zásady používané pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky podniku ako celku sú takisto základnými segmentovými účtovými zásadami, segmentové účtovné zásady navyše obsahujú postupy; ktoré špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom, ako je vymedzenie segmentov, metóda oceňovania prevodov medzi segmentmi, a základ pre rozvrhnutie výnosov a nákladov na segmenty.

VYMEDZENIE SEGMENTOV VÝKAZNÍCTVA

Prvotné a druhotné formáty segmentového výkazníctva

26. Prevažujúci zdroj a charakter podnikových rizík a ziskov by mal určovať, či jeho primárny formát segmentového výkazníctva bude tvoriť segmenty podnikania alebo geografické segmenty. Ak sú podnikové riziká a miery zisku ovplyvnené predovšetkým rozdielmi vo výrobkoch a službách, ktoré daný podnik vyrába, primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií by mali byť segmenty podnikania, pričom sekundárne informácie by sa mali vykazovať geograficky. Podobne, ak sú podnikové riziká a miery zisku ovplyvnené predovšetkým skutočnosťou, že podnik je činný v rôznych krajinách alebo iných geografických oblastiach, jeho primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií by mali byť geografické segmenty, pričom sekundárne informácie by sa mali vykazovať za skupiny súvisiacich výrobkov a služieb.

▼M12

27. Vnútorná organizačná a riadiaca štruktúra subjektu a jeho systém vnútorného finančného výkazníctva určený členom kľúčového manažmentu (napríklad správnej rade a výkonnému riaditeľovi podniku) sú zvyčajne východiskom pre identifikáciu prevládajúceho zdroja a charakteru rizík a rozdielnej miery návratnosti, ktorým je subjekt vystavený a preto, aby sa dalo určiť, ktorý formát vykazovania je primárny a ktorý sekundárny s výnimkou prípadov ustanovených v pododsekoch a) a b) ďalej:

▼B

a) ak sú podnikové riziká a miery zisku výrazne ovplyvňované rozdielmi vo výrobkoch, ktoré vyrába, a v službách, ktoré poskytuje, a aj rozdielmi v geografických oblastiach, v ktorých vyrába, ako je dokázané „maticovým prístupom" k ►M12 členovia kľúčového manažmentu ◄ a k vnútornému výkazníctvu pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa, potom by mal podnik použiť segmenty podnikania ako primárny formát segmentového výkazníctva a geografické segmenty ako sekundárny formát výkazníctva; a

b) ak vnútorná organizačná a manažérska štruktúra podniku a systém vnútorného finančného výkazníctva pre ►M12 členovia kľúčového manažmentu ◄ nie sú založené ani na jednotlivých výrobkoch či službách alebo na skupinách príbuzných výrobkov/služieb, ani geograficky, ►M12 členovia kľúčového manažmentu ◄ podniku by mali stanoviť, či podnikové riziká a zisky súvisia viac s výrobkami, ktoré sa vyrábajú, a službami, ktoré sa poskytujú, alebo viac s geografickými oblasťami, v ktorých sa vyrába, a v dôsledku toho by mali vybrať buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny formát segmentového výkazníctva, pričom zostávajúci segment je sekundárnym formátom výkazníctva.

28. Hlavný zdroj rizík a ziskov určuje vo väčšine podnikov to, ako je podnik organizovaný a riadený. Podniková organizačná a manažérska štruktúra a jeho vnútorný systém finančného výkazníctva zvyčajne poskytujú najlepší dôkaz o prevládajúcom zdroji rizík a ziskov podniku na účely jeho segmentového výkazníctva. ►M12 Preto okrem výnimočných prípadov subjekt vykáže informácie o segmentoch vo svojich finančných výkazoch na tom istom základe ako vykazuje členom kľúčo-

▼B

vého manažmentu na vnútropodnikovej úrovni. ◄ Hlavný zdroj jeho rizík a ziskov sa stáva primárnym formátom segmentového výkazníctva. Sekundárny zdroj rizík a ziskov sa stáva sekundárnym formátom segmentového výkazníctva.

29. „Maticová prezentácia" – podnikateľské aj geografické segmenty ako primárny formát segmentového výkazníctva s úplnými segmentovými zverejneniami na každom základe – bude často poskytovať užitočné informácie, ak podnikové riziká a miery zisku sú výrazne ovplyvnené rozdielmi vo výrobkoch, ktoré vyrába, a v službách, ktoré poskytuje, aj rozdielmi v geografických oblastiach, v ktorých vyrába. Tento štandard nevyžaduje, ale ani nezakazuje, „maticovú prezentáciu".

30. Podniková organizácia a vnútorné výkazníctvo sa v niektorých prípadoch mohli vyvinúť bez vzťahu k rozdielom v typoch vyrábaných výrobkov a poskytovaných služieb, alebo v geografických oblastiach, kde fungujú. Napríklad vnútorné výkazníctvo môže byt organizované výlučne podľa právnej formy jednotky, čo vyúsťuje do usporiadania vnútorných segmentov na skupiny nesúvisiacich výrobkov a služieb. V takýchto nezvyčajných prípadoch vnútorne vykazované segmentové údaje nebudú spĺňať cieľ tohto štandardu. Následne, odsek 27 písm. b) vyžaduje, aby ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄ podniku určili, či sú podnikové riziká a zisky viac spôsobené výrobkami/službami alebo geograficky, a aby vybrali buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny základ segmentového výkazníctva. Cieľom je dosiahnutie primeraného stupňa porovnateľnosti s ostatnými podnikmi, zvýšenie zrozumiteľnosti výsledných informácií, splnenie špecifických požiadaviek investorov, veriteľov a ostatných na informácie o rizikách a ziskoch súvisiacich s výrobkami/službami a s geografickou lokalitou.

Segmenty podnikania a geografické segmenty

31. Podnikovými segmentmi podnikania a geografickými segmentmi na účely externého výkazníctva by mali byť tie organizačné jednotky, za ktoré sa informácie ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄ na účel zhodnotenia predchádzajúcej výkonnosti jednotky a pre rozhodovanie o budúcom rozvrhnutí zdrojov, s výnimkou odseku 32.

32. Ak podniková vnútorná organizačná a manažérska štruktúra a jeho systém vnútorného finančného ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄ nie sú založené ani na jednotlivých výrobkoch alebo službách či na skupinách príbuzných výrobkov/služieb, ani na geografii, odsek 27 písm. b) vyžaduje, aby vedúci ►**M12** tippjuhtkond ◄ podniku vybrali buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny formát segmentového výkazníctva založený na ich zhodnotení, ktoré odzrkadľuje primárny zdroj podnikových rizík a ziskov, so zostávajúcim sekundárnym formátom výkazníctva. Vedúci ►**M12** tippjuhtkond ◄ podniku musia v danom prípade určiť vlastné segmenty podnikania a geografické segmenty na účel externého výkazníctva, založené na faktoroch v definíciách v odseku 9 tohto štandardu, a nie na základe vlastného systému vnútorného finančného ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄, v súlade s týmto:

a) ak jeden alebo viac segmentov vykazovaných vnútorne pre ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄ je segmentom podnikania alebo geografickým segmentom založeným na skutočnostiach v definíciách v odseku 9, avšak ostatné nie sú, písm. b) uvedené nižšie by sa malo použiť iba na tie vnútorné segmenty, ktoré nespĺňajú definície v odseku 9 (to znamená, že vnútorne vykazovaný segment, ktorý spĺňa definíciu, by nemal byť ďalej segmentovaný);

b) pre segmenty vnútorne vykazované pre ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄, ktoré nespĺňajú definície v odseku 9, by manažment podniku mal skúmať ďalšiu nižšiu úroveň vnútornej segmentácie, ktorá poskytuje informácie podľa línie výrobkov a služieb alebo geografických línií, ako vyžaduje definícia v odseku 9; a

c) ak takáto vnútorne vykazovaná nižšia úroveň segmentov spĺňa definíciu segmentu podnikania alebo geografického segmentu založenú na skutočnostiach v odseku 9, na takéto segmenty by sa mali aplikovať kritériá na vymedzenie segmentov vykazovania v odsekoch 34 a 35.

►**M12** 33. Väčšina subjektov v zmysle tohto štandardu určí svoje obchodné a geografické segmenty na úrovni organizačných jednotiek, o čom podá správu členom kľúčového manažmentu alebo vyššiemu výkonnému riadiacemu subjektu, čo môže v niektorých prípadoch predstavovať skupinu ľudí, na účely hodnotenia výkonnosti v minulosti jednotlivých jednotiek a na účely rozhodovania o budúcom pridelení zdrojov. ◄ Dokonca aj vtedy, keď podnik musí aplikovať odsek 32, pretože jeho vnútorné segmenty nie sú vymedzené po línii výrobkov/služieb ani po geografickej línii, podnik preskúma ďalšiu nižšiu úroveň vnútornej segmentácie, ktorá vykazuje informácie podľa línií výrobkov a služieb alebo

▼B

podľa geografických línií, namiesto tvorby segmentov iba na externé účely. Tento spôsob nazerania na organizačnú a manažérsku štruktúru podniku a na jeho vnútorný systém finančného výkazníctva pre vymedzenie podnikových podnikateľských a geografických segmentov na účely externého výkazníctva sa občas nazýva „manažérskym prístupom", a organizačné zložky, pre ktoré sa informácie vnútorne vykazujú, sa občas nazývajú „prevádzkové segmenty".

Segmenty podliehajúce vykazovaniu

34. Dva alebo viac vnútorne vykazovaných podnikateľských alebo geografických segmentov, ktoré sú do podstatnej miery podobné, sa môžu spojiť do samostatného podnikateľského alebo geografického segmentu. Dva alebo viac podnikateľských alebo geografických segmentov je v podstate podobných iba vtedy, ak:

    a) preukazujú podobnú dlhodobú finančnú výkonnosť; a

    b) sú podobné vo všetkých skutočnostiach v príslušnej definícii v odseku 9.

35. Segment podnikania alebo geografický segment by sa mal vymedziť ako segment podliehajúci vykazovaniu, ak väčšina jeho výnosov vzniká z predaja externým zákazníkom, a:

    a) jeho výnosy z predaja externým zákazníkom a z transakcií s ostatnými segmentmi sú 10 % alebo viac z celkových výnosov, externých aj interných, za všetky segmenty; alebo

    b) jeho segmentový výsledok, či už ide o zisk alebo stratu, je 10 % alebo viac zo súčtu výsledkov všetkých segmentov v zisku alebo zo súčtu výsledkov všetkých segmentov v strate, v závislosti od toho, čo je väčšie v absolútnej sume; alebo

    c) jeho majetok je 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých segmentov.

36. Ak vnútorne vykazovaný segment je pod všetkými prahmi významností z odseku 35:

    a) tento segment sa môže určiť ako segment podliehajúci vykazovaniu napriek jeho veľkosti;

    b) ak tento segment nie je určený ako segment podliehajúci vykazovaniu napriek svojej veľkosti, môže sa spojiť do osobitne vykazovaného segmentu s jedným alebo viacerými ostatnými podobnými vnútorne vykazovanými) segmentom(mi), ktoré sú takisto pod úrovňou všetkých hladín významností, z odseku 35 (dva alebo viac segmentov podnikania alebo geografických segmentov je podobných, ak majú spoločnú väčšinu podmienok z príslušnej definície odseku 9); a

    c) ak sa tento segment nevykazuje osobitne, ani nie je spojený, mal by byť zahrnutý ako nezačlenená položka.

37. Ak celkové externé výnosy priraditeľné k segmentom podliehajúcim vykazovaniu tvoria menej ako 75 % z celkových konsolidovaných alebo podnikových výnosov, mali by sa vymedziť ďalšie segmenty ako segmenty podliehajúce vykazovaniu, dokonca aj vtedy, ak nespĺňajú 10 %-nú hranicu stanovenú odsekom 35, pokiaľ prinajmenšom 75 % celkových konsolidovaných alebo podnikových výnosov je zahrnutých do segmentov podliehajúcich vykazovaniu.

38. 10 %-ná hranica v tomto štandarde nemá byť návodom na stanovenie významnosti pre žiadne iné hľadisko finančného výkazníctva, ako je vymedzenie podnikateľských a geografických segmentov podliehajúcich vykazovaniu.

39. Obmedzením segmentov podliehajúcich vykazovaniu na tie, ktoré získavajú väčšinu výnosov z predaja externým zákazníkom, však tento štandard nevyžaduje, aby sa rôzne štádiá vertikálne integrovaných činností vymedzili ako osobitné segmenty podnikania. V niektorých priemyselných oblastiach je však súčasná prax taká, že sa určité vertikálne integrované činnosti vykazujú ako osobitné segmenty podnikania, aj keď tieto nevytvárajú významné externé obchodné výnosy. Napríklad mnohé medzinárodné podniky na spracovanie ropy vykazujú svoje činnosti pri získavaní surovín (ťažbu a výrobu) a svoje činnosti pri spracovaní surovín (rafinovanie a marketing) ako osobitné segmenty podnikania, aj keď väčšina produktov činností na vstupe (surová ropa) alebo všetky produkty činností na výstupe sú vnútorne prevedené do podnikových rafinérskych činností.

40. Tento štandard odporúča, avšak nevyžaduje, dobrovoľné vykazovanie vertikálne integrovaných činností ako osobitné segmenty s primeraným opisom vrátane zverejnenia základu oceňovania medzisegmentových prevodov, ako je vyžadované podľa odseku 75.

▼B

41. Ak podnikový systém vnútorného výkazníctva zaobchádza s vertikálne integrovanými činnosťami ako s osobitnými segmentmi a podnik sa nerozhodne vykazovať ich externe ako segmenty podnikania, segment predaja by sa mal spojiť so segmentom(tmi) nákupu pri vymedzovaní externých segmentov podliehajúcich vykazovaniu, okrem prípadov, keď neexistuje opodstatnený dôvod na takýto krok – v takom prípade by sa segment predaja zahrnul ako nerozvrhnutá odsúhlasená položka.

42. Segment vymedzený ako segment vykazovania v bezprostredne predchádzajúcom období, pretože splnil príslušnú 10 %-nú hranicu, by mal byť aj naďalej segmentom podliehajúcim vykazovaniu v bežnom období, aj keď jeho výnosy, výsledok a majetok spolu už nepresahujú 10 %-nú hranicu, a ak manažment podniku usúdi, že segment má pokračujúci význam.

43. Ak je segment vymedzený ako segment podliehajúci vykazovaniu v bežnom období, pretože spĺňa príslušnú 10 %-nú hranicu, segmentové údaje predošlého obdobia, ktoré sú predložené na účely porovnávania, by sa mali upraviť tak, aby odzrkadľovali novo vykazovaný segment ako osobitný segment, aj keď tento segment v predošlom období nespĺňal 10 %-nú hranicu, okrem prípadu, keď nie je účelné to tak uskutočniť.

ÚČTOVNÉ ZÁSADY SEGMENTU

44. Informácie o segmente by sa mali pripraviť v súlade s účtovnými zásadami používanými na zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky konsolidovanej skupiny alebo podniku.

45. Existuje predpoklad, že účtovné zásady, ktoré si vedúci pracovníci a manažment podniku zvolili na zostavovanie konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierky, sú tie, o ktorých sú vedúci pracovníci a manažment presvedčení, že sú najvhodnejšie na účely externého výkazníctva. Účelom segmentových informácii je pomôcť používateľom účtovnej závierky lepšie pochopiť a vytvoriť si úsudok na základe viacerých informácií o podniku ako celku. Tento štandard pri príprave segmentových informácií vyžaduje používanie takých účtovných zásad, ktoré vybrali vedúci pracovníci a manažment. Neznamená to však, že účtovné zásady používané pri konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierke sa majú uplatniť na segmenty podliehajúce vykazovaniu, ako keby segmenty boli osobitné, samostatne stojace vykazujúce jednotky. Podrobný výpočet uskutočnený pri použití konkrétnej zásady účtovania na celopodnikovej úrovni sa môže priradiť k segmentu, ak existuje primeraný dôvod to urobiť. Napríklad výpočty dôchodkov sa často robia za podnik ako celok, avšak celopodnikové údaje možno priradiť k segmentu na základe mzdových a demografických segmentových údajov.

46. Tento štandard nezakazuje zverejnenie dodatočných segmentových údajov, ktoré sú pripravené na odlišnom základe, ako sú účtovné zásady prijaté pre konsolidovanú alebo individuálnu účtovnú závierku, za predpokladu, že a) informácie sa ►**M12** členovia kľúčového manažmentu ◄ na účel rozhodovania o rozvrhnutí zdrojov do segmentu a zhodnotenia výkonnosti a b) je jasne opísaná základňa ocenenia týchto dodatočných informácií.

47. Majetok, ktorý spoločne používajú dva alebo viaceré segmenty, by sa mal prideliť k segmentom vtedy a len vtedy, ak s ním súvisiace výnosy a náklady sú tiež pridelené k týmto segmentom.

48. Spôsob, akým sa položky majetku, záväzkov, výnosov a nákladov pridelia k segmentom, závisí od takých skutočností, ako je charakter týchto položiek, činnosti vykonávané segmentom a relatívna samostatnosť segmentu. Nie je možné ani vhodné špecifikovať jediný základ na rozvrhnutie, ktorý by mali prijať všetky podniky. Taktiež nie je vhodné nútiť k rozvrhnutiu podnikových položiek majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ktoré spoločne súvisia s dvoma alebo viacerými segmentmi, ak jediný základ pre uskutočnenie tohto rozvrhnutia je svojvoľný alebo zložitý na pochopenie. Navyše, definície segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov vzájomne súvisia a konečné rozvrhnutie by malo byt dôsledné. Spoločne používaný majetok je preto rozvrhnutý na segmenty vtedy, a len vtedy, ak s ním súvisiace výnosy a náklady sú tiež rozvrhnuté na tieto segmenty. Napríklad majetok sa zahrnie do majetku segmentu vtedy a len vtedy, ak sa pri ocenení segmentového výsledku odpočítali súvisiace odpisy a amortizácia.

ZVEREJŇOVANIE

49. Odseky 50 až 67 špecifikujú zverejňovanie, ktoré sa vyžaduje pri segmentoch podliehajúcich vykazovaniu, pre podnikový primárny formát segmentového výkazníctva. Odseky 68 až 72 vymedzujú zverejňovanie, ktoré sa vyžaduje pre podnikový sekundárny formát výkazníctva. Podnikom sa odporúča uviesť všetky primáme segmentové informácie na zverejnenie vymedzené v odsekoch 50 až 67, pre každý sekundárny segment podliehajúci vykazovaniu, hoci odseky 68 až 72 vyžadujú

▼B

zverejniť podstatne menej informácií podľa sekundárnej základne. Odseky 74 až 83 opisujú niekoľko ďalších zverejňovaných segmentových záležitostí. Dodatok 2 k tomuto štandardu objasňuje aplikovanie týchto štandardov zverejňovania.

Primárny formát výkazníctva

50. Požiadavky na zverejňovanie v odsekoch 51 až 67 by sa mali uplatniť na každý segment podliehajúci vykazovaniu, a to na základe podnikového primárneho formátu vykazovania.

51. Podnik by mal zverejniť segmentové výnosy za každý segment podliehajúci vykazovaniu. Segmentové výnosy z predaja externým zákazníkom a segmentové výnosy z transakcií s ostatnými segmentmi by sa mali vykazovať osobitne.

52. Podnik by mal zverejniť segmentový výsledok za každý segment podliehajúci vykazovaniu.

53. Ak podnik vypočíta segmentový ►**M5** zisk alebo stratu ◄ alebo iný ukazovateľ ziskovosti segmentu odlišný od segmentového výsledku bez svojvoľného rozvrhnutia, odporúča sa dodatočne vykázať takúto sumuy) k segmentovému výsledku a vhodne ho opísať. Ak je tento ukazovateľ vypočítaný podľa iného základu, ako sú účtovné zásady pre konsolidovanú alebo podnikovú účtovnú závierku, podnik zahrnie do svojej účtovnej závierky jasný opis použitej základne oceňovania.

54. Príkladom ukazovateľa segmentovej výkonnosti vyšší od segmentového výsledku vo výkaze ziskov a strát je miera ziskovosti z predaja. Príkladmi ukazovateľov segmentovej výkonnosti nižších, ako je segmentový výsledok vo výkaze ziskov a strát sú zisk alebo strata z bežných činnosti (buď pred zdanením alebo po ňom) a ►**M5** zisk alebo stratu ◄.

55. Podnik by mal zverejniť celkovú účtovnú hodnotu segmentového majetku za každý segment podliehajúci vykazovaniu.

56. Podnik by mal zverejniť segmentové záväzky za každý segment podliehajúci vykazovaniu.

57. Podnik by mal zverejniť celkové náklady vzniknuté v danom období pri obstarávaní segmentovéo majetku, o ktorom sa predpokladá, že sa bude používať počas viac ako jedného obdobia (nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok) za každý segment podliehajúci vykazovaniu. Zatiaľ čo to sa niekedy nazýva prírastok kapitálu alebo úbytok kapitálu, oceňovanie požadované týmto princípom by malo byť na akruálnom, a nie na peňažnom základe.

58. Podnik by mal zverejniť celkovú sumu nákladov, zahrnutých do výsledku segmentu, na odpisy a amortizáciu segmentového majetku za dané obdobie za každý segment podliehajúci vykazovaniu.

59. Podniku sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, zverejniť charakter a množstvo akýchkoľvek položiek segmentových výnosov alebo segmentových nákladov, ktoré sú takej veľkostí, charakteru alebo výskytu, že ich zverejnenie je relevantné na vysvetlenie výkonnosti každého segmentu podliehajúceho vykazovaniu za dané obdobie.

▼M5

60. IAS 1 vyžaduje, aby bolicharakter a suma významnej položky nákladov a výnosov zverejňované samostatne. IAS 1 ponúka množstvo príkladov, vrátane odpisovania zásob, nehnuteľností, strojov a zariadení, rezerv na reštrukturalizáciu, vyradenia nehnuteľností, strojov a zariadení, dlhodobých investícií, ►**M3** ukončené činnosti ◄, dohôd o urovnaní sporov a rušení rezerv. Účelom odseku 59 nie je zmena klasifikácie žiadnych takýchto položiek ani zmena oceňovania takýchto položiek. Zverejnenie odporúčané v uvedenom odseku však mení úroveň, na ktorej sa hodnotí významnosť takýchto položiek pre účely zverejnenia, a to z úrovne jednotky na úroveň jednotlivých segmentov.

▼B

61. Podnik by mal zverejniť, za každý segment podliehajúci vykazovaniu, celkovú sumu významných nepeňažných nákladov, iných ako je odpisovanie a amortizácia nehnuteľností, pre ktoré sa vyžaduje samostatné zverejnenie podľa odseku 58, ktoré boli zahrnuté do segmentových nákladov a preto sa odpočítali pri oceňovaní segmentového výsledku.

62. IAS 7 vyžaduje, aby podnik predložil výkaz peňažných tokov, ktorý samostatne vykazuje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností. IAS 7 uvádza, že zverejnené informácie o peňažných tokoch za každý priemyselný a geografický segment podliehajúci vykazovaniu majú význam pre pochopenie celkovej podnikovej finančnej situácie, likvidity a peňažných tokov. IAS 7 odporúča zverejniť takéto informácie. Tento štandard tiež odporúča zverejniť peňažný tok

▼B

segmentu, čo sa odporúča podľa IAS 7. Navyše, odporúča zverejnenie významných nepeňažných výnosov, ktoré boli zahrnuté do výnosov segmentu, a teda i do oceňovania segmentového výsledku.

63. Podnik, ktorý poskytuje informácie zo segmentového výkazu peňažných tokov, čo sa odporúča v IAS 7, nemusí súčasne zverejniť náklady odpisovania a amortizácie nehnuteľností podľa odseku 58 alebo nepeňažné náklady podľa odseku 61.

64. Podnik by mal zverejniť, za každý segment podliehajúci vykazovaniu, agregovaný podnikový podiel na ►M5 zisk alebo stratu ◄ pridružených podnikov, spoločného podnikania alebo iných investícií konsolidovaných metódou vlastného imania, ak v podstate všetky z týchto spoločných činností sú v rámci daného jedného segmentu.

65. Zatiaľ čo na základe predchádzajúceho odseku sa zverejnení jediná agregovaná suma, každý pridružený podnik, spoločné podnikanie alebo iná investícia konsolidovaná metódou vlastného imania sa ohodnocujú individuálne, aby sa stanovilo, či dané činnosti sú všetky v rámci segmentu.

66. Ak je podnikový agregovaný podiel na ►M5 zisk alebo stratu ◄ pridružených podnikov, spoločného podnikania alebo iných investícií konsolidovaných metódou vlastného imania zverejnený segmentom podliehajúcim vykazovaniu, agregované investície do týchto pridružených podnikov a spoločného podnikania by mal tiež zverejniť segment podliehajúci vykazovaniu.

67. Podnik by mal prezentovať súlad medzi informáciami zverejnenými za segmenty podliehajúce vykazovaniu a agregovanými informáciami v konsolidovanej alebo podnikovej účtovnej závierke. Pri prezentovaní súladu by sa segmentové výnosy mali vyúčtovať do podnikových výnosov od externých zákazníkov (vrátane zverejnenia sumy podnikových výnosov od externých zákazníkov nezahrnutých do výnosov žiadneho zo segmentov); segmentový výsledok by sa mal vyúčtovať do porovnateľného ukazovateľa podnikového prevádzkového zisku alebo straty, ako aj do podnikového ►M5 zisk alebo stratu ◄; segmentový majetok by sa mali vyúčtovať do podnikového majetku; a segmentové záväzky by sa mali vyúčtovať do podnikových záväzkov.

Sekundárne segmentové informácie

68. Odseky 50 až 67 vymedzujú požiadavky na zverejňovanie, ktoré sa majú aplikovať na každý segment podliehajúci vykazovaniu, založené na podnikovom primárnom formáte výkazníctva. Odseky 69 až 72 vymedzujú požiadavky na zverejňovanie, ktoré sa majú aplikovať na každý segment podliehajúci vykazovaniu, založené na podnikovom sekundárnom formáte výkazníctva, takto:

   a) ak podnikovým primárnym formátom je segment podnikania, požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odseku 69;

   b) ak podnikovým primárnym formátom je geografický segment založený na umiestnení majetku (kde sa vyrábajú výrobky podniku alebo kde sú umiestnené jeho činnosti poskytovania služieb), požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odsekoch 70 a 71;

   c) ak podnikovým primárnym formátom sú geografické segmenty založené na umiestnení zákazníkov podniku (kde sa predávajú jeho výrobky alebo poskytujú služby), požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odsekoch 70 a 72.

69. Ak je podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií segment podnikania, mali by sa vykázať aj tieto informácie:

   a) segmentové výnosy od externých zákazníkov podľa geografických oblastí, založených na geografických lokalitách zákazníkov, za každý geografický segment, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom;

   b) celková účtovná hodnota segmentového majetku podľa geografického umiestnenia majetku, za každý geografický segment, ktorého segmentový majetok predstavuje 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých geografických segmentov;

   c) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktorý sa má podľa očakávania používať počas viac ako jedného obdobia (nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok) podľa geografického umiestnenia majetku, za každý geografický segment, ktorých segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých geografických segmentov.

70. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácii sú geografické segmenty (či už na základe umiestnenia majetku alebo umiestnenia zákazníkov), podnik by mal za každý segment podni-

▼B

kania, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom, alebo ktorého segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých segmentov podnikania, vykazovať aj tieto segmentové informácie:

a) segmentové výnosy od externých zákazníkov;

b) celková účtovná hodnota segmentového majetku; a

c) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktorý sa má podľa očakávania používať počas viac ako jedného obdobia (nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok).

71. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií sú geografické segmenty, ktoré sú založené na umiestnení majetku, a ak umiestnenie podnikových zákazníkov je odlišné od umiestnenia podnikového majetku, potom by mal podnik vykazovať aj výnosy z predaja externým zákazníkom za každý geografický segment, založený na zákazníkoch, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom.

72. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií sú geografické segmenty, ktoré sú založené na umiestnení zákazníkov, a ak podnikový majetok je umiestnený v odlišných geografických oblastiach od podnikových zákazníkov, potom by podnik za každý geografický segment založený na majetku, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom alebo segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac zo súvisiacich konsolidovaných alebo celkových podnikových súm, mal vykazovať aj tieto informácie:

a) celkovú účtovnú hodnotu segmentového majetku podľa geografického umiestnenia majetku; a

b) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktoré sa majú podľa očakávania používať dlhšie ako počas jedného obdobia (nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok) podľa umiestnenia majetku.

Ilustratívne segmentové zverejnenia

73. Dodatok 2 k tomuto štandardu poskytuje príklad zverejnení primárneho a sekundárneho formátu vykazovania, ktoré sa požadujú podľa tohto štandardu.

Iné zverejňované skutočnosti

74. Ak segment podnikania alebo geografický segment, za ktorý sa informácie ►M12 členovia kľúčového manažmentu ◄, nie je segment podliehajúci vykazovaniu, pretože získava väčšinu svojich výnosov z predaja ostatným segmentom, avšak napriek tomu jeho výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom, podnik by mal zverejniť túto skutočnosť a veľkosť výnosov z a) predaja externým zákazníkom a b) z vnútorného predaja ostatným segmentom.

75. Pri oceňovaní a vykazovaní segmentových výnosov z transakcií s ostatnými segmentmi, vnútrosegmentové prevody by sa mali oceňovať podľa toho základu, z ktorého v skutočnosti vychádzal podnik pri oceňovaní týchto prevodov. Základ oceňovania vnútrosegmentových prevodov a všetky zmeny v rámci toho by sa mali zverejniť v účtovnej závierke.

76. Zmeny v účtovných zásadách prispôsobené segmentovému výkazníctvu, ktoré majú významný vplyv na segmentové informácie, by sa mali zverejniť, a segmentové informácie z predchádzajúceho obdobia predložené na účel porovnávania by sa mali upraviť, okrem prípadov, keď nie je účelné to tak urobiť. Takéto zverejnenia by mali obsahovať opis charakteru zmeny a dôvody zmeny, skutočnosť, že porovnateľné informácie boli upravené, alebo že nebolo účelné ich upraviť, a finančný vplyv zmeny, ak je možné primerane ho stanoviť. Ak podnik zmení vymedzenie svojich segmentov a neupraví segmentové informácie za predchádzajúce obdobie podľa nového základu, pretože nie je účelné to uskutočniť, potom by podnik mal na účel porovnania vykázať segmentové údaje pre starý i nový základ v rozčlenení na segmenty v tom roku, v ktorom zmenil vymedzenie svojich segmentov.

▼M5

77. Zmenami v účtovných metódach uplatňovaných jednotkou sa zaoberá IAS 8. IAS 8 vyžaduje, aby sa zmeny v účtovnej metóde uskutočňovali len vtedy, ak to vyžaduje niektorý štandard alebo interpretácia, alebo ak sú výsledkom zmeny spoľahlivé a dôležitejšie informácie o transakciách, iných udalostiach alebo podmienkach v účtovnej závierke jednotky.

▼M5

78. Zmenami v účtovných metódach uplatňovaných na úrovni jednotky, ktoré ovplyvňujú segmentové informácie, sa zaoberá IAS 8. Pokiaľ nový štandard alebo interpretácia nešpecifikuje inak, IAS 8 vyžaduje, aby:

(a) bola zmena v účtovnej metóde uplatnená spätne s prehodnotením údajov za predchádzajúce obdobie, s výnimkou prípadov, ak nie je možné určiť buď výsledný účinok alebo efekty v rámci špecifického obdobia tejto zmeny.

(b) ak nie je možná spätná aplikácia na všetky prezentované obdobia, uplatňuje sa nová účtovná metóda spätne od najskoršieho možného dátumu;

a

(c) ak nie je možné určiť výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej metódy k začiatku bežného obdobia, uplatňuje sa metóda perspektívne od najskoršieho možného dátumu.

▼B

79. Niektoré zmeny účtovných zásad špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom. Príklady zahŕňajú zmeny vo vymedzení segmentov a zmeny v základoch na pridelenie výnosov a nákladov k segmentom. Takéto zmeny môžu mať významný dosah na vykazované segmentové informácie, avšak nebudú meniť agregované finančné informácie vykazované za podnik. Na to, aby sa používateľom umožnilo pochopiť zmeny a zhodnotiť trendy, segmentové informácie za predchádzajúce obdobie, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke na účel porovnávania, sa upravia, ak je to účelné, aby bola do toho premietnutá nová účtovná zásada.

80. Odsek 75 vyžaduje, aby sa vnútrosegmentové prevody na účel segmentového výkazníctva oceňovali na základe, ktorý podnik skutočne použil pri oceňovaní týchto prevodov. Ak podnik zmení metódu, ktorú v skutočnosti používa na oceňovanie vnútrosegmentových prevodov, nie je to zmena účtovnej zásady, kvôli ktorej by sa segmentové údaje za predchádzajúce obdobie mali upraviť podľa odseku 76. Odsek 75 však vyžaduje zverejnenie danej zmeny.

81. Podnik by mal naznačiť typy výrobkov a služieb zahrnutých v každom vykazovanom segmente podnikania a naznačiť zloženie každého vykazovaného geografického segmentu, primárneho i sekundárneho, ak nie sú inak zverejnené v účtovnej závierke alebo na inom mieste vo finančnej správe.

82. Na zhodnotenie dosahu takých skutočností, ako je zmena dopytu, zmeny vstupných cien alebo iných faktorov výroby a vývoja alternatívnych výrob a procesov v segmentoch podnikania, je nevyhnutná znalosť činností obsiahnutých v danom segmente. Podobne, na zhodnotenie dosahu zmien v hospodárskom a politickom prostredí na riziká a miery zisku geografického segmentu je dôležitá znalosť zloženia daného geografického segmentu.

83. Predtým vykazované segmenty, ktoré už ďalej nedosahujú kvantitatívnu hranicu, sa nevykazujú oddelene. Ďalej už nemusia dosahovať dané hranice, napríklad v dôsledku zníženia požiadaviek alebo zmeny v stratégii manažmentu alebo v dôsledku toho, že časť prevádzkových činností segmentu bola predaná alebo zlúčená s ostatnými segmentmi. Vysvetlenie príčin, prečo sa predtým vykazovaný segment už viac nevykazuje, môže byť užitočné aj pri potvrdení očakávaní vo veci zmenšujúcich sa trhov a zmien v podnikových stratégiách.

DÁTUM ÚČINNOSTI

84. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo po tomto dátume. Odporúča sa jeho skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatní tento štandard na účtovnú závierku za obdobia pred 1. júlom 1998 namiesto pôvodného IAS 14, podnik by mal zverejniť túto skutočnosť. Ak účtovná závierka obsahuje porovnateľné informácie za obdobia do dátumu nadobudnutia účinnosti alebo skoršie dobrovoľné prijatie tohto štandardu, vyžaduje sa úprava segmentových údajov v nej zahrnutých podľa ustanovení tohto štandardu, okrem prípadov, keď nie je účelné to uskutočniť; v takom prípade by mal podnik zverejniť túto skutočnosť.

▼M5

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 16

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Definície	6
Vykazovanie	7-14
Počiatočné náklady	11
Ďalšie náklady	12-14
Oceňovanie pri vykázaní	15-28
Nákladové druhy	16-22
Ocenenie obstarávacej ceny	23-28
Ocenenie po vykázaní	29-66
Nákladový model	30
Preceňovací model	31-42
Odpisovanie	43-62
Odpisovateľná suma a doba odpisovania	50-59
Metóda odpisovania	60-62
Zníženie hodnoty	63-64
Kompenzácia za zníženie hodnoty	65-66
Ukončenie vykazovania	67-72
Zverejňovanie	73-79
Prechodné ustanovenia	80
Dátum účinnosti	81
Stiahnutie existujúcich dokumentov	82-83

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 16 (stav z roku 1998), *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, a platí pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovné spracovanie nehnuteľností, strojov a zariadení a umožniť tak používateľom účtovnej závierky rozlíšenie údajov o investíciách jednotky do nehnuteľností, strojov a zariadení, ako aj zmeny týchto investícií. Kľúčovými otázkami v účtovaní nehnuteľností, strojov a zariadení je vykazovanie tohto majetku, stanovenie jeho účtovných hodnôt a odpisových nákladov a straty zo zníženia hodnoty, ktoré s nimi súvisia.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa uplatňuje na účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení s výnimkou prípadov, keď iný štandard požaduje alebo povoľuje odlišné účtovné spracovanie.***

▼M10

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

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

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

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

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

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

▼M5

4. Iné štandardy môžu vyžadovať vykazovanie určitých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení iným spôsobom ako to stanovuje tento štandard. Napríklad IAS 17 *Lízingy* vyžaduje, aby jednotka zhodnotila vykazovanie položky prenajatých nehnuteľností, strojov a zariadení na základe prevodu rizík a odmien. Aj v takýchto prípadoch sa však na ostatné aspekty účtovného spracovania tohto majetku, vrátane odpisov, vzťahujú ustanovenia tohto štandardu.

5. Jednotka uplatňuje tento štandard na nehnuteľnosti, ktoré sú vo fáze zhotovenia alebo vývoja pre budúce použitie ako investičný majetok, avšak zatiaľ nespĺňajú definíciu „investičného majetku" v zmysle IAS 40 *Investičný majetok*. Po zhotovení alebo ukončení vývoja sa takýto majetok stáva investičným majetkom, na ktorý sa vzťahuje IAS 40. IAS 40 sa vzťahuje tiež na investičný majetok, ktorý je v rekonštrukcii kvôli pokračujúcemu budúcemu používaniu ako investičný majetok. Jednotka, ktorá pri účtovaní investičného majetku využíva nákladový model v zmysle IAS 40, aplikuje nákladový model v tomto štandarde.

DEFINÍCIE

6. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je vykazovaný majetok, po odpočítaní prípadných akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

▼M6

Obstarávacia cena je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase akvizície alebo zhotovenia, alebo – v prípade použiteľnosti – suma priradená takémuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 Platby na základe podielov.

▼M5

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu, znížená o reziduálnu hodnotu.

Odpisovanie je systematické rozvrhnutie odpisovateľnej sumy majetku na dobu jeho použiteľnosti.

Špecifická hodnota jednotky je súčasná hodnota peňažných tokov, ktoré jednotka očakáva z ďalšieho používania majetku a z jeho vyradenia po skončení jeho doby použiteľnosti alebo z úhrady záväzku.

Reálna hodnota je suma, za ktorú možno vymeniť danú položku majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota majetku prevyšuje jej spätne získateľnú sumu.

Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia predstavujú hmotný majetok, ktorý:

a) ***je skladovaný na použitie vo výrobe alebo na účely dodávky tovaru alebo služieb, na prenájom iným osobám alebo na administratívne účely;***

a

(b) ***v prípade ktorého sa očakáva, že sa bude používať dlhšie ako jedno obdobie.***

Spätne získateľná suma je výsledná predajná cena majetku alebo jeho použiteľná hodnota, podľa toho, ktorá z týchto dvoch hodnôt je vyššia.

Reziduálna hodnota majetku je odhadovaná suma, ktorú by jednotka v súčasnosti získala z vyradenia daného majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie, ak by bol majetok dlhšie používaný a jeho stav by zodpovedal očakávanému stavu ku koncu jeho doby použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

a) ***obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude k dispozícii jednotke na používanie; alebo***

(b) ***počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých tvorbu jednotka očakáva z majetku.***

VYKAZOVANIE

7. ***Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení je vykazovaná ako majetok len vtedy, ak:***

▼M5

a) ***je pravdepodobné, že jednotke budú z danej položky plynúť budúce ekonomické úžitky;***

a

(b) ***danú položku je možné spoľahlivo oceniť obstarávacou cenou.***

8. Náhradné diely a servisné zariadenia sa obvykle účtujú ako zásoby a sú vykazované v zisku alebo strate ako spotrebované. Väčšie náhradné diely a záložné zariadenia sa však považujú za nehnuteľnosti, stroje a zariadenia vždy, keď jednotka očakáva, že ich bude používať dlhšie ako jedno obdobie. Podobne, ak sa tieto náhradné diely a servisné zariadenia môžu používať len v súvislosti s určitou položkou nehnuteľností, strojov a zariadení, sú účtované ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

9. Tento štandard nepredpisuje jednotku oceňovania pre vykazovanie, t.j. kedy možno určitú položku klasifikovať ako položku nehnuteľností, strojov a zariadení. Uplatňovanie týchto kritérií vykazovania na špecifické okolnosti jednotky je predmetom posúdenia. Podľa okolností môže byť vhodné zoskupovať jednotlivo nevýznamné položky, ako sú formy, nástroje a matrice, a uplatniť kritériá na súhrnnú hodnotu.

10. Na základe uvedeného princípu vykazovania hodnotí jednotka obstarávaciu cenu všetkých nehnuteľností, strojov a zariadení v čase jej vzniku. Tieto obstarávacie náklady zahŕňajú náklady vynaložené v súvislosti s obstaraním alebo zhotovením danej položky nehnuteľností, strojov a zariadení a ďalšie náklady na jej rozšírenie, výmenu jej častí alebo opravy.

Počiatočné náklady

11. Dôvodom obstarania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môže byť bezpečnosť alebo požiadavky ochrany 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 jednotka získala budúce ekonomické úžitky z iného svojho majetku. Takéto položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa považujú pri vykazovaní za majetok preto, lebo umožňujú jednotke získavať budúce ekonomické úžitky zo súvisiaceho majetku v rozsahu prevyšujúcom rozsah týchto úžitkov v prípade, ak by nedošlo k obstaraniu týchto položiek. Napríklad výrobcovi v chemickom priemysle môže z požiadaviek ochrany životného prostredia na výrobu a skladovanie nebezpečných chemikálií vyplynúť povinnosť zaviesť nové procesy manipulácie s chemikáliami, pričom z toho vyplývajúce zveľadenie strojov sa vykazuje ako majetok, pretože bez nich by jednotka nebola spôsobilá vyrábať a predávať chemikálie. Výsledná účtovná hodnota takéhoto a súvisiaceho majetku je však ešte následne predmetom previerky ohľadom zníženia hodnoty v zmysle IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Ďalšie náklady

12. V zmysle zásady vykazovania v odseku 7 jednotka v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení nevykazuje náklady na bežnú údržbu danej položky. Tieto náklady sú vykazované v zisku alebo strate podľa toho, ako sú vynakladané. 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" danej položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

13. Súčasti niektorých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení si môžu vyžadovať výmenu v pravidelných intervaloch. Napríklad výhrevná pec si po určitom počte hodín prevádzkovania môže vyžadovať nové obloženie; vnútorné vybavenie lietadla, ako sú sedadlá a palubné prvky, si môže počas životnosti kostry lietadla vyžadovať aj niekoľkonásobnú výmenu. Iné položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu vyžadovať výmenu častí v menej častých intervaloch, napríklad výmena vnútorných stien budov alebo jednorazové výmeny. V zmysle zásady vykazovania v odseku 7 a pri splnení kritérií vykazovania vykazuje jednotka v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení náklady na výmenu takejto položky nehnuteľností, strojov a zariadení ku dňu ich vzniku. Vykazovanie účtovnej hodnoty vymenených častí sa ukončí v súlade s príslušnými ustanoveniami ohľadom ukončenia vykazovania tohto štandardu (pozri odseky 67-72).

14. Podmienka pokračujúceho prevádzkovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení (napríklad lietadla) sa môže spájať s pravidelnými kontrolami za účelom zistenia prípadných závad nezávisle od toho, či inak dochádza k výmene častí. Za predpokladu splnenia kritérií vykazovania sa náklady na každú takúto významnú kontrolu vykazujú v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení ako náklady na výmenu častí. Súčasne dochádza k ukončeniu vykazovania účtovnej hodnoty nákladov na predchádzajúcu kontrolu (okrem fyzických náhradných dielov). K tomu

▼M5

dochádza nezávisle od toho, či sa v transakcii obstarania alebo zhotovenia danej položky zohľadnili náklady na predchádzajúcu kontrolu. V prípade potreby sa ako indikátory obstarávacej ceny existujúcich náhradných dielov, ktoré sa použili na základe kontroly, v čase obstarania alebo zhotovenia danej položky môžu použiť odhadované náklady na budúce kontroly.

OCEŇOVANIE PRI VYKÁZANÍ

15. ***Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá spĺňa kritériá na vykazovanie ako majetok, je oceňovaná vo výške obstarávacej ceny.***

Nákladové druhy

16. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení zahŕňa:

a) jej nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a neodpočítateľných daní súvisiacich s nákupom, po odpočítaní obchodných zliav a rabatov.

(b) všetky priamo priraditeľné náklady v súvislosti s presunom majetku na súčasné miestoa jeho premenou do súčasného stavu tak, ako je to potrebné na jeho prevádzkovanie v súlade so zámerom manažmentu.

(c) prvotný odhad nákladov na demontáž a odstránenie položky a na sanáciu miesta jej určenia, čo je povinnosť, ktorá jednotke vzniká buď pri obstaraní danej položky majetku alebo v dôsledku jej používania počas určitého obdobia na iné účely ako na výrobu zásob v tomto období.

17. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:

a) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) v priamej súvislosti so zhotovením alebo nadobudnutím položky nehnuteľností, strojov a zariadení;

(b) náklady na úpravu miesta určenia;

(c) prvotné náklady na doručenie a manipuláciu;

(d) náklady na inštaláciu a montáž;

(e) náklady na skúšky funkčnosti majetku, po odpočítaní prípadného čistého zisku z predaja akýchkoľvek položiek vyrobených počas presunu na súčasné miesto a premeny majetku do súčasného stavu (napríklad vyrobené vzorky počas skúšok zariadenia);

a

(f) poplatky za súvisiace služby.

18. Na náklady na záväzok v súvislosti s demontážou, odstránením a sanáciou miesta umiestnenia položky, ktoré vzniknú v určitom období v dôsledku využívania tejto položky na výrobu zásob počas tohto obdobia, sa vzťahuje IAS 2 *Zásoby.* Tieto záväzky ohľadom nákladov, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 2 alebo IAS 16, sú vykazované a oceňované podľa IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok.*

19. Príklady nákladov, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny položiek nehnuteľností, strojov a zariadení:

(a) náklady na zriadenie nového zariadenia;

(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 všeobecného charakteru.

20. Vykazovanie obstarávacej ceny v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení končí presunom položky na miesto a premenou tejto položky do stavu potrebného na prevádzkovanie položky v súlade so zámerom manažmentu. Preto sa do účtovnej hodnoty tejto položky nezahŕňajú náklady na jej využívanie alebo opätovné sprevádzkovanie. Do účtovnej hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa napríklad nezahŕňajú nasledujúce náklady:

a) náklady počas obdobia, kým sa už prevádzkyschopný majetok nezačne využívať v súlade so zámerom manažmentu, alebo počas ktorého sa prevádzkuje len čiastočne;

(b) počiatočné prevádzkové straty, napríklad dovtedy, kým sa nezvýši dopyt po položkách;

a

(c) náklady jednotky na čiastočný alebo úplný presun alebo reorganizáciu jej činností.

▼M5

21. V súvislosti so zhotovením alebo vývojom položky nehnuteľností, strojov a zariadení dochádza aj k určitým činnostiam, ktoré nie sú nevyhnutné v súvislosti s presunom položky na miesto a jej premenou do stavu potrebného na prevádzkovanie položky v súlade so zámerom manažmentu. Tieto vedľajšie prevádzky sa môžu vyskytovať pred aj počas činností súvisiacich so zhotovením alebo vývojom. Napríklad stavebný pozemok sa môže do začiatku stavebných prác využívať na tvorbu výnosov ako platené parkovisko. Keďže príležitostné činnosti nie sú potrebné na presun položky na miesto a jej premenu do stavu potrebného na prevádzkovanie položky v súlade so zámerom manažmentu, príslušné náklady a výnosy z príležitostných činností sa vykazujú ako zisk alebo strata a sú začlenené do príslušných klasifikácií nákladov a výnosov.

22. Obstarávacia cena majetku získaného vlastnou výrobou sa určuje použitím rovnakých zásad ako pre získaný majetok. Ak jednotka, v rámci normálneho chodu podnikania, vyrába na predaj navzájom podobný majetok, obstarávacia cena tohto majetku sa zvyčajne zhoduje s nákladmi na zhotovenie majetku určeného na predaj (pozri IAS 2). Pri takýchto nákladoch je preto potrebné vylúčiť všetky vnútorné zisky. Podobne sa do obstarávacej ceny majetku nezahŕňajú náklady na neobvyklé množstvo materiálového odpadu, mzdové náklady a iné zdroje vynaložené na interne vytvorený majetok. IAS 23 *Náklady na prijaté pôžičky a úvery* stanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasť účtovnej hodnoty interne vytvorenej položky nehnuteľností, strojov a zariadení.

Ocenenie obstarávacej ceny

23. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení je ekvivalent ceny platenej v hotovosti ku dňu vykázania. Pri odloženej platbe nad rámec bežných úverových podmienok sa vykazuje rozdiel medzi ekvivalentom ceny platenej v hotovosti a celkovou platbou ako úrok za obdobie, v ktorom bol tento úver poskytnutý s výnimkou prípadov, ak sa tento úrok vykazuje ako súčasť účtovnej hodnoty položky v súlade s pôvodným alternatívnym riešením v zmysle IAS 23.

24. Je možné obstarať jednu alebo viac položiek nehnuteľností, strojov a zariadení výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky alebo za kombináciu položiek peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca analýza sa týka jednoduchej výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však pre všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Takáto položka nehnuteľností, strojov a zariadení sa oceňuje v reálnej hodnote s výnimkou prípadov, ak (a) má daná výmenná transakcia nekomerčný charakter, alebo (b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu ani získaného ani poskytnutého majetku. Získaná položka sa týmto spôsobom oceňuje aj vtedy, ak jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie poskytnutého majetku. Ak sa získaná položka majetku neoceňuje v reálnej hodnote, určí sa jej obstarávacia cena na základe účtovnej hodnoty poskytnutého majetku.

25. Pri určení toho, či má daná výmenná transakcia komerčný charakter, vychádza jednotka z predpokladaného rozsahu zmeny jej budúcich peňažných tokov v dôsledku tejto transakcie. Daná výmenná transakcia má komerčný charakter vtedy, ak:

a) sa konfigurácia peňažných tokov (riziko, časový priebeh a suma) získaného majetku líši od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;

alebo

(b) je dôsledkom výmeny zmena špecifickej hodnoty tej časti činností jednotky, ktorých sa týka transakcia;

a

(c) je rozdiel v zmysle bodu (a) alebo (b) vo vzťahu k reálnej hodnote vymeneného majetku významný.

Za účelom určenia, či má daná výmenná transakcia komerčný charakter, musí špecifická hodnota tej časti činností jednotky, ktorých sa týka transakcia, zodpovedať peňažným tokom po zdanení. Výsledok týchto analýz je natoľko jednoznačný, že jednotka nemusí v tejto súvislosti vykonávať ďalšie podrobné výpočty.

26. Reálnu hodnotu majetku, pre ktorý neexistujú žiadne porovnateľné trhové transakcie, možno spoľahlivo oceniť vtedy, ak (a) pre majetok neexistuje významný rozptyl v odhadoch jeho reálnej hodnoty, alebo (b) je možné pravdepodobnosť rôznych odhadov reálne vyhodnotiť a použiť pri odhade reálnej hodnoty. Ak môže jednotka spoľahlivo určiť reálnu hodnotu či už získaného alebo poskytnutého majetku, použije sa na ocenenie obstarávacej ceny získaného majetku reálna hodnota poskytnutého majetku, pokiaľ je reálna hodnota získaného majetku oveľa evidentnejšia.

27. Obstarávacia cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení v držbe nájomcu v rámci finančného lízingu sa určuje v súlade s IAS 17 *Lízingy.*

▼M5

28. Účtovnú hodnotu položky nehnuteľností, strojov a zariadení možno znížiť štátnymi dotáciami v súlade s IAS 20 *Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci*.

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

29. ***Jednotka uplatňuje ako svoju účtovnú metódu buď nákladový model, v zmysle odseku 30, alebo preceňovací model v zmysle odseku 31 a uplatní túto metódu na celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení.***

Nákladový model

30. ***Položka nehnuteľností, strojov a zariadení po vykázaní ako majetok je zaúčtovaná vo svojej obstarávacej cene zníženej o prípadné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

Preceňovací model

31. ***Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorých reálnu hodnotu je možné spoľahlivo oceniť, je po vykázaní ako majetok zaúčtovaná v precenenej hodnote, ktorá zodpovedá jej reálnej hodnote k dátumu precenenia zníženej o všetky následné akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia sú vykonávané v pravidelných intervaloch tak, aby sa účtovná hodnota významne neodlišovala od hodnoty, ktorá by bola určená na základe reálnej hodnoty k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

32. Reálna hodnota pozemkov a budov sa zvyčajne určuje na základe údajov trhu formou posudkov, ktoré zvyčajne vykonávajú profesionálni odhadcovia. Reálna hodnota položiek strojov a zariadení je obvykle ich posudkom určená trhová cena.

33. Ak neexistujú trhové údaje, na základe ktorých by bolo možné určiť reálnu hodnotu z dôvodu osobitného charakteru nehnuteľností, strojov a zariadení a položka zvyčajne nie je predmetom predaja s výnimkou prípadov ako časti pokračujúceho podnikania, môže jednotka na určenie reálnej hodnoty použiť výnosovú metódu alebo metódu odpisovania nákladov na obnovu.

34. Intervaly, v ktorých je potrebné vykonávať prehodnotenia, závisia od zmien reálnych hodnôt položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Keď 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, u ktorých dochádza len k nevýznamným zmenám reálnej hodnoty. V podobných prípadoch zvyčajne stačí vykonávať precenenia napríklad raz za tri až päť rokov.

35. Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení sú všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia:

(a) buď prehodnotené pomerne so zmenou hrubej účtovnej hodnoty majetku tak, aby sa účtovná hodnota majetku po precenení rovnala precenenej hodnote; Táto metóda sa často používa pri preceňovaní majetku na základe indexu na odpísané náklady na ich obnovu.

(b) eliminované voči hrubej účtovnej hodnote majetku a výsledná čistá suma sa prehodnotí ako precenená hodnota majetku. Táto metóda sa často využíva pre budovy.

Suma úpravy na základe prehodnotenia alebo eliminácie akumulovaných odpisov tvorí časť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, ktorá sa účtuje v súlade s odsekmi 39 a 40.

36. ***Pri preceňovaní položky nehnuteľností, strojov a zariadení je potrebné prehodnotiť celú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení, do ktorej majetok patrí.***

37. Trieda nehnuteľností, strojov a zariadení je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia pri činnostiach jednotky. Nasledujú príklady samostatných tried nehnuteľností, strojov a zariadení sú:

(a) pozemky

(b) pozemky a budovy;

(c) stroje;

(d) lode;

(e) lietadlá;

(f) motorové vozidlá;

(g) nábytok a inventár;

a

▼M5

(h) kancelárske zariadenia.

38. Položky v danej triede nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňujú súčasne, aby sa predišlo výberovému preceňovaniu a vykazovaniu súm v účtovnej závierke predstavujúcich zmes obstarávacích cien a hodnôt k rôznym dátumom. Majetková trieda však môže byť precenená aj na pohyblivom základe, za predpokladu, že precenenie celej majetkovej triedy bude ukončené v krátkom časovom rozmedzí, a že sa precenenia pravidelne aktualizujú.

39. ***Ak sa zvýši účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia, toto zvýšenie je pripísané priamo vlastnému imaniu pod nadpisom prebytkov z prehodnotenia. Zvýšenie je však potrebné vykázať v zisku a strate v rozsahu, v ktorom dochádza k zrušeniu zníženia majetku, ktorý bol predtým vykázaný v zisku alebo strate.***

40. ***Ak sa účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, toto zníženie sa vykazuje v zisku alebo strate. Toto zníženie je však odpísané priamo z vlastného imania ako prebytok z prehodnotenia vo výške úverového zostatku prebytku z prehodnotenia ohľadom daného majetku.***

41. Prebytok z prehodnotenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorý je zahrnutý do vlastného imania, možno previesť do nerozdelených ziskov po ukončení vykazovania majetku. To môže znamenať prevedenie prebytku v plnej výške pri vyňatí alebo vyradení majetku. Časť tohto prebytku však možno previesť aj vtedy, ak 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 z prebytku z precenenia do nerozdelených ziskov sa nevykonávajú cez zisk alebo stratu.

42. Účinky daní na prípadný zisk z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení sú vykazované a zverejňované v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*.

Odpisovanie

43. ***Všetky súčasti položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorej obstarávacia cena tvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky, sa odpisujú osobitne.***

44. Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, rozvrhne jednotka na ich významné časti a tieto časti následne osobitne odpíše. Napríklad môže byť vhodné osobitne odpisovať kostru a motor lietadla nezávisle od toho, či sú vlastnené alebo sú predmetom finančného lízingu.

45. Významná časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže mať rovnakú dobu použiteľnosti a môže sa na ňu vzťahovať rovnaká metóda odpisovania ako na inú významnú časť rovnakej položky. Pri výpočte odpisových nákladov možno takéto časti zoskupovať.

46. Ak jednotka odpisuje určitú časť položky nehnuteľností, strojov a zariadení osobitne, osobitne odpisuje tiež zvyšok danej položky. Tento zvyšok tvoria tie časti položky, ktoré sú jednotlivo nevýznamné. Ak sa na tieto časti vzťahujú rôzne očakávania zo strany jednotky, je ich potrebné odpisovať spôsobom, ktorý čo najvernejšie reprezentuje predpokladaný režim spotreby a/alebo dobu životnosti týchto častí.

47. Jednotka môže osobitne odpisovať aj tú časť položky, ktorej obstarávacia cena netvorí významnú časť celkovej obstarávacej ceny položky

48. ***Odpisové náklady za každé obdobie je vykazované v zisku alebo strate, s výnimkou prípadov, ak je zahrnutý do účtovnej hodnoty iného majetku.***

49. Odpisový náklad za obdobie sa zvyčajne vykazuje ako zisk alebo strata. Niekedy sú však budúce ekonomické úžitky zahrnuté v majetku spotrebované na tvorbu iného majetku. V takom prípade predstavuje odpisový náklad súčasť obstarávacej ceny iného majetku a je zahrnutý do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad odpisovanie výrobných strojov a zariadení sa zahrnie do nákladov na premenu zásob (pozri IAS 2). Podobne odpis 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 suma a doba odpisovania

50. ***Odpisovateľnú sumu majetku je potrebné rozvrhnúť na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe.***

▼M5

51. ***Reziduálna hodnota a doba použiteľnosti majetku by sa mali preverovať najmenej na konci 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 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.***

52. Odpisovanie sa vykazuje aj vtedy, ak je reálna hodnota majetku vyššia ako jeho účtovná hodnota, pokiaľ jeho účtovnú hodnoty neprevyšuje jeho reziduálna hodnota. Oprava a údržba majetku nevylučuje jeho odpisovanie.

53. Odpisovateľná suma majetku sa stanoví po odpočítaní jeho reziduálnej hodnoty. V praxi je reziduálna hodnota majetku často nevýznamná, a preto netvorí pri výpočte odpisovateľnej hodnoty významnú položku.

54. Reziduálna hodnota majetku sa môže zvýšiť na sumu, ktorá sa rovná alebo je vyššia ako jeho účtovná hodnota. V takom prípade sa účtuje odpisový náklad majetku v nulovej hodnote dovtedy, kým sa jeho reziduálna hodnota nezníži na sumu nižšiu ako účtovná hodnota majetku.

55. Odpisovanie majetku sa začína vtedy, ak je sprístupnený na používanie, t. j. s presunom na miesto a dokončením jeho premeny do stavu, ktorý je potrebný na jeho prevádzkovanie v súlade so zámerom manažmentu. Odpisovanie majetku sa končí ukončením jeho vykazovania. To znamená, že odpisovanie majetku sa nekončí, ak sa nevyužíva, ani na základe jeho vyňatia z aktívneho používania a držania na vyradenie a to až dovtedy, kým sa majetok v plnej výške neodpíše. Pri uplatňovaní metód odpisovania sa však v prípade, že sa nevyrába, môže odpisový náklad rovnať nule.

56. Budúce ekonomické úžitky spájajúce sa s majetkom sú založené predovšetkým na využívaní tohto majetku jednotkou. Niektoré faktory, ako je technické alebo komerčné zastaranie a fyzické opotrebenie počas doby, keď sa majetok nevyužíva, však majú často za následok znížené ekonomické úžitky z majetku v porovnaní s očakávaniami. Následne, pri určovaní doby použiteľnosti majetku je potrebné zohľadniť všetky nasledujúce faktory:

(a) očakávané využitie majetku. Toto využitie je dané očakávanou kapacitou alebo fyzickým výstupom z majetku.

(b) očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí od prevádzkových faktorov ako je počet pracovných zmien, počas ktorých sa majetok používa a režim údržby a opráv ako aj úroveň údržby a starostlivosti o majetok v čase, keď sa nevyužíva.

(c) technické alebo komerčné zastaranie vyplývajúce zo zmien alebo vylepšení vo výrobe alebo zo zmeny v dopyte po výrobku na trhu alebo z výstupu servisu majetku.

(d) zo zákona vyplývajúce alebo podobné obmedzenia týkajúce sa spôsobu používania majetku, ako napríklad dátumy splatnosti príslušných lízingov.

57. Doba použiteľnosti majetku sa definuje na základe očakávanej užitočnosti majetku pre jednotku. Zásady riadenia majetku jednotky môžu zahŕňať jeho vyradenie po stanovenej dobe alebo po spotrebovaní určitej časti budúcich ekonomických úžitkov, ktoré sa s majetkom spájajú. Doba použiteľnosti majetku môže byť preto kratšia ako jeho ekonomická životnosť. Odhad doby použiteľnosti majetku je vecou posúdenia založeného na skúsenostiach jednotky s podobným majetkom.

58. Pozemky a budovy predstavujú samostatný majetok a účtujú sa samostatne, a to aj vtedy, ak boli získané spolu. Pozemky majú, s určitými výnimkami, ako sú kameňolomy a plochy určené na zriadenie skládok odpadov, 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 sumy budovy.

59. Ak obstarávacia cena pozemkov zahŕňa náklady na vyčistenie, odvoz materiálu a sanáciu plôch, odpisuje sa táto časť obstarávacej ceny počas doby prospechu, ktorý vzniká z týchto nákladov. V niektorých prípadoch môže mať obmedzenú dobu použiteľnosti aj samotný pozemok. V takých prípadoch je odpisovaný spôsobom, ktorý odráža očakávané úžitky z tohto pozemku.

Metóda odpisovania

60. ***Použitá metóda odpisovania odráža spôsob, akým jednotka spotrebuje budúce ekonomické úžitky z majetku.***

61. ***Použitá metóda odpisovania danej položky majetku by sa mala preverovať najmenej na konci každého finančného roka, a pokiaľ sa výrazne zmenil očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov***

▼M5

z majetku, je potrebné zmeniť metódu tak, aby odrážala túto zmenu režimu spotreby. Takáto zmeny sa účtujú ako zmena v účtovnom odhade v zmysle IAS 8.

62. Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe existujú rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu, metódu zrýchleného odpisovania a metódu výrobných jednotiek. 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 metóde výrobných jednotiek je výška nákladov daná predpokladaným využitím alebo výstupom. Pri výbere metódy odpisovania jednotka zohľadňuje tú, ktorá najlepšie odráža predpokladaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku Zvolenú metódu odpisovania je potrebné uplatňovať konzistentne od obdobia k obdobiu, s výnimkou prípadov, ak sa zmení očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov.

Zníženie hodnoty

63. Pri analýze, či došlo k zníženiu hodnoty položky nehnuteľností, strojov a zariadení, sa uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Uvedený štandard vysvetľuje, ako jednotka preveruje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako určuje spätne získateľnú sumu majetku, a kedy vykazuje alebo zrušuje vykazovanie straty zo zníženia hodnoty.

64. IAS 22 *Podnikové kombinácie* vysvetľuje spôsob účtovania straty zo zníženia hodnoty vykázanej pred koncom prvého ročného účtovného obdobia, ktoré začína po podnikovej kombinácii, ktorá predstavuje akvizíciu.

Kompenzácia za zníženie hodnoty

65. ***Kompenzácia od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, u ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli poskytnuté, je zahrnutá do zisku alebo straty ku dňu, kedy sa táto kompenzácia stane pohľadávkou.***

66. Zníženie hodnoty alebo strata položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, súvisiace reklamácie alebo kompenzačné platby od tretích osôb a následné nákupy alebo zhotovenie v rámci obnovy majetku sa považujú za samostatné hospodárske udalosti a účtujú sa samostatne nasledovným spôsobom:

(a) zníženia hodnoty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení sa účtujú v súlade s IAS 36;

(b) ukončenie vykazovania položiek nehnuteľností, strojov a zariadení na základe vyňatia alebo vyradenia sa určuje v súlade s týmto štandardom;

(c) kompenzácie od tretích osôb za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, u ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli poskytnuté, sa zahrnú do zisku alebo straty ku dňu, kedy sa daná kompenzácia stane pohľadávkou;

a

(d) obstarávacia cena položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli rekonštruované, kúpené alebo zhotovené v rámci obnovy majetku, sa určuje v súlade s týmto štandardom.

UKONČENIE VYKAZOVANIA

67. ***U položky nehnuteľností, strojov a zariadení dôjde k ukončeniu vykazovania v jej účtovnej hodnote za nasledujúcich okolností:***

(a) ***pri vyradení;***

alebo

(b) ***ak sa s používaním ani vyradením danej položky nespájajú žiadne očakávané budúce ekonomické úžitky.***

68. ***Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa zahrnie do zisku alebo straty k dátumu ukončenia vykazovania danej položky (ak IAS 17, v súvislosti s predajom a spätným lízingom, nevyžaduje inak). Zisky v tejto súvislosti sa neklasifikujú ako výnos.***

69. K vyradeniu položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže dôjsť rôznymi spôsobmi (napr. predajom, dohodou o finančnom lízingu alebo darovaním). Na určenie dátumu vyradenia položky sa vzťahujú kritériá vykazovania zisku z predaja tovaru v IAS 18 *Výnos*. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia IAS 17.

▼M5

70. Ak jednotka, v zmysle zásady vykazovania v odseku 7, vykazuje náklady na obnovu častí položky nehnuteľností, strojov a zariadení v rámci účtovnej hodnoty tejto položky, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty vymenených častí nezávisle od toho, či boli tieto vymenené časti odpisované samostatne alebo nie. Ak jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu vymenenej časti, môže použiť ako indíciu obstarávacej ceny vymenenej časti v čase jej obstarania alebo zhotovenia náklady na obnovu majetku.

71. ***Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa určuje ako rozdiel medzi prípadnými výslednými výnosmi z vyradenia a účtovnou hodnotou danej položky.***

72. Pohľadávka na odmenu pri vyradení položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa prvotne vykáže v reálnej hodnote danej položky. Pri odloženej platbe za položku sa prijatá odmena prvotne vykáže v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi menovitou sumou odmeny a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa vykazuje v zmysle IAS 18 ako výnos z úrokov, ktorý tak predstavuje efektívny výnos z pohľadávky.

ZVEREJŇOVANIE

73. ***Pre každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení účtovná závierka zverejní:***

(a) ***použitý oceňovací základ na určenie hrubej účtovnej hodnoty;***

(b) ***použité metódy odpisovania;***

(c) ***doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;***

(d) ***hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy hmotného majetku (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;***

a

(e) ***porovnanie účtovnej hodnoty k začiatku a ku koncu obdobia, zahŕňajúc:***

(i) ***prírastky;***

(ii) ***vyradenia;***

(iii) ***akvizície cez podnikové kombinácie;***

(iv) ***zvýšenia alebo zníženia na základe precenení v zmysle odsekov 31, 39 a 40 a na základe strát zo zníženia hodnoty, ktoré boli vykázané alebo zrušené priamo vo vlastnom imaní v súlade s IAS 36;***

(v) ***straty zo zníženia hodnoty vykázané v súlade s IAS 36 ako zisk alebo strata,***

(vi) ***straty zo zníženia hodnoty, ktoré boli v zmysle IAS 36 zrušené v zisku alebo strate;***

(vii) ***odpisovanie;***

(viii) ***výsledné výmenné rozdiely vyplývajúce z prevodu účtovnej závierky z funkčnej meny do inej meny prezentácie, vrátane prevodu zahraničnej prevádzky do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;***

a

(ix) ***iné zmeny.***

74. ***V účtovnej závierke je tiež potrebné zverejniť:***

(a) ***existenciu a sumy obmedzení vlastníckych práv, ako aj nehnuteľnosti, stroje a zariadenia založené ako ručenie za záväzky;***

(b) ***sumu výdavkov vykázaných v účtovnej hodnote položky nehnuteľností, strojov a zariadení počas zhotovovania;***

(c) ***sumu zmluvných záväzkov na akvizíciu nehnuteľností, strojov a zariadení;***

a

(d) ***ak to nie je osobitne zverejnené priamo vo výkaze ziskov a strát, sumu kompenzácie poskytnutej tretími osobami za položky nehnuteľností, strojov a zariadení zahrnuté v zisku alebo strate, u ktorých došlo k zníženiu hodnoty, stratili sa alebo boli poskytnuté.***

75. Výber metódy odpisovania a odhad doby použiteľnosti majetku sú vecou posúdenia. Preto zverejnenie uplatňovaných 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. V tejto súvislosti je ďalej potrebné zverejniť:

▼M5

(a) odpisovanie za obdobie, či už vykazované v zisku alebo strate alebo ako súčasť obstarávacej ceny iného majetku;

a

(b) sumu akumulovaných odpisov ku koncu obdobia.

76. V zmysle IAS 8 jednotka zverejní charakter a účinok zmeny v účtovnom odhade, ktorá má významný účinok v bežnom období, alebo pri ktorej sa očakáva, že bude mať účinok v nasledujúcich obdobiach. Pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môže takéto zverejnenie vyplynúť zo zmien v odhadoch týkajúcich sa:

(a) reziduálnych hodnôt;

(b) odhadovaných nákladov na demontáž, odstránenie alebo rekonštrukciu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

(c) doby použiteľnosti;

a

(d) metód odpisovania.

77. ***Ak sa položky nehnuteľností, strojov a zariadení vykazujú v precenených hodnotách, je potrebné zverejniť:***

(a) ***dátum účinnosti precenenia;***

(b) ***či sa na precenení zúčastnil nezávislý odhadca;***

(c) ***použité metódy a významné predpoklady, z ktorých sa vychádzalo pri stanovení odhadov reálnych hodnôt položiek;***

(d) ***do akej miery boli reálne hodnoty položiek určené priamo na základe zistiteľných cien na aktívnom trhu alebo na základe aktuálnych nezávislých trhových transakcií, alebo či boli odhadnuté s použitím iných techník oceňovania;***

(e) ***účtovnú hodnota každej precenenej triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá by bola vykázaná, ak by sa majetok účtoval v súlade s nákladovým modelom;***

a

(f) ***prebytok z precenenia s uvedením zmeny za obdobie a všetky prípadné obmedzenia vzťahujúce sa na rozdelenie zostatku akcionárom.***

78. Okrem informácií požadovaných v častiach (iv)-(vi) odseku 73, bod (e), zverejňuje jednotka informácie o znížení hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s požiadavkami IAS 36.

79. Pre používateľov účtovnej závierky môžu byť užitočné aj nasledujúce informácie:

a) účtovná hodnota dočasne nevyužitých nehnuteľností, strojov a zariadení;

(b) hrubá účtovná hodnota všetkých plne odpísaných nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa aj naďalej používajú;

(c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sú vyňaté z aktívneho používania a sú držané na vyradenie;

a

(d) pri použití nákladového modelu, reálna hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení, ak sa významne líši od účtovnej hodnoty.

Jednotkám sa preto odporúča, aby zverejňovali aj tieto sumy.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

80. ***Požiadavky odsekov 24-26 týkajúce sa prvotného ocenenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení získanej výmennou transakciou majetku sa uplatňujú perspektívne len na budúce transakcie.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

81. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnos.***

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

82. Tento štandard nahrádza IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný z roku 1998).

83. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:

▼**M5**

(a) SIC-6: *Náklady na modifikáciu 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 generálnu opravu*.

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. Znenie IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného vykazovania* a jeho sprievodné dokumenty sa mení nasledovne:

Znenie odseku 24 v IFRS 1 sa mení nasledovne:

24 V prípade, ak sa dcérska spoločnosť stane prvouplatňovateľom neskôr ako jej materská spoločnosť, oceňuje dcérska spoločnosť vo svojej individuálnej účtovnej závierke svoj majetok a záväzky buď:

…

(b) v ich účtovnej hodnote v zmysle ostatných ustanovení tohto štandardu, pričom sa vychádza z dátumu, kedy dcérska spoločnosť začala uplatňovať štandardy medzinárodného finančného vykazovania. Tieto účtovné hodnoty sa môžu líšiť od hodnôt opísaných v bode (a):

…

(ii) ak sa uplatňované účtovné metódy v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti líšia od účtovných metód uplatňovaných v konsolidovanej účtovnej závierke. Dcérska spoločnosť môže napríklad ako účtovnú metódu uplatňovať nákladový model uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, zatiaľ čo skupina používa preceňovací model.

A2. Znenie odseku 21 v IAS 14 *Vykazovanie segmentu* sa mení nasledovne:

21. Oceňovanie majetku segmentu a záväzkov zahŕňa opravy predchádzajúcich účtovných hodnôt identifikovateľného majetku segmentu a záväzkov segmentu jednotky nadobudnutých v podnikovej kombinácii a zaúčtovaných ako nákup, a to aj vtedy, ak boli tieto opravy vykonané len za účelom zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú zaznamenané v individuálnej účtovnej závierke ani materskej ani dcérskej spoločnosti. Podobne ak boli nehnuteľnosti, stroje a zariadenia precenené následne po nadobudnutí v súlade s preceňovacím modelom podľa IAS 16, potom sú tieto precenenia zohľadnené v ocenení majetku segmentu.

A3. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A4. Znenie IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa mení nasledovne:

Znenie odsekov 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 v tomto štandarde sa mení nasledovne:

4. Tento štandard platí pre majetok, ktorý sa v zmysle iných štandardov, napríklad v rámci preceňovacieho modelu v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, účtuje v sume precenenia (reálna hodnota). Pri určení toho, či mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty preceneného majetku, sa však vychádza zo základu, ktorý bol použitý na stanovenie reálnej hodnoty:

…

9. ***Pri analýze, či jestvujú náznaky možného zníženia hodnoty majetku, berie jednotka do úvahy aspoň nasledujúce indície:***

…

Interné zdroje informácií

…

(f) ***či počas daného obdobia došlo k významným zmenám s nepriaznivým účinkom pre jednotku, alebo či sa takéto zmeny očakávajú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobe, akým sa majetok používa alebo podľa očakávania bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú majetok, ktorý sa nevyužíva, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činnosti, ku ktorej majetok patrí a plány na vyradenie majetku v skoršom termíne, ako sa predtým očakávalo;***

a

…

▼M5

37. ***Budúce peňažné toky v súvislosti s majetkom je potrebné odhadnúť na základe súčasného stavu tohto majetku. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahŕňať odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:***

…

(b) ***budúcich nákladov na rozšírenie, výmenu častí alebo opravu majetku.***

38. Keďže sa budúce peňažné toky odhadujú na základe súčasného stavu majetku, jeho použiteľná hodnota neodráža:

…

(b) budúce náklady na rozšírenie, výmenu častí alebo opravy majetku alebo príslušné budúce úžitky z týchto budúcich nákladov.

41. Ak jednotke vznikajú náklady na rozšírenie, výmenu častí alebo opravy majetku, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z týchto nákladov (pozri prílohu A príklad 6).

42. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce náklady na bežnú údržbu majetku.

59. ***Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykazuje ako náklady vo výkaze ziskov a strát, s výnimkou prípadov, keď sa daný majetok na základe iného štandardu (napríklad v súlade s preceňovacím modelom v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) účtuje v precenenej hodnote. Všetky straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa v súlade s ustanoveniami tohto iného štandardu posudzujú ako zníženie z precenenia.***

96. ***Pri analýze, či existujú náznaky, že vykázaná strata zo zníženia hodnoty majetku za predchádzajúce roky už neexistuje alebo mohlo dôjsť k jej zníženiu, zvažuje jednotka minimálne nasledujúce indície:***

…

Interné zdroje informácií

(d) ***či počas daného obdobia došlo k významným zmenám s priaznivým účinkom na jednotku, alebo či sa takéto zmeny očakávajú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobe, akým sa majetok používa alebo podľa očakávania bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú vynaložené náklady v danom období na rozšírenie, výmenu častí alebo opravy majetku alebo záväzok ukončenia alebo reštrukturalizácie činnosti, ku ktorej tento majetok patrí;***

a

…

9. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku je okamžite vykazované ako výnos vo výkaze ziskov a strát, s výnimkou prípadov, keď sa daný majetok na základe iného štandardu (napríklad v súlade s preceňovacím modelom v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) účtuje v precenenej hodnote. Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa posudzuje v súlade s ustanoveniami tohto iného štandardu ako zvýšenie z precenenia.***

A5. Ruší sa poznámka pod čiarou v bode (a) odseku 14 v IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

A6. Znenie IAS 38 *Nehmotný majetok* sa mení nasledovne:

Úvod

Ruší sa odsek 7.

Štandard

Odsek 7 je doplnený o nasledujúcu definíciu:

Špecifická hodnota jednotky je súčasná hodnota peňažných tokov, ktoré jednotka očakáva z ďalšieho používania majetku a z jeho vyradenia po skončení doby použiteľnosti alebo z úhrady záväzku.

V odseku 7 sa menia nasledujúce definície:

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu, znížená o jeho reziduálnu hodnotu.

Obstarávacia cena je zaplatená suma peňazí alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej odmeny, ktorá je poskytnutá za účelom obstarania majetku v čase jeho obstarania alebo výroby.

▼M5

Reziduálna hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, získanie ktorej jednotka v súčasnosti očakáva z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na jeho vyradenie, ak bol tento majetok dlhšie používaný a jeho stav zodpovedá očakávanému stavu ku koncu jeho doby použiteľnost,.

Doba použiteľnosti je:

a) ***obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude jednotke k dispozícii na používanie; alebo***

(b) ***počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých tvorbu z daného majetku jednotka očakáva.***

Znenie odseku 18 a nadpis hneď pred týmto odsekom sa menia nasledovne:

Vykazovanie a oceňovanie

18. Aby bolo možné vykázať danú položku ako nehmotný majetok, musí jednotka preukázať, že táto položka spĺňa:

a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 7-17);

a

(b) kritériá vykazovania stanovené v tomto štandarde (pozri odseky 19-55).

To zahŕňa počiatočné náklady, ktoré vznikli v súvislosti obstaraním alebo interným vytvorením nehmotného majetku a následné náklady na rozšírenie, výmenu častí alebo opravu tohto majetku.

Pridáva sa odsek 18A.

18A. Vzhľadom na svoj charakter nie je nehmotný majetok často predmetom rozšírenia ani výmeny jeho častí. Väčšina následných výdavkov v súvislosti s nehmotným majetkom má preto skôr charakter zvyšovania budúcich ekonomických úžitkov z existujúceho nehmotného majetku a nespĺňa tak definíciu nehmotného majetku ani súvisiace kritériá vykazovania, ako ich stanovuje tento štandard. Okrem toho je často zložité priradiť takéto následné výdavky priamo konkrétnemu nehmotnému majetku, teda nie podniku ako celku. Preto sa následné výdavky, teda výdavky vynaložené po prvotnom vykázaní kúpeného nehmotného majetku alebo po dokončení interne vytvoreného nehmotného majetku, vykazujú v účtovnej hodnote nehmotného majetku. V súlade s odsekom 51 sa následné výdavky na obchodné značky, názvy novín, vydavateľské názvy, zoznamy zákazníkov a položky, ktoré sú vo svojej podstate podobné (či už obstarané externe alebo interne vytvorené) vždy vykazujú ako zisk alebo strata, aby sa tak predišlo vykazovaniu interne vytvoreného goodwillu.

Znenie odseku 24 sa mení nasledovne:

24. Obstarávacia cena nehmotného majetku zahŕňa:

a) nákupnú cenu, vrátane dovozných ciel a neodpočítateľných daní po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

a

(b) všetky priamo priraditeľné náklady v súvislosti s prípravou nehmotného majetku na jeho zamýšľané použitie.

Pridávajú sa odseky 24A-24D.

24A. Príklady priamo priraditeľných nákladov:

a) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) v priamej súvislosti so sprevádzkovaním majetku;

a

(b) poplatky za súvisiace služby.

24B. Príklady nákladov, ktoré nie sú súčasťou obstarávacej ceny nehmotného majetku:

a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a podporu predaja);

(b) náklady na bežnú činnosť v novej lokalite alebo s novou skupinou zákazníkov (vrátane nákladov na zaškolenie personálu);

a

(c) administratívne a iné režijné náklady všeobecného charakteru.

24C. Vykazovanie obstarávacej ceny v účtovnej hodnote nehmotného majetku končí s jeho premenou do stavu potrebného na jeho prevádzkovanie v súlade so zámerom manažmentu. Preto sa do účtovnej

▼M5

hodnoty tohto majetku nezahŕňajú náklady na jeho využívanie alebo opakované sprevádzkovanie. Do účtovnej hodnoty nehmotného majetku sa napríklad nezahŕňajú nasledujúce náklady:

(a) náklady počas obdobia, kým sa už prevádzkyschopný majetok nezačne využívať v súlade so zámerom manažmentu;

a

(b) počiatočné prevádzkové straty majetku, napríklad dovtedy, kým sa nezvýši dopyt po majetku.

24D. V súvislosti s vývojom nehmotného majetku dochádza aj k určitým činnostiam, ktoré nesúvisia s premenou tohto majetku do stavu potrebného na jeho prevádzkovanie spôsobom, ktorý určil manažment. Tieto vedľajšie prevádzky sa môžu vyskytovať tak pred, ako aj počas činností súvisiacich s vývojom. Keďže príležitostné činnosti nie sú potrebné na premenu majetku do stavu potrebného na ich prevádzkovanie v súlade so zámerom manažmentu, výnosy a príslušné náklady vedľajších prevádzok sa vykazujú ako zisk alebo strata a začlenia sa do príslušných klasifikácií nákladov a výnosov.

Znenie odseku 34 sa mení nasledovne:

34. Je možné obstarať jednu alebo viac položiek nehmotného majetku výmenou za nepeňažný majetok alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca analýza sa jednoducho týka výmeny jednej položky nepeňažného majetku za inú, platí však pre všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takéhoto nehmotného majetku sa oceňuje v reálnej hodnote, s výnimkou prípadov, ak (a) má daná výmenná transakcia nekomerčný charakter, alebo (b) nemožno spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu získaného ani poskytnutého majetku. Získaný majetok sa týmto spôsobom oceňuje aj vtedy, ak jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie poskytnutého majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, dôjde k oceneniu jeho obstarávacej ceny na základe účtovnej hodnoty poskytnutého majetku.

Pridávajú sa odseky 34A a 34B:

34A. Pri určení toho, či má výmenná transakcia komerčný charakter, vychádza jednotka z predpokladaného rozsahu zmeny budúcich peňažných tokov v dôsledku transakcie. Výmenná transakcia má komerčný charakter vtedy, ak:

(a) konfigurácia peňažných tokov (ich riziko, časový priebeh a sumy) získaného majetku sa líši od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;

alebo

(b) je dôsledkom transakcie zmena špecifickej hodnoty tej časti činností jednotky, ktorej sa transakcia týka;

a

(c) rozdiel v zmysle bodu (a) alebo (b) je vo vzťahu k reálnej hodnote majetku významný.

Za účelom stanovenia, či má daná výmenná transakcia komerčný charakter, musí špecifická hodnota tej časti činností jednotky, ktorých sa týka transakcia, zodpovedať peňažným tokom po zdanení. Výsledok týchto analýz je natoľko jednoznačný, že jednotka nemusí v tejto súvislosti vykonávať ďalšie podrobné výpočty.

34B. Odsek 19 v bode (b) stanovuje pre vykazovanie nehmotného majetku podmienku, aby bola spoľahlivo oceniteľná obstarávacia cena majetku. Reálnu hodnotu nehmotného majetku, na ktoré nemožno vzťahovať žiadne porovnateľné trhové transakcie, možno spoľahlivo oceniť vtedy, ak (a) pre daný majetok neexistuje významný rozptyl v odhadoch jeho reálnej hodnoty, alebo (b) je možné pravdepodobnosť rôznych odhadov reálne vyhodnotiť a použiť pri odhade reálnej hodnoty. Ak môže jednotka spoľahlivo určiť reálnu hodnotu či už získaného alebo poskytnutého majetku, použije sa na ocenenie obstarávacej ceny získaného majetku reálna hodnota poskytnutého majetku, pokiaľ je reálna hodnota získaného majetku oveľa evidentnejšia.

Ruší sa odsek 35.

Znenie odseku 54 sa mení nasledovne:

54. Obstarávacia cena interne vytvoreného nehmotného majetku zahŕňa všetky priamo priraditeľné náklady na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku do stavu, kedy ho možno začať využívať v súlade so zámerom spôsobom, ktorý určil manažment. Príklady priamo priraditeľných nákladov:

▼M5

(a) náklady na materiály a služby, ktoré sa použili alebo spotrebovali pri vytvorení nehmotného majetku;

(b) náklady na zamestnanecké požitky (v zmysle IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vyplývajúce z vytvorenia nehmotného majetku;

(c) poplatky za registráciu zákonného práva;

a

(d) amortizácia patentov a licencií, ktoré sa využili pri vytváraní nehmotného majetku.

IAS 23 *Náklady na prijaté pôžičky a úvery* stanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti obstarávacej ceny interne vytvoreného nehmotného majetku.

Ruší sa nadpis pred odsekmi 60-62.

Rušia sa odseky 60 a 61.

Ruší sa odsek 62, pričom jeho obsah sa presúva do odseku 18A.

Znenie nadpisu pred odsekom 63 sa mení nasledovne:

Oceňovanie po vykázaní

Znenie odsekov 76 a 77 sa mení nasledovne:

76. ***Ak sa zvýši účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia, toto zvýšenie je účtované priamo vo vlastnom imaní ako prebytok z precenenia. Zvýšenie je vykazované v zisku alebo strate v rozsahu, v ktorom zrušuje zníženie z precenenia rovnakého majetku, ktorý bol predtým vykazovaný v zisku alebo strate.***

77. ***Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zníži, toto zníženie sa vykazuje ako zisk alebo strata. Toto zníženie je však zaúčtované priamo vo vlastnom imaní ako prebytok z precenenia vo výške akéhokoľvek existujúceho úverového zostatku prebytku z precenenia daného majetku.***

Znenie odsekov 79 a 80 sa mení nasledovne:

79. ***Odpisovateľná suma nehmotného majetku je systematicky rozvrhnutá na dobu jeho použiteľnosti. Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že doba použiteľnosti nehmotného majetku nepresiahne 20 rokov od dátumu, keď majetok začne byť k dispozícii na používanie. Amortizácia začína vtedy, keď majetok začne byť k dispozícii na používanie. Amortizácia končí ukončením vykazovania majetku.***

80. Amortizácia sa vykazuje aj vtedy, ak sa zvýšila, napríklad, reálna hodnota alebo spätne získateľná suma daného majetku. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku sa berie do úvahy viacero faktorov, ako:

(a) očakávané využívanie daného majetku jednotkou, a či by tento majetok mohla efektívne riadiť iná manažérska skupina;

(b) typický výrobný životný cyklus daného majetku a zverejnené informácie o odhadoch doby použiteľnosti podobných druhov majetku s podobným využitím;

(c) potenciál technického, technologického, komerčného a iných druhov zastarania;

(d) stabilita odvetvia, v ktorom sa daný majetok využíva a zmeny v trhovom dopyte po výrobkoch alebo službách, ktoré sa vyrábajú s použitím daného majetku;

(e) očakávané opatrenia konkurentov alebo možných konkurentov;

(f) výška potrebných výdavkov na údržbu, aby bolo možné dosiahnuť očakávané budúce ekonomické úžitky z daného majetku, a schopnosti a zámer jednotky dosiahnuť túto úroveň;

(g) dĺžka riadenia majetku a zo zákona vyplývajúce alebo podobné obmedzenia vzťahujúce sa na jeho používanie, napríklad dátumy splatnosti súvisiacich lízingov;

a

(h) či je doba použiteľnosti daného majetku závislá od doby použiteľnosti iného majetku jednotky.

Znenie odsekov 88-90 sa mení nasledovne:

88. ***Použitá metóda odpisovania odráža spôsob, akým jednotka spotrebuje budúce ekonomické úžitky z majetku. Ak tento spôsob nemožno spoľahlivo určiť, je potrebné používať lineárnu metódu. Odpisové zaťaženie za každé obdobie sa vykazuje v zisku alebo strate s výnimkou prípadov, keď iný štandard povoľuje alebo vyžaduje, aby bolo zahrnuté do účtovnej hodnoty iného majetku.***

▼M5

89. Na rozvrhnutie odpisovateľnej hodnoty majetku na dobu jeho použiteľnosti na systematickom základe existujú rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú lineárnu metódu, metódu zrýchleného odpisovania a metódu výrobných jednotiek. Výber metódy odpisovania závisí od očakávaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z daného majetku a zvolenú metódu je potrebné uplatňovať konzistentne od obdobia k obdobiu, s výnimkou prípadov, ak sa zmení očakávaný režim spotreby budúcich ekonomických úžitkov. Len výnimočne však jestvujú presvedčivé argumenty v prospech inej metódy odpisovania nehmotného majetku, ktorá by viedla k nižšej sume akumulovanej amortizácie ako pri použití lineárnej metódy.

90. Amortizácia sa zvyčajne vykazuje v zisku alebo strate. Niekedy sa však budúce ekonomické úžitky, ktoré sa spájajú s majetkom, spotrebujú na tvorbu iného majetku. V takom prípade predstavujú náklady na odpisy súčasť obstarávacej ceny tohto iného majetku a sú zahrnuté do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku, ktorý sa využíva vo výrobnom procese, je zahrnutá do účtovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Znenie odseku 93 sa mení nasledovne:

93. Pri odhadoch reziduálnej hodnoty majetku sa vychádza zo spätne získateľnej sumy pri vyradení na základe cien prevládajúcich k dátumu odhadu pri predaji podobného majetku, ktorý dospel ku koncu svojej doby použiteľnosti, a ktorý sa využíval podobným spôsobom. Reziduálna hodnota sa prehodnocuje najmenej ku koncu každého finančného roka. Zmena reziduálnej hodnoty majetku sa účtuje ako zmena v účtovnom odhade v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.*

Pridáva sa odsek 93A.

93A. Reziduálna hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť na sumu, ktorá sa rovná alebo je vyššia ako účtovná hodnota majetku. V takom prípade sa účtujú náklady na odpisy majetku v nulovej hodnote dovtedy, kým sa jeho reziduálna hodnota nezníži na sumu nižšiu ako jeho účtovná hodnota.

Znenie odsekov 94 a 95 sa mení nasledovne:

94. ***Doba odpisovania a metóda odpisovania sa prehodnocuje najmenej ku koncu každého fiannčného roka. Ak sa očakávaná doba použiteľnosti majetku významne líši od predchádzajúcich odhadov, je potrebné primerane upraviť dobu odpisovania. Ak došlo k zmene očakávaného režimu spotreby budúcich ekonomických úžitkov z majetku, je potrebné zmeniť metódu odpisovania tak, aby čo najlepšie odrážala túto zmenu režimu spotreby. Takéto zmeny sa účtujú ako zmeny v účtovných odhadoch v zmysle IAS 8.***

95. ***Počas doby životnosti nehmotného majetku môže byť zistené, že odhad jeho doby použiteľnosti je nevhodný. Napríklad vykázanie straty zo zníženia hodnoty môže naznačovať, že je potrebné zmeniť dobu odpisovania.***

Znenie odsekov 103 a 104 sa mení nasledovne:

103. ***K ukončeniu vykazovania nehmotného majetku dochádza:***

(a) ***pri vyradení;***

alebo

(b) ***ak sa s používaním ani vyradením majetku nespájajú žiadne budúce ekonomické úžitky.***

104. ***Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa určuje ako rozdiel medzi prípadným výsledným výnosom z vyradenia a účtovnou hodnotou daného majetku. Je zahrnutý do zisku alebo straty k dátumu ukončenia vykazovania majetku (ak IAS 17, v súvislosti s predajom a spätným lízingom, nevyžaduje inak). Zisky v tejto súvislosti sa nevykazujú ako výnos.***

Pridávajú sa odseky 104A-104C.

104A. K vyradeniu nehmotného majetku môže dôjsť rôznymi spôsobmi (napr. predajom, dohodou o finančnom lízingu alebo darovaním). Na určenie dátumu vyradenia takéhoto majetku sa vzťahujú kritériá vykazovania zisku z predaja tovaru v IAS 18 *Výnos*. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia IAS 17.

104B. Ak jednotka v zmysle zásady vykazovania v odseku 19 vykazuje náklady na obnovu častí nehmotného majetku v rámci účtovnej hodnoty tohto majetku, potom ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty vymenenej časti. Ak jednotka nemôže určiť účtovnú

▼M5

hodnotu vymenenej časti, možno použiť ako indíciu obstarávacej ceny vymenenej časti v čase jej obstarania alebo interného vytvorenia náklady na obnovu majetku.

104C. Pohľadávka na odmenu pri vyradení nehmotného majetku sa prvotne vykáže v jeho reálnej hodnote. Pri odloženej platbe za nehmotný majetok sa prijatá odmena prvotne vykáže v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi menovitou sumou odmeny a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa vykazuje v zmysle IAS 18 ako výnos z úrokov, ktorý tak predstavuje efektívny výnos z pohľadávky.

Ruší sa odsek 105.

Znenie odseku 106 sa mení nasledovne:

106. Amortizácia nehmotného majetku sa nekončí, ak sa nevyužíva alebo je držaný na vyradenie, a to až dovtedy, kým nie je v plnej výške odpísaný.

V odseku 107 sa ruší veta „***Porovnateľné informácie sa nepožadujú***".

Znenie bodu (e) odseku 111 sa mení nasledovne:

e) ***suma zmluvných záväzkov na nadobudnutie nehmotného majetku.***

Znenie bodu (a)(iii) odseku 113 sa mení nasledovne:

(iii) ***účtovná hodnota, ktorá by bola vykázaná, ak by bola precenená trieda nehmotného majetku vykazovaná v účtovníctve s použitím základného riešenia podľa odseku 63;***

a

Znenie bodu (b) odseku 113 sa mení nasledovne, a ďalej sa v tomto odseku pridáva bod (c):

(b) ***suma prebytku z precenenia nehmotného majetku k začiatku a ku koncu daného obdobia, s uvedením zmien počas tohto obdobia a všetky prípadné obmedzenia vzťahujúce sa na rozdelenie zostatku akcionárom.***

(c) ***použité metódy a významné predpoklady, z ktorých sa vychádzalo pri spracovaní odhadov reálnych hodnôt majetku.***

Pridáva sa odsek 121A.

121A. Požiadavky odsekov 34-34B týkajúce sa prvotného ocenenia nehmotného majetku získaného v rámci výmennej transakcie za iný majetok sa uplatňujú perspektívne len na budúce transakcie.

A7. Znenie SIC-13 *Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné vklady spoločníkov*, sa mení nasledovne:

Znenie odsekov 5 a 6 sa mení nasledovne:

5. Pri uplatnení IAS 31.48 na nepeňažné vklady do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ je spoločník povinný vykázať v zisku alebo strate za dané obdobie časť zisku alebo straty priraditeľnej podielom ostatných spoločníkov na vlastnom imaní, s výnimkou prípadov, ak:

a) sa na SKJ nepreviedli významné riziká a odmeny vlastníctva vloženého nepeňažného majetku(majetkov);

alebo

(b) nemožno spoľahlivo oceniť zisk alebo stratu z nepeňažného vkladu;

alebo

(c) transakcia vkladu nemá komerčný charakter v zmysle definície v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

Ak sa uplatňuje niektorá z výnimiek (a), (b) alebo (c), zisk alebo strata sa považuje za nerealizovanú a preto sa nevykazuje v zisku alebo strate s výnimkou prípadov, keď sa zároveň uplatňuje aj odsek 6.

6. Ak navyše k získaniu podielu na vlastnom imaní SKJ spoločník príjme peňažný alebo nepeňažný majetok, primeraná časť zisku alebo straty z tejto transakcie sa vykáže v zisku alebo strate u spoločníka.

Za odsek s **Dátumom účinnosti** sa vkladajú odseky 14 a 15 v nasledujúcom znení:

14. Úpravy účtovania transakcií s nepeňažnými vkladmi v zmysle odseku 5 sa uplatňujú perspektívne na budúce transakcie.

15. Jednotka uplatní zmeny k tejto interpretácii v zmysle IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje uvedený štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

▼M5

A8. Znenie odsekov 3 až 5 v SIC-21 *Dane z príjmu – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku* sa mení nasledovne:

3. Otázkou je, ako interpretovať výraz „úhrada" v súvislosti s majetkom, ktorý sa neodpisuje (neodpisovateľný majetok), a na ktoré sa vzťahuje preceňovanie v zmysle odseku 31 IAS 16.

4. Táto interpretácia sa uplatňuje aj na investičný majetok, ktorý sa vykazuje v precenenej hodnote podľa IAS 40, odsek 33, avšak považoval by sa za neodpisovateľný, ak by sa uplatňoval IAS 16.

5. Odložené daňové záväzky alebo pohľadávky, ktoré vzniknú z preceňovania neodpisovateľného majetku podľa IAS 16.31, sa oceňujú na základe daňových následkov, ktoré by vyplývali zo spätného získania účtovnej hodnoty daného majetku jeho predajom, nezávisle od oceňovacieho základu na stanovenie účtovnej hodnoty tejto položky. Podobne ak daňový zákon určuje daňovú sadzbu uplatniteľnú na zdaniteľnú sumu z predaja majetku, ktorá je odlišná od sadzby uplatniteľnej na zdaniteľné -sumy na základe využívania daného majetku, je potrebné uplatňovať pri oceňovaní odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok neodpisovateľného majetku prvú z týchto dvoch sadzieb.

A9. [Zmena sa netýka samotných štandardov]

A10. Znenie bodu (d) odseku 9 v SIC-32 *Nehmotný majetok — náklady na webovú stránku* sa mení nasledovne:

(d) štádium prevádzky začína až po dokončení webovej stránky. Výdavky, ktoré vzniknú v tomto štádiu, sa vykazujú ako náklady ku dňu ich vzniku, pokiaľ nespĺňajú kritériá vykazovania v IAS 38.19.

A11. V decembri 2002 zverejnila Rada verejnú predlohu navrhovaných dodatkov k IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a k IAS 38 *Nehmotný majetok*. Navrhované doplnky k IAS 36 a IAS 38 zohľadňujú zmeny rozhodnutí IASB, ktoré prijala v rámci projektu podnikových kombinácií. Pretože uvedený projekt je stále v štádiu rozpracovania, tieto navrhované zmeny nie sú súčasťou znenia doplnkov k IAS 36 a IAS 38 v tejto prílohe.

A12. V júli 2003 zverejnila IASB ED 4 *Vyradenie neobežného majetku a prezentácia ukončovaných výrob*, v ktorom navrhla dodatky k IAS 38 a k IAS 40, *Investičný majetok*. Tieto navrhované úpravy nie sú súčasťou znenia doplnkov k IAS 38 a IAS 40 v tejto prílohe.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 17

Lízingy

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-3
Definície	4-6
Klasifikácia lízingov	7-19
Lízingy v účtovných závierkach nájomcov	20-35
Finančné lízingy	20-32
Prvotné vykazovanie	20-24
Následné ocenenie	25-32
Operatívne lízingy	33-35
Lízingy v účtovných závierkach poskytovateľov lízingu	36-57
Finančné lízingy	36-48
Prvotné vykazovanie	36-38
Následné ocenenie	39-48
Operatívne lízingy	49-57
Transakcie predaja a spätného lízingu	58-66
Prechodné ustanovenia	67-68
Dátum účinnosti	69
Stiahnutie IAS 17 (revidovaný z roku 1997)	70

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 17 (revidovaný z roku 1997) *Lízingy* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

▼M5

CIEĽ

1. Cieľom tohoto štandardu je opísať pre nájomcov a poskytovateľov lízingu vhodné účtovné metódy a zverejnenie používané vo vzťahu k lízingom.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní všetkých lízingov iných než:***

   (a) ***lízingov týkajúcich sa objavenia a spracovania nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov;***

   a

   (b) ***licenčných zmlúv na také položky ako sú hrané filmy, video záznamy, divadelné hry, rukopisy, patenty a autorské práva.***

   Tento štandard sa však neuplatňuje ako základ oceňovania pre:

   (a) ***majetok držaný nájomcami, ktorý je účtovaný ako investície v nehnuteľnostiach (pozri IAS 40 Investície v nehnuteľnostiach);***

   (b) ***investície v nehnuteľnostiach poskytovaný poskytovateľmi lízingu v rámci operatívnych lízingov (pozri IAS 40);***

   (c) ***biologický majetok držaný nájomcami v rámci finančných lízingov (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo);***

   alebo

   (d) ***biologický majetok poskytovaný poskytovateľmi lízingu v rámci operatívnych lízingov (pozri IAS 41).***

3. Tento štandard platí pre zmluvy, ktoré prenášajú právo používať majetok, aj keď sa môžu od poskytovateľa lízingu vyžadovať podstatné služby týkajúce sa prevádzky alebo údržby takéhoto majetku. Tento štandard neplatí pre zmluvy, ktoré sú zmluvami o službách, ktoré neprenášajú právo používať majetok z jednej zmluvnej strany na druhú.

DEFINÍCIE

4. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

   Lízing je zmluva, pomocou ktorej poskytovateľ lízingu prevádza na nájomcu právo používať majetok na dohodnuté časové obdobie výmenou za platbu alebo sériu platieb.

   Finančný lízing je lízing, ktorý prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva majetku. Vlastnícke právo môže, ale nemusí byť nakoniec prevedené.

   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 poskytovateľa lízingu;***

   (c) ***ak nájomca uzavrie novú lízingovú zmluvu na rovnaký alebo rovnocenný majetok s rovnakým poskytovateľom lízingu;***

   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 záväzku strán k základným podmienkam lízingu. K tomuto dátumu:

   (a) ***je lízing klasifikovaný ako operatívny alebo finančný lízing;***

   a

   (b) ***v prípade finančného lízingu sú stanovené sumy, ktoré by mali byť vykázané na začiatku doby lízingu.***

   Začiatok doby lízingu je dátum, od ktorého je nájomca oprávnený vykonávať svoje právo používať prenajatý majetok. Je to dátum prvotného vykázania lízingu (t.j. vykázania majetku, záväzkov, výnosov alebo nákladov vyplývajúcich z lízingu, podľa potreby).

   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, pričom na začiatku lízingu je primerane isté, že nájomca túto opciu využije.

▼**M5**

Minimálne lízingové splátky sú platby počas doby lízingu, ktoré sú alebo môžu byť od nájomcu požadované, s vylúčením podmieneného nájomného, nákladov za služby a dane, ktoré majú byť platené poskytovateľom lízingu, a ktoré sú mu refundované, spoločne s:

(a) ***pre nájomcu, všetkými sumami zaručenými nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom;***

alebo

(b) ***pre poskytovateľa lízingu, akoukoľvek zostatkovou hodnotou garantovanou poskytovateľovi lízingu:***

(i) ***nájomcom;***

(ii) ***osobou spriaznenou s nájomcom;***

alebo

(iii) ***treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s poskytovateľom lízingu, 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 bude uplatnená, minimálne lízingové splátky obsahujú minimálne platby splatné počas doby lízingu až do predpokladaného dátumu využitia tejto kúpnej opcie a platbu požadovanú pri využití tejto opcie.

Reálna hodnota je suma, za ktorú môže byť vymenený majetok, alebo vyrovnaný záväzok v nezávislej transakcii medzi informovanými 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, u ktorých sa očakáva, že budú získané z majetku jedným alebo viacerými používateľmi.***

Doba použiteľnosti je odhadnuté zostávajúce obdobie od začiatku doby lízingu, bez obmedzenia dĺžkou doby lízingu, počas ktorého sa očakáva, že ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku jednotka spotrebuje.

Zaručená zostatková hodnota je:

(a) ***pre nájomcu, tá časť zostatkovej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom (suma záruky je maximálnou sumou, ktorá by sa mohla stať, v každom prípade, splatnou);***

a

(b) ***pre poskytovateľa lízingu, tá časť zostatkovej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s poskytovateľom lízingu, a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky podľa záruky.***

Nezaručená zostatková hodnota je ten podiel zostatkovej hodnoty prenajatého majetku, realizácia ktorého poskytovateľom lízingu nie je zaistená alebo je zaručená len osobou spriaznenou s poskytovateľom lízingu.

Počiatočné priame náklady sú zvýšené náklady, ktoré sú priamo priradené rokovaniu a dojednávaniu lízingu, okrem tých nákladov, ktoré sú vynaložené výrobcom alebo obchodníkmi ako poskytovateľmi lízingu.

Hrubá investícia do lízingu je súhrn:

(a) ***minimálnych lízingových splátok platených poskytovateľovi lízingu v rámci finančného lízingu,***

a

(b) ***nezaručenej zostatkovej hodnoty vzniknutej poskytovateľovi lízingu.***

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) ***investíciou do lízingu.***

▼M5

Implicitná úroková miera lízingu je diskontná miera, ktorá na začiatku lízingu zapríčiňuje, že agregovaná súčasná hodnota (a) minimálnych lízingových splátok a (b) nezaručenej zostatkovej hodnoty sa rovná sume (i) reálnej hodnoty prenajatého majetku a (ii) počiatočných priamych nákladov poskytovateľa lízingu.

Zvýšená úroková sadzba pôžičky nájomcu je úroková miera, ktorú by nájomca musel zaplatiť za podobný lízing alebo, ak sa to nedá určiť, miera, pri ktorej by si mohol nájomca na začiatku lízingu vypožičať finančné prostriedky na nákup majetku, na podobné obdobie a s podobnou zárukou.

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 tokom času (napr. percento budúceho predaja, rozsah budúceho použitia, budúce cenové indexy, budúce trhové úrokové miery).

5. Lízingová zmluva alebo záväzok môže obsahovať ustanovenie o úprave lízingových splátok podľa zmien výrobných alebo obstarávacích nákladov prenajatého majetku alebo podľa zmien ocenenia nákladov alebo hodnoty, akými sú všeobecné cenové hladiny, alebo nákladov poskytovateľa lízingu 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.

6. Definícia lízingu zahŕňa zmluvy na nájom majetku, ktoré obsahujú ustanovenie dávajúce nájomcovi opciu na získanie vlastníckeho práva na majetok, na základe splnenia dohodnutých podmienok. Tieto zmluvy sú niekedy známe ako nájomné kúpne zmluvy.

KLASIFIKÁCIA LÍZINGOV

7. Klasifikácia lízingov prijatá v tomto štandarde je založená na rozsahu, v ktorom riziká a odmeny plynúce z vlastníctva prenajatého majetku spočívajú na nájomcovi alebo poskytovateľovi lízingu. Riziká zahrňujú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania v návratnosti spôsobeného meniacimi sa ekonomickými podmienkami. Odmeny môžu byť reprezentované očakávaním ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti majetku a prírastkom zo zhodnotenia alebo z realizácie zostatkovej hodnoty.

8. ***Lízing je klasifikovaný ako finančný lízing, ak prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva. Lízing je klasifikovaný ako operatívny lízing, ak neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva.***

9. Pretože transakcia medzi poskytovateľom lízingu a nájomcom je založená na lízingovej zmluve medzi nimi, je vhodné použiť zhodné definície. Použitie týchto definícií na rozdielne okolnosti poskytovateľa lízingu a nájomcu môže mať niekedy za následok, že rovnaký lízing je nimi klasifikovaný odlišne. Napríklad k tomu môže dôjsť, ak má poskytovateľ lízingu úžitky zo zostatkovej hodnoty zaručenej osobou, ktorá nie je spriaznená s nájomcom.

10. Či je lízing finančným lízingom alebo operatívnym lízingom, to závisí skôr od obsahu transakcie než od formy zmluvy. (*) Príklady situácií, ktoré by za normálnych okolností individuálne alebo v kombinácii viedli k lízingu klasifikovanému ako finančný lízing, sú:

    (a) lízing prevádza vlastníctvo majetku na nájomcu koncom doby lízingu;

    (b) nájomca má opciu na kúpu majetku za cenu, u ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, kedy sa opcia stáva uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcia bude využitá;

    (c) doba lízingu je na podstatnú časť ekonomickej životnosti majetku, aj keď nedôjde k prevodu vlastníckeho práva;

    (d) na začiatku lízingu je súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok prinajmenšom v podstate celou reálnou hodnotou prenajatého majetku;

    (e) prenajatý majetok má takú zvláštnu podstatu, že bez väčších úprav ho môže použiť len nájomca.

11. Ukazovatele situácií, ktoré by mohli individuálne alebo v kombinácii tiež viesť k lízingu klasifikovanému ako finančný lízing, sú:

    (a) ak nájomca môže zrušiť lízing, straty poskytovateľa lízingu spojené s jeho zrušením znáša nájomca;

(*) Pozri tiež SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu.*

▼M5

(b) prírastky alebo straty z kolísania v reálnej hodnote zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu rovnajúcemu sa výťažku z predaja ku koncu lízingu);

a

(c) nájomca má schopnosť pokračovať v lízingu v sekundárnom období za nájomné, ktoré je podstatne nižšie ako trhové nájomné.

12. Príklady a ukazovatele v odsekoch 10 a 11 nie sú vždy jednoznačné. Ak je z iných funkcií zrejmé, že lízing neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva, je lízing klasifikovaný ako operatívny lízing. To môže nastať napríklad vtedy, ak sa vlastníctvo majetku prevádza na konci lízingu za variabilnú platbu rovnajúcu sa jej aktuálnej reálnej hodnote, alebo ak v dôsledku podmieneného nájomného nájomca nemá v podstate všetky také riziká a odmeny.

13. Klasifikácia lízingu je uskutočnená na začiatku lízingu. Ak v akomkoľvek čase nájomca a poskytovateľ lízingu súhlasia so zmenou podmienok lízingu inak ako obnovením lízingu spôsobom, ktorý by mohol mať za následok odlišnú klasifikáciu lízingu podľa kritérií v odsekoch 7-12, hoci zmenené podmienky boli v skutočnosti už na začiatku lízingu, revidovaná zmluva je považovaná za novú zmluvu počas doby jej platnosti. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny pri odhadoch ekonomickej životnosti alebo zostatkovej hodnoty prenajatého majetku) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad nedodržanie záväzkov nájomcom), nedávajú však dôvod pre vznik novej klasifikácie lízingu na účtovné účely.

14. Lízingy pozemkov a budov sú klasifikované ako operatívne alebo finančné lízingy rovnakým spôsobom ako lízingy iného majetku. Charakteristikou pozemkov však je, že pozemok má bežne neobmedzenú ekonomickú životnosť, a ak sa neočakáva, že vlastníctvo prejde na nájomcu koncom doby lízingu, nájomca bežne nezíska v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva, pričom v tom prípade bude lízing pozemkov operatívnym lízingom. Platba vykonaná pri dojednaní alebo získaní lízingovej držby, ktorá je zaúčtovaná ako operatívny lízing predstavuje predplatené lízingové splátky, ktoré sa odpisujú počas doby lízingu v súlade s modelom poskytovaných úžitkov.

15. Prvky pozemkov a budov v lízingu pozemkov a budov sú na účely klasifikácie lízingu posudzované oddelene. Ak sa očakáva, že vlastnícke právo k obom prvkom prejde na nájomcu koncom doby lízingu, obidva prvky sú klasifikované ako finančný lízing, bez ohľadu na to, či sú analyzované ako jeden lízing alebo dva lízingy, pokiaľ však nie je z iných funkcií zrejmé, že lízing neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva jedného alebo obidvoch prvkov. Keď má pozemok neobmedzenú ekonomickú životnosť, je prvok pozemku klasifikovaný ako operatívny lízing, pokiaľ sa však neočakáva, že vlastníctvo prejde na nájomcu koncom doby lízingu v súlade s odsekom 14. Prvok budov je klasifikovaný ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7-13.

16. Keď je to potrebné pre klasifikáciu a účtovanie lízingu pozemkov a budov, minimálne lízingové splátky (vrátane jednorázových platieb vopred) sú alokované medzi prvky pozemkov a budov v pomere podľa relatívnych reálnych hodnôt nárokov nájomcu na prvok pozemkov a prvok budov v lízingu na začiatku lízingu. Ak lízingové splátky nemôžu byť spoľahlivo alokované medzi tieto dva prvky, celý lízing je klasifikovaný ako finančný lízing, pokiaľ nie je isté, že obidva prvky sú operatívnym lízingom, a v tom prípade je celý lízing klasifikovaný ako operatívny lízing.

17. Pri lízingu pozemkov a budov, pri ktorom je hodnota, ktorá by bola pre prvok pozemkov prvotne vykázaná v súlade s odsekom 20, nevýznamná, pozemky a budovy môžu byť na účely klasifikácie lízingu považované za jeden celok a klasifikované ako finančný alebo operatívny lízing v súlade s odsekmi 7-13. V takom prípade sa ekonomická životnosť budov považuje za ekonomickú životnosť celého prenajatého majetku.

18. Samostatné oceňovanie prvkov pozemkov a budov sa nevyžaduje, ak je nárok nájomcu na pozemky aj budovy klasifikovaný ako investície v nehnuteľnostiach v súlade s IAS 40 a používa sa model reálnej hodnoty. Detailné kalkulácie sa pre toto ohodnotenie vyžadujú iba vtedy, ak je klasifikácia jedného alebo oboch prvkov inak neistá.

19. V súlade s IAS 40 je možné, aby nájomca klasifikoval majetkový nárok v rámci operatívneho lízingu ako investície v nehnuteľnostiach. V takom prípade je majetkový nárok účtovaný ako keby išlo o finančný lízing a okrem toho sa na vykázaný majetok použije model reálnej hodnoty. Nájomca pokračuje v účtovaní lízingu ako finančnom lízingu, aj keď následná udalosť zmení podstatu majetkového nároku nájomcu tak, že už nie je klasifikovaný ako investície v nehnuteľnostiach. Toto nastane, ak nájomca napríklad:

▼M5

(a) používa nehnuteľnosť, ktorá je potom prevedená medzi nehnuteľnosti používané vlastníkom v nákladoch vo výške jej reálnej hodnoty v deň zmeny užívania;

alebo

(b) poskytne sublízing, ktorý prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva na nespriaznenú tretiu osobu. Takýto sublízing účtuje nájomca ako finančný lízing poskytnutý tretej osobe, hoci môže byť účtovaný ako operatívny lízing treťou osobou.

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH NÁJOMCOV

Finančné lízingy

Prvotné vykazovanie

20. ***Na začiatku doby lízingu, nájomcovia vykážu finančné lízingy ako majetok a záväzky vo svojich súvahách v sumách rovnajúcich sa reálnej hodnote prenajatého majetku alebo, ak je nižšia, súčasnej hodnote minimálnych lízingových splátok stanovenej na začiatku lízingu. Diskontným faktorom pri výpočte súčasnej hodnoty minimálnych lízingových splátok je implicitná úroková miera lízingu, ak je možné ju určiť, a ak nie, použije sa zvýšená úroková sadzba pôžičky nájomcu. Akékoľvek počiatočné priame náklady nájomcu sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.***

21. Transakcie a iné udalosti sú účtované a prezentované v súlade s ich podstatou a finančnou realitou a nie výlučne s ich právnou formou. Aj keď je právna forma lízingovej zmluvy taká, že nájomca nemôže získať právny nárok na prenajatý majetok, v prípade finančných lízingov sú podstata a finančná skutočnosť také, že nájomca získava ekonomické úžitky z používania prenajatého majetku počas hlavnej časti jeho ekonomickej životnosti výmenou za vstúpenie do záväzku zaplatiť za toto právo sumu približujúcu sa na začiatku lízingu k reálnej hodnote majetku a súvisiacemu finančnému poplatku.

22. Ak takéto lízingové transakcie nie sú odzrkadlené v súvahe nájomcu, sú ekonomické zdroje a úroveň záväzkov jednotky podhodnotené, čo skresľuje finančné ukazovatele. Je preto vhodné, aby bol finančný lízing vykázaný v súvahe nájomcu ako majetok, aj ako záväzok zaplatiť budúce lízingové splátky. Na začiatku doby lízingu sú majetok a záväzky z budúcich lízingových splátok vykázané v súvahe v rovnakých sumách okrem počiatočných priamych nákladov nájomcu, ktoré sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

23. Nie je vhodné, aby boli záväzky za prenajatý majetok prezentované v účtovnej závierke ako odpočet z prenajatého majetku. Ak sa pri prezentácii záväzkov v súvahe rozlišuje medzi obežnými a neobežnými záväzkami, rovnaké rozlíšenie sa urobí pre lízingové záväzky.

24. Počiatočné priame náklady často vznikajú v súvislosti so zvláštnymi činnosťami, akými sú rokovanie a zabezpečovanie lízingových dohôd. Náklady identifikované ako náklady priamo priraditeľné činnostiam vykonávaným nájomcom pre finančný lízing sa pripočítajú k sume vykázanej ako majetok.

Následné ocenenie

25. ***Minimálne lízingové splátky sa rozdelia medzi finančný poplatok a zníženie nesplateného záväzku. Finančný poplatok sa rozloží do každého obdobia počas doby lízingu tak, aby sa vytvorila stála periodická úroková miera na zostávajúci zostatok záväzku. Podmienené nájomné sa účtuje na ťarchu nákladov v obdobiach, v ktorých vznikne.***

26. V praxi pri rozvrhnutí finančného poplatku do období počas doby lízingu môže nájomca použiť na zjednodušenie výpočtu niektoré formy odhadov.

27. ***Finančný lízing vedie v každom období k odpisovým nákladom z odpisovateľného majetku, ako aj finančnému nákladu za každé účtovné obdobie. Zásada odpisovania pri odpisovateľnom prenajatom majetku sa zhoduje so zásadou pre odpisovateľný majetok, ktorý je vo vlastníctve, a vykázané odpisovanie sa vypočíta v súlade s IAS 16 Nehnuteľnosti, strojea zariadenia a IAS 38, Nehmotný majetok. Ak nie je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo na konci doby lízingu, majetok sa plne odpíše počas doby lízingu alebo jeho doby použiteľnosti podľa toho, ktorá je kratšia.***

28. Suma odpisov prenajatého majetku je rozdelená na každé účtovné obdobie počas očakávanej doby použitia na systematickom základe zhodne so zásadou odpisovania prijatou nájomcom pre odpisovateľný majetok, ktorý je vo vlastníctve. Ak je primeraná istota, že nájomca získa vlastníctvo koncom doby lízingu, očakávané obdobie použitia je doba použiteľnosti majetku, inak sa majetok odpisuje za dobu lízingu alebo jeho dobu použiteľnosti podľa toho, ktorá je kratšia.

▼M5

29. Suma nákladov odpisov za majetok a finančného nákladu za obdobie je zriedkavo rovnaká ako lízingové splátky splatné za obdobie, a preto je nevhodné vykázať len splatné lízingové splátky ako náklad. Podľa toho je nepravdepodobné, že majetok a súvisiaci záväzok budú po začiatku doby lízingu v rovnakých sumách.

30. Pri stanovení, či bola hodnota prenajatého majetku znížená, jednotka uplatňuje IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

31. **Nájomcovia vykonajú, okrem splnenia požiadaviek ►M12 IFRS 7 Finančné nástroje: Zverejňovanie ◄, pri finančných lízingoch nasledujúce zverejnenia:**

(a) ***za každú skupinu majetku, čistú účtovnú hodnotu k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

(b) ***porovnanie medzi celkovou sumou budúcich minimálnych lízingových splátok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, a ich súčasnou hodnotou. Okrem toho, jednotka zverejní celkovú hodnotu budúcich minimálnych lízingových splátok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, a ich súčasnú hodnotu pre každé z nasledujúcich období:***

(i) ***do jedného roka;***

(ii) ***viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;***

(iii) ***viac ako päť rokov.***

(c) ***podmienené nájomné vykázané ako náklad za obdobie;***

(d) ***celková suma budúcich minimálnych sublízingových splátok, u ktorých sa očakáva, že budú prijaté podľa nevypovedateľných sublízingov k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

(e) ***všeobecný popis nájomcových podstatných lízingových dohôd vrátane, ale nie s obmedzením na nasledujúce:***

(i) ***základ, na ktorom je určené splatné podmienené nájomné;***

(ii) ***existencia a podmienky obnovy alebo kúpnych opcií a podmienky automatického zvyšovania;***

a

(iii) ***obmedzenia uložené lízingovými dohodami, ako sú obmedzenia týkajúce sa dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.***

32. Okrem toho, pre nájomcov majetku prenajatého 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 podľa operatívneho lízingu sa vykážu ako náklad na rovnomernom základe počas doby lízingu, ak iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu používateľovho úžitku*** **(*).**

34. Pre operatívne lízingy, sú lízingové splátky (okrem nákladov za služby ako je poistenie a údržba) vykázané ako náklad na rovnomernom základe, ak iný systematický základ viac nezodpovedá časovému modelu používateľovho úžitku, aj keď splátky nie sú na takomto základe.

35. ***Nájomcovia, okrem splnenia požiadaviek ►M12 IFRS 7 ◄, vykonajú pri operatívnych lízingoch nasledujúce zverejnenia:***

(a) ***celková suma budúcich minimálnych lízingových splátok podľa nevypovedateľných operatívnych lízingov za každé z nasledujúcich období:***

(i) ***do jedného roka;***

(ii) ***viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;***

(iii) ***viac ako päť rokov.***

(b) ***celková suma budúcich minimálnych sublízingových splátok, u ktorých sa očakáva, že budú prijaté podľa nevypovedateľných sublízingov k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

(c) ***lízingové a sublízingové splátky vykázané ako náklad za obdobie, s oddelenými sumami pre minimálne lízingové splátky, podmienené nájomné a sublízingové splátky.***

(d) ***všeobecný popis nájomcových podstatných lízingových dohôd, vrátane, ale nie s obmedzením na nasledujúce:***

(i) ***základ, na ktorom je určené splatné podmienené nájomné;***

(ii) ***existencia a podmienky obnovy alebo kúpnych opcií a podmienky automatického zvyšovania;***

(*) Pozri tiež SIC- 15 Operatívny lízing – stimuly.

▼M5

a

(iii) ***obmedzenia uložené lízingovými dohodami, ako sú obmedzenia týkajúce sa dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho lízingu.***

LÍZINGY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH POSKYTOVATEĽOV LÍZINGU

Finančné lízingy

Prvotné vykazovanie

36. ***Poskytovatelia lízingu vykazujú vo svojich súvahách majetok držaný vo forme finančného lízingu a prezentujú ho ako pohľadávku v sume rovnajúcej sa investícii do lízingu.***

37. Podľa finančného lízingu sú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z právneho vlastníctva prevedené poskytovateľom lízingu, a teda pohľadávky z lízingových splátok sa chápu u poskytovateľa lízingu ako zaplatenie istiny a finančný výnos, na vykonanie náhrady výdavkov poskytovateľa lízingu a odmeny poskytovateľovi lízingu za jeho investíciu a služby.

38. Poskytovateľom lízingu často vzniknú počiatočné priame náklady a zahŕňajú sumy ako sú provízie, právne poplatky a interné náklady, ktoré sú zvýšené a priamo priraditeľné rokovaniu a dojednávaniu lízingu. Z nich sú vylúčené všeobecné prevádzkové náklady, ako sú tie, ktoré vytvárajú tímy predaja a marketingu. Pri finančných lízingoch, okrem tých ktoré zahŕňajú výrobcov alebo obchodníkov ako poskytovateľov lízingu, sú počiatočné priame náklady zahrnuté v prvotnom ocenení pohľadávky z finančného lízingu a znižujú sumu výnosu vykázaného počas doby lízingu. Implicitná úroková miera lízingu je definovaná takým spôsobom, že počiatočné priame náklady sú automaticky zahrnuté do pohľadávky z finančného lízingu a nie je potrebné pripočítať ich samostatne. Náklady vynaložené výrobcom alebo obchodníkmi ako poskytovateľmi lízingu v súvislosti s rokovaním a dojednávaním lízingu sú vylúčené z definície počiatočných priamych nákladov. Z toho dôvodu sú vylúčené z investície do lízingu a vykážu sa ako náklad pri vykazovaní zisku z predaja, čo je pri finančnom lízingu zvyčajne na začiatku doby lízingu.

Následné ocenenie

39. ***Vykázanie finančného výnosu je založené na modeli odrážajúcom stálu periodickú mieru návratnosti investície poskytovateľa lízingu do finančného lízingu.***

40. Cieľom poskytovateľa lízingu je rozdeliť finančný výnos za dobu lízingu na systematickom a racionálnom základe. Toto rozvrhnutie výnosu je založené na modeli odrážajúcom stálu periodickú mieru návratnosti investície poskytovateľa lízingu do finančného lízingu. Lízingové splátky súvisiace s obdobím, okrem nákladov za služby, sú uplatňované oproti hrubej investícii do lízingu tak, aby znížili tak istinu, ako aj nerealizovaný finančný výnos.

41. Odhadnuté nezaručené zostatkové hodnoty použité pri počítaní hrubej investície poskytovateľa lízingu do lízingu sú pravidelne prehodnocované. Ak sa vykonalo zníženie v odhadovanej nezaručenej zostatkovej hodnote, rozvrhnutie výnosu za dobu lízingu je revidované a okamžite sa vykáže prípadná redukcia vzhľadom na časovo rozlíšené sumy.

42. ***Výrobca alebo obchodníci ako poskytovatelia lízingu vykážu zisk alebo stratu za obdobie v súlade so zásadou, ktorú sleduje jednotka pri priamych predajoch. Ak sú určené umelo nízke úrokové miery, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková miera. Náklady vynaložené výrobcom alebo obchodníkmi ako poskytovateľmi lízingu v súvislosti s rokovaním a dojednávaním lízingu sa vykážu ako náklad pri vykazovaní zisku z predaja.***

43. Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkom voľbu kúpy alebo lízingu majetku. Finančný lízing majetku výrobcom alebo obchodníkom ako poskytovateľom lízingu spôsobuje vznik dvoch typov výnosu:

(a) zisk alebo strata zodpovedajúca zisku alebo strate vyplývajúcej z priameho predaja prenajatého majetku za bežné predajné ceny, odrážajúce akýkoľvek uplatniteľný objemový alebo obchodný rabat;

a

(b) finančný výnos za dobu lízingu.

44. Výnos z predaja vykázaný na začiatku doby lízingu výrobcom alebo obchodníkom ako poskytovateľom lízingu je reálna hodnota majetku alebo, ak je nižšia, tak súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok zostávajúcich z časového rozlišovania poskytovateľovi lízingu, vypočítaná pri trhovej úrokovej miere. Náklad na predaj vykazovaný na začiatku doby lízingu je nákladová alebo účtovná hodnota, ak sú odlišné, prenaja-

▼M5

tého majetku mínus súčasná hodnota nezaručenej zostatkovej hodnoty. Rozdiel medzi tržbou z predaja a nákladom na predaj je zisk z predaja, ktorý je vykazovaný v súlade so zásadou jednotky pre priame predaje.

45. Výrobca alebo obchodníci ako poskytovatelia lízingu niekedy stanovia umelo nízke úrokové miery, aby prilákali zákazníkov. Použitie takýchto mier by mohlo mať za následok nadmerný podiel výnosu z transakcie, ktorá je vykázaná v čase predaja, na celkovej sume výnosu. Ak sú určené umelo nízke úrokové miery, zisk z predaja sa obmedzí na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala trhová úroková miera.

46. Náklady vynaložené výrobcom alebo obchodníkom ako poskytovateľom lízingu v súvislosti s rokovaním a dojednávaním finančného lízingu sa vykážu ako náklad na začiatku doby lízingu, pretože súvisia najmä so ziskom z predaja výrobcu alebo obchodníka.

47. ***Poskytovatelia lízingu okrem splnenia požiadaviek ►M12 IFRS 7 ◄, zverejnia pri finančných lízingoch nasledovné:***

(a) ***vzájomné porovnanie medzi hrubou investíciou do lízingu k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, a súčasnou hodnotou minimálnych lízingových splátok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Okrem toho jednotka zverejní hrubú investíciu do lízingu a súčasnú hodnotu splatných minimálnych lízingových splátok k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, za každé z nasledujúcich období:***

(i) ***do jedného roka;***

(ii) ***viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;***

(iii) ***viac ako päť rokov.***

(b) ***nerealizovaný finančný výnos.***

(c) ***nezaručené zostatkové sumy zostávajúce z časového rozlišovania poskytovateľovi lízingu.***

(d) ***akumulované príspevky pre nevymožiteľné pohľadávky minimálnych lízingových splátok.***

(e) ***podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie.***

(f) ***všeobecný opis podstatných lízingových dohôd poskytovateľa lízingu.***

48. Ako ukazovateľ rastu je často tiež užitočné zverejniť hrubú investíciu mínus nerealizovaný výnos v novom obchode pridanom počas obdobia po odpočítaní príslušných súm zrušených lízingov.

Operatívne lízingy

49. ***Poskytovatelia lízingu prezentujú majetok, ktorý je predmetom operatívnych lízingov v súlade s charakterom majetku.***

50. ***Lízingový výnos z operatívnych lízingov je vykazovaný vo výnosoch na rovnomernom základe za dobu lízingu, ak iný systematický základ nezodpovedá viac časovému modelu, v ktorom je použitie úžitku odvodeného z prenajatého majetku zmenšené*** (*)***.***

51. Náklady, vrátane odpisov, ktoré vzniknú v súvislosti s lízingovými výnosmi, sa vykážu ako náklad. Lízingový výnos (okrem príjmov za poskytnuté služby, ako sú poistenie a údržba) je vykázaný vo výnosoch na rovnomernom základe za dobu lízingu, aj keď príjmy nie sú na takomto základe, ak iný systematický základ nereprezentuje viac časový model, v ktorom je použitie úžitku odvodeného z prenajatého majetku zmenšené.

52. ***Počiatočné priame náklady vynaložené poskytovateľmi lízingu pri rokovaní a dojednávaní operatívneho lízingu sa pripočítajú k účtovnej hodnote prenajatého majetku a vykážu sa ako náklad počas doby lízingu na rovnakom základe ako lízingový výnos.***

53. ***Zásada odpisovania sa pri odpisovateľnom prenajatom majetku zhoduje s bežnými zásadami poskytovateľa lízingu pre podobný majetok a odpisovanie sa vypočíta v súlade s IAS 16 a IAS 38.***

54. Pri stanovení, či bola hodnota prenajatého majetku znížená, uplatňuje jednotka IAS 36.

55. Výrobca alebo obchodník ako poskytovateľ lízingu nevykazuje pri uzavretí operatívneho lízingu žiadny zisk z predaja, pretože nejde o to isté, čím je predaj.

56. ***Poskytovatelia lízingu okrem splnenia požiadaviek ►M12 IFRS 7 ◄, zverejnia pri operatívnych lízingoch nasledovné:***

(a) ***budúce minimálne lízingové splátky z nevypovedateľných operačných lízingov v celkovej hodnote a za každé z nasledujúcich období:***

(*) Pozri tiež SIC- 15 Operatívny lízing – stimuly.

▼M5

(i) ***do jedného roka;***

(ii) ***viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;***

(iii) ***viac ako päť rokov.***

(b) ***celkové podmienené nájomné vykázané ako výnos za obdobie.***

(c) ***všeobecný opis podstatných lízingových dohôd poskytovateľa lízingu.***

57. Okrem toho, pre poskytovateľov lízingu ohľadom majetku prenajatého v rámci operatívnych lízingov platia požiadavky na zverejnenie 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 naraz. Účtovné spracovanie transakcie predaja a spätného lízingu závisí od typu príslušného lízingu.

59. ***Ak transakcia predaja a spätného lízingu má za následok finančný lízing, akýkoľvek prebytok tržieb z predaja nad účtovnú hodnotu predajca - nájomca nevykáže okamžite ako výnos. Namiesto toho by mal byť časovo rozlíšený a odpisovaný počas doby lízingu.***

60. Ak je spätný lízing finančným lízingom, je transakcia prostriedkom, pomocou ktorého poskytovateľ lízingu poskytuje nájomcovi financie s majetkom ako zárukou. Z tohto dôvodu nie je vhodné považovať prebytok tržieb z predaja nad účtovnou hodnotou za výnos. Takýto prebytok je odložený a odpisovaný počas doby lízingu.

61. ***Ak transakcia predaja a spätného lízingu má za následok operatívny lízing a je zrejmé, že transakcia je stanovená v reálnej hodnote, vykáže sa každý zisk alebo strata okamžite. Ak je predajná cena pod reálnou hodnotou, vykáže sa každý zisk alebo strata okamžite, okrem prípadu, ak je strata kompenzovaná budúcimi lízingovými splátkami pod trhovú cenu, mala by byť odložená a odpisovaná v pomere k lízingovým splátkam za obdobie, v ktorom sa očakáva, že sa majetok bude používať. Ak je predajná cena nad reálnou hodnotou, prebytok nad reálnou hodnotou sa odloží a odpisuje počas obdobia, v ktorom sa očakáva, že sa majetok bude používať.***

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 vykáže okamžite.

63. ***Pre operatívne lízingy, ak je reálna hodnota v čase transakcie predaja a spätného lízingu menšia ako účtovná hodnota majetku, vykáže sa strata rovnajúca sa sume rozdielu medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou okamžite.***

64. Pre finančné lízingy nie sú žiadne takéto úpravy potrebné, ak nedošlo k zníženiu hodnoty, pričom v takom prípade sa účtovná hodnota zníži na návratnú sumu v súlade s IAS 36.

65. Požiadavky na zverejnenia pre nájomcov a poskytovateľov lízingu sa používajú rovnako na transakcie predaja a spätného lízingu. Požadovaný popis podstatných lízingových dohôd vedie k zverejneniu jedinečných alebo nezvyčajných podmienok zmluvy alebo podmienok transakcií predaja a spätného lízingu.

66. Transakcie predaja a spätného lízingu môžu spĺňať kritériá oddeleného zverejnenia v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky.*

PRECHODNÉ USTANOVENIA

67. ***Podľa odseku 68, spätná aplikácia tohto štandardu je odporúčaná, ale nie požadovaná. Ak štandard nie je uplatňovaný spätne, zostatok akéhokoľvek trvajúceho finančného lízingu sa považuje za správne určený poskytovateľom lízingu, a preto sa účtuje podľa toho, v súlade s podmienkami tohto štandardu.***

68. ***Jednotka, ktorá predtým uplatňovala IAS 17 (revidovaný z roku 1997) uplatní zmeny a doplnky vykonané týmto štandardom spätne pre všetky lízingy, alebo ak IAS 17 (revidovaný z roku 1997) nebol uplatňovaný spätne, pre všetky lízingy uzatvorené od začiatku uplatňovania tohto štandardu.***

▼M5

DÁTUM ÚČINNOSTI

69. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE IAS 17 (REVIDOVANÝ Z ROKU 1997)

70. Tento štandard nahrádza IAS 17 *Lízingy* (revidovaný z roku 1997).

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

A2. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 18

(REVIDOVANÝ 1993)

Výnosy z bežnej činnosti

V roku 1998 pozmenil IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, znenie odseku 11 IAS 18 vložením krížového odkazu na IAS 39.

V máji 1999 pozmenil IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, znenie odseku 36. Zmenený a doplnený text nadobudol účinnosť pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V januári 2001 sa prostredníctvom IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 6 IAS 41 sa použije pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

S IAS 18 súvisia nasledujúce výklady SIC:

— SIC – 27: Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu,

— SIC – 31: Výnosy – Výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	134
Rozsah	135
Definície	136
Oceňovanie výnosov	136
Identifikácia transakcie	137
Predaj tovaru	137
Poskytovanie služieb	138
Úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy	139
Zverejňovanie	140
Dátum účinnosti	140

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Výnosy sú definované v rámcovej osnove pre zostavovanie a prezentáciu účtovných závierok ako zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prílivu alebo zvýšenia majetku alebo zníženie záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné ako je zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov do vlastného imania. Výnosy zahŕňajú tak výnosy z bežnej činnosti, ako aj iné výnosy a nerealizované zisky. Výnosy z bežnej činnosti sú výnosmi, ktoré vznikajú z bežných činností podniku a sú uvádzané pod mnohými názvami vrátane názvov tržby, poplatky za služby, úroky, dividendy a výnosy z poskytnutých priemyselných a autorských práv. Cieľom tohoto štandardu je stanoviť spôsob účtovania výnosov z bežných činností, vznikajúcich z určitých druhov transakcií a udalostí.

Hlavnou otázkou pri účtovaní výnosov z bežných činností je stanovenie, kedy tieto výnosy vykázať. Výnosy z bežných činností sú vykázané, ak je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť budúce ekonomické úžitky a tieto úžitky je

▼B

možné spoľahlivo merať. Tento štandard určuje okolnosti, za ktorých budú tieto kritéria splnené a výnosy z bežných činností budú vykázané. Štandard poskytuje aj praktický návod na používame týchto kritérií.

ROZSAH

1. Tento štandard by mali používať všetky podniky pri účtovaní výnosov vznikajúcich z nasledujúcich transakcií a udalostí:

   a) predaj tovaru;

   b) poskytovanie služieb;

   c) používanie majetku podniku inými stranami, z ktorého plynie úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy.

2. Tento štandard nahrádza IAS 18, Vykazovanie výnosov, schválený v roku 1982.

3. Tovar zahŕňa tovar vyrobený podnikom s cieľom predaja a tovar nakúpený s cieľom ďalšieho predaja, ako napríklad tovar nakúpený pre maloobchod alebo pozemky a iné nehnuteľnosti držané s cieľom ďalšieho predaja.

4. Poskytovanie služieb zahŕňa spravidla vykonanie zmluvne dohodnutej úlohy podnikom počas dohodnutého zmluvného obdobia. Služby môžu byť poskytované počas jedného alebo viacerých období. Niektoré zákazky na poskytovanie služieb sa priamo vzťahujú k zákazkám na zhotovenie, napríklad zákazky na služby vedúcich projektantov alebo architektov. Výnosy, vznikajúce z týchto zákaziek, nie sú predmetom tohto štandardu, ale zaobchádza sa s nimi v súlade s požiadavkami pre zákazková výroba tak, ako je to špecifikované v IAS 11, Zákazková výroba.

5. Pri použití majetku podniku inými stranami vznikajú výnosy z bežnej činnosti vo forme:

   a) úroku – poplatku za použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt alebo súm, ktorý je splatný podniku;

   b) poplatkov za priemyselné a autorské práva – poplatkov za použitie dlhodobých majetku podniku, napríklad patentov, obchodných značiek, autorských práv a počítačového softvéru;

   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 z bežnej činnosti pochádzajúcimi z:

   a) nájomných zmlúv (pozri IAS 17, Nájmy);

   b) dividend pochádzajúcich z finančných investícií, ktoré sú účtované metódou vlastného imania (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov);

▼M3

   c) poistné zmluvy v rámci pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

▼B

   d) zmien objektívnej hodnoty finančných majetku alebo finančných záväzkov alebo z ich likvidácie (pozri tiež IAS 39, Finančné nástroje; vykazovanie a oceňovanie);

   e) zmien hodnoty iných krátkodobých majetku;

   f) prvotného vkladu a zmien objektívnej hodnoty biologických majetku týkajúcich sa poľnohospodárskej činnosti; (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo);

   g) prvotného vkladu a zmien poľnohospodárskej výroby (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo); a

   h) ťažby nerastov.

DEFINÍCIE

7. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

   Výnosy predstavujú celkový prítok ekonomických úžitkov, vznikajúci v danom období z bežných činností podniku, ak tieto prítoky majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov.

   Objektívna hodnota je suma, za ktorú by sa mohol majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

8. Výnosy zahŕňajú len celkové prítoky ekonomických úžitkov obdržaných alebo obdržateľných podnikom na jeho vlastný účet. Sumy vybrané v mene tretích strán, ako sú napríklad dane z obratu, spotrebné dane

▼B

a dane z pridanej hodnoty, nie sú ekonomickými úžitkami, ktoré plynú do podniku a nemajú za následok zvýšenie vlastného imania. Preto sú z výnosov vylúčené. Podobne, pri zastupovaní tretej strany podnikom, zahŕňajú celkové prítoky ekonomických úžitkov sumy vybrané v prospech príkazcu, ktoré nemajú za následok zvýšenie vlastného imania podniku. Sumy vybrané v mene príkazcu nie sú výnosom. Výnosom sa ale stáva suma provízie.

OCEŇOVANIE VÝNOSOV

9. Výnosy by sa mali oceňovať v objektívnej hodnote obdržanej alebo obdržateľnej protihodnoty ([1]).

10. Suma výnosov vznikajúca z transakcie je obvykle určená zmluvou medzi podnikom a kupujúcim alebo užívateľom majetku. Je meraná v objektívnej hodnote obdržanej alebo obdržateľnej protihodnoty, po zohľadnení všetkých obchodných zliav a objemových rabatov poskytovaných podnikom.

11. Vo väčšine prípadov má protihodnota formu peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt a suma výnosov predstavuje sumu obdržaných alebo obdržateľných peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt. Ak je však prítok peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt odložený, môže byť objektívna hodnota protihodnoty nižšia ako menovitá suma obdržaných alebo obdržateľných peňažných prostriedkov. Napríklad, podnik môže poskytnúť kupujúcemu bezúročný úver alebo prijať od kupujúceho ako protihodnotu za predaj tovaru zmenku, ktorá má nižšiu ako trhovú úrokovú mieru. Ak takáto dohoda fakticky vytvára finančné transakcie, je objektívna hodnota protihodnoty určená diskontovaním všetkých budúcich tržieb s použitím úrokovej miery, ktorú je možné prisúdiť. Úroková miera, ktorú je možné prisúdiť, je tá úroková miera, ktorú je možné určiť buď z:

a) prevažujúcej úrokovej miery pre podobný nástroj emitenta s podobným kreditným hodnotením; alebo

b) úrokovej miery, ktorá diskontuje menovitú sumu tohto nástroja na bežnú peňažnú predajnú cenu tovaru alebo služieb.

Rozdiel medzi objektívnou hodnotou a menovitou sumou protihodnoty sa vykáže ako výnos z úrokov podľa odsekov 29 a 30 a podľa IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

12. Ak sú tovary alebo služby vymenené alebo zamenené za tovary alebo služby, ktoré majú podobnú povahu a hodnotu, nieje výmena považovaná za transakciu, ktorá vytvára výnosy. Často je to prípad tovarov, ako je olej alebo mlieko, kde dodávatelia menia alebo zamieňajú zásoby na rôznych miestach tak, aby včas vyhoveli dopytu na konkrétnom mieste. Ak je tovar predaný alebo služby poskytnuté výmenou za nepodobný tovar alebo služby, je výmena považovaná za transakciu, pri ktorej vznikajú výnosy. Výnosy sú oceňované v objektívnej hodnote obdržaného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt. Ak nie je možné objektívnu hodnotu obdržaného tovaru alebo služieb spoľahlivo určiť, sú výnosy oceňované v objektívnej hodnote postúpeného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt.

IDENTIFIKÁCIA TRANSAKCIE

13. Kritériá na určovanie sú v tomto štandarde obvykle používané pre každú transakciu osobitne. Za určitých okolností je však nevyhnutné, používať kritériá uznávania aj pre samostatne identifikovateľné súčasti jednej transakcie, tak aby bola vyjadrená podstata tejto transakcie. Napríklad, ak zahŕňa predajná cena tovaru identifikovateľnú sumu určenú pre následnú údržbu, je táto suma odložená a určená ako výnos počas obdobia, v ktorom je uvedená služba uskutočnená. Naopak, kritériá pre uznávanie sa použijú 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 celku. Podnik 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 s oboma transakciami zaobchádza vcelku.

PREDAJ TOVARU

14. Výnosy za predaj tovaru by mali byť vykázané, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:

([1]) Pozri tiež SIV – 31: výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

▼B

a) podnik previedol na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovaru;

b) podnik si neponecháva ani zotrvávajúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle zodpovedajúcej vlastníctvu, ani si neponecháva účinný vplyv napredaný tovar;

c) sumu výnosu je možné spoľahlivo určiť;

d) je pravdepodobné, že ekonomické úžitky vyplývajúce z transakcie budú plynúť do podniku;

e) náklady, ktoré vznikli alebo ktoré vzniknú v súvislosti s transakciou, môžu byť spoľahlivo určené.

15. Posúdenie momentu, kedy podnik previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúcich z vlastníctva na kupujúceho, si vyžaduje preskúmanie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zhoduje s prevodom právneho titulu alebo odovzdaním nehnuteľností kupujúcemu. Je tomu tak u väčšiny maloobchodných predajov. V iných prípadoch dôjde k prevodu rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva v rozdielny čas od času prevodu právneho titulu alebo odovzdania nehnuteľností.

16. Ak si podnik ponecháva podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva, nie je transakcia predajom a výnos nie je vykázaný. Podnik si môže ponechať podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva mnohými spôsobmi. Príklady situácií, v ktorých si môže podnik ponechať významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva sú:

a) ak si podnik ponecháva záväzok za neuspokojivú výkonnosť, na ktorý sa nevzťahujú bežné záručné ustanovenia;

b) ak je obdržanie výnosu z konkrétneho predaja závislé na obdržaní tejto sumy kupujúcim ako súčasti tržieb za predaj tovaru, ktorý kupujúci sám uskutoční;

c) ak podmienky dodávky tovaru obsahujú aj jeho inštaláciu, inštalácia tvorí podstatnú súčasť zmluvy a podnik ju ešte nedokončil; a

d) ak má kupujúci právo odstúpiť od kúpy z dôvodu uvedeného v kúpnej zmluve a podnik nepozná pravdepodobnosť možnosti takéhoto odstúpenia.

17. Ak si podnik ponechá len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos je vykázaný. Napríklad, predávajúci si môže ponechať právny vzťah k tovaru výlučne preto, aby chránil vymáhateľnosť splatnej sumy. V takomto prípade, ak podnik previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos je vykázaný. Iným príkladom situácie, keď si podnik ponechal len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, môže byť maloobchodný predaj, keď je v prípade nespokojnosti zákazníka ponúkané vrátenie peňažných prostriedkov. V tomto prípade sú výnosy vykázané v čase predaja, za predpokladu, že predávajúci môže spoľahlivo odhadnúť vrátenie peňažných prostriedkov, ktoré nastane v budúcnosti a určí na základe predchádzajúcich skúseností a iných dôležitých faktorov záväzok za vrátenie peňažných prostriedkov.

18. Výnosy sú vykázané len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. V niektorých prípadoch, pokiaľ protihodnota nie je obdržaná, alebo pokiaľ nie je odstránená neistota, to nemusí byť pravdepodobné. Nemusí byt napríklad isté, či zahraničný štátny orgán udelí povolenie zaplatiť úhradu za predaj uskutočnený v zahraničí. Ak je povolenie udelené, je neistota odstránená a výnosy sú vykázané. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov, určí sa nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej vymáhateľnosť prestala byť pravdepodobná ako náklad a neupravuje sa pôvodne vykázaná suma výnosov.

19. Výnosy a náklady, ktoré sa vzťahujú k rovnakej transakcii alebo inej udalosti sú vykázané súčasne, tento proces sa vo všeobecnosti nazýva zlaďovanie výnosov a nákladov. Náklady, vrátane záruk a iných nákladov, ktoré vzniknú po odoslaní tovaru, môžu byť spoľahlivo určené, ak boli splnené aj podmienky pre vykázanie výnosov. Výnosy však nemôžu byť vykázané, ak nie je možné náklady spoľahlivo určiť; v týchto prípadoch je každá už obdržaná protihodnota za predaj tovaru vykázaná ako záväzok.

POSKYTOVANIE SLUŽIEB

20. Ak sa dá výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, mal by sa výnos spojený s transakciou vykázať podľa stupňa dokončenia transakcie k súvahovému dňu. Výsledok transakcie sa môže spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:

▼B

a) suma výnosu môže byť spoľahlivo určená;

b) je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou;

c) stupeň dokončenie transakcie k súvahovému dňu, môže byť spoľahlivo zmeraný; a

d) náklady vynaložené na transakciu a náklady vynaložené na dokončenie transakcie môžu byť spoľahlivo ocenené ([1]) ([2]).

21. Vykázanie výnosov podľa stupňa dokončenia transakcie sa často označuje ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sú výnosy vykázané v tých účtovných obdobiach, v ktorých sú služby poskytnuté. Vykázanie výnosov týmto spôsobom poskytuje užitočné informácie o rozsahu poskytovania služieb činnosti a výsledkov za dané obdobie. Vykázanie výnosov týmto spôsobom požaduje aj IAS 11, Zákazková výroba. Požiadavky tohoto štandardu je možné vo všeobecnosti použiť pre vykázanie výnosov a súvisiacich nákladov pri transakcii zahrňujúcej poskytovanie služieb.

22. Výnosy sú vykázané len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, vykáže sa nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej vymáhateľnosť prestala byť pravdepodobná ako náklad, neupravuje sa suma pôvodne vykázaného výnosu.

23. Podnik je vo všeobecnosti schopný vykonať spoľahlivé odhady po tom, čo sa dohodol s ostatnými stranami transakcie na:

a) vymáhateľných právach každej strany za službu, ktorá bude týmito stranami poskytnutá a obdržaná;

b) protihodnotách, ktoré majú byť vymenené; a

c) spôsobe a podmienkach vysporiadania.

Pre podnik je tiež spravidla nevyhnutné mať účinný interný systém finančného rozpočtovania a vykazovania. Podnik preskúmava, a ak je potrebné, reviduje odhady výnosov počas poskytovania služieb. Potreba takýchto revízií nemusí nevyhnutne naznačovať, že výsledok transakcie nemôže byť spoľahlivo odhadnutý.

24. Stupeň dokončenia transakcie sa môže stanoviť rôznymi metódami. Podnik používa tú metódu, ktorá spoľahlivo meria uskutočnené služby. V závislosti na podstate transakcie môžu tieto metódy zahŕňať:

a) prehľady vykonanej práce;

b) podiely doposiaľ poskytnutých služieb ako percenta celkových služieb, ktoré majú byť poskytnuté; alebo

c) pomery medzi doposiaľ vzniknutými nákladmi a odhadnutými celkovými nákladmi na transakciu. Do hodnoty doposiaľ vzniknutých nákladov sú zahrnuté iba náklady za doposiaľ uskutočnené služby. Do odhadnutých celkových nákladov transakcie sú zahrnuté len náklady, ktoré súvisia s poskytnutými službami alebo službami, ktoré majú byť vykonané.

Priebežné platby a zálohy obdržané od zákazníkov často nevyjadrujú rozsah poskytnutých služieb.

25. Na praktické účely, keď sa poskytované služby skladajú z neurčiteľného počtu úkonov vykonaných počas daného obdobia, sú výnosy vykázané priamo, pokiaľ neexistuje dôkaz, že nejaká iná metóda nevyjadruje lepšie stupeň dokončenia. Ak je určitý úkon dôležitejší ako ktorýkoľvek iný úkon, je vykázanie výnosu odložené do uskutočnenia tohto dôležitého úkonu.

26. Ak nie je možné výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnosy by mali byť vykázané len v rozsahu vykázaných nákladov, ktoré je možné získať späť.

27. V počiatočných štádiách transakcie sa často stane, že výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť. Napriek tomu môže byť pravdepodobné, že podnik vynaložené náklady transakcie získa späť. Preto je výnos vykázaný len v rozsahu vynaložených nákladov, od ktorých sa očakáva, že je možné ich získať späť. Pretože výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť, žiaden zisk nie je vykázaný.

([1]) Pozri tiež SIV – 27: posudzovanie transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu.
([2]) Pozri tiež SIV – 31: výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

▼B

28. Ak nie je možné výsledok transakcie spoľahlivo odhadnúť a nie je pravdepodobné, že vynaložené náklady budú získané späť, nie je výnos vykázaný a vynaložené náklady sú vykázané ako náklady daného obdobia. Ak už pominuli neistoty, ktoré bránili spoľahlivému odhadu výsledku zmluvy, je výnos vykázaný v súlade s odsekom 20, nie podľa odseku 26.

ÚROK, POPLATKY ZA PRIEMYSELNÉ A AUTORSKÉ PRÁVA A DIVIDENDY

29. Výnosy za užívanie majetku podniku inými stranami, z ktorých plynie úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy, by mali byť vykázané podľa zásad stanovených v odseku 30, ak:

a) je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou; a

b) sumu výnosu je možné spoľahlivo určiť.

▼M2

30. Výnos bude vykazovaný na nasledovných princípoch:

(a) úrok bude vykazovaný pomocou metódy efektívnej úrokovej miery podľa ustanovení IAS 39, odseky 9 a AG5–AG8;

b) poplatky za autorské práva budú vykázané na akruálnom princípe, v súlade s podstatou súvisiacej zmluvy;

a

(c) dividendy budú vykazované v prípade, ak je stanovené právo akcionára prijať platbu.

▼B

32. Ak nabehne nezaplatený úrok pred nadobudnutím investície prinášajúcej úrok, je následné obdržanie úroku zaúčtované medzi obdobie predchádzajúce nadobudnutiu a obdobie po nadobudnutí; ako výnosy sa určí iba časť zodpovedajúca obdobiu po nadobudnutí. Ak sú dividendy na majetkové cenné papiere splatné z ►M5 zisk alebo stratu ◄ zodpovedajúceho obdobiu po nadobudnutí, sú tieto dividendy odpočítané od obstarávacej ceny cenných papierov. Ak je obtiažne urobiť takéto rozdelenie, s výnimkou náhodného rozdelenia uskutočneného na základe vlastného rozhodnutia, sú dividendy vykázané ako výnosy pokiaľ zjavne nepredstavujú úhradu časti obstarávacej ceny majetkových cenných papierov.

33. Poplatky za priemyselné a autorské práva sa časovo rozlišujú podľa podmienok príslušnej zmluvy a sú obvykle týmto spôsobom aj vykazované, pokiaľ, vychádzajúc z podstaty zmluvy, nie je vhodnejšie vykázať výnosy na nejakom inom systematickom a rozumnom základe.

34. Výnosy sú vykázané, len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, je nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej návratnosť prestala byť pravdepodobná, vykázaná ako náklady, neupravuje teda sumu pôvodne vykázaných výnosov.

ZVEREJŇOVANIE

35. Podnik by mal zverejňovať:

a) účtovné zásady prijaté pre vykazovanie výnosov, vrátane metód prijatých na stanovenie stupňa dokončenia transakcií zahrňujúcich poskytovanie služieb;

b) sumu každej významnej kategórie výnosov vykázaných počas obdobia, vrátane výnosov týkajúcich sa:

i) predaja tovaru;

ii) poskytovania služieb;

iii) úrokov;

iv) poplatkov za priemyselné a autorské práva;

v) dividend; a

c) sumu výnosov vznikajúcich z výmeny tovaru alebo služieb zahrnutých v každej významnej kategórii výnosov.

36. Podnik zverejní všetky nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky. Nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky môžu vzniknúť z takých položiek, ako sú náklady na záruky, právne nároky, pokuty alebo možné straty.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce l. januára 1995 alebo neskôr.

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 19

(REVIDOVANÝ 1998)

Zamestnanecké požitky

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, ktorého revidované vyhotovenie schválilo predsedníctvo v roku 1993. Tento revidovaný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

V máji 1999 pozmenil IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, odseky 20 písm. b), 35, 125 a 141. Zmeny a doplnenia sa stali účinnými pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

Tento štandard bol prepracovaný v roku 2000 s cieľom zmeniť definíciu majetku programu a zaviesť predpisy pre vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie nárokov na náhradu. Tieto zmeny a doplnky sa mali používať v účtovných obdobiach začínajúcich 1. januára 2001 alebo neskôr.

Ďalšie zmeny a doplnky sa vykonali v roku 2002, aby sa zabránilo vykazovaniu zisku len ako výsledku poistno-matematickej straty alebo nákladov minulej služby, ako aj vykazovaniu straty len ako výsledku poistno-matematického zisku. Tieto zmeny sa mali používať v účtovných obdobiach začínajúcich 31. mája 2002 alebo neskôr. Skoršie použitie sa odporúča.

ÚVOD

1. Štandard predpisuje zamestnávateľom spôsoby účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. Tento štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, ktorý bol schválený v roku 1993. Hlavné zmeny oproti pôvodnému IAS 19 sú vyjadrené v základoch pre závery (dodatok D). Štandard sa nezaoberá vykazovaním programov zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 26, Účtovanie a vykazovanie penzijných programov).

▼M6

2. Štandard identifikuje štyri kategórie zamestnaneckých požitkov:

▼B

a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, áut a bezplatných alebo subvencovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;

b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, iné formy dôchodku, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane nároku na voľno pre stálych zamestnancov a nároku na voľno pri nečerpaní voľna počas viacerých období, požitky z dôvodu výročia alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti, aj podiely na zisku, prémie a odložené náhrady, ak sú splatné 12 alebo viac mesiacov po skončení daného obdobia; ►**M6** a ◄

▼M6

d) požitky z ukončenia zamestnaneckého pomeru.

▼B

3. Štandard požaduje, aby podnik vykázal krátkodobé zamestnanecké požitky, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za tieto požitky.

4. Programy požitkov po skončení zamestnania sú klasifikované, buď ako programy so stanovenými príspevkami, alebo programy so stanovenými požitkami. Štandard poskytuje osobitné pravidlá na klasifikáciu programov viacerých zamestnávateľov, štátnych programov a programov s poistením požitkov.

5. Pri programoch so stanovenými príspevkami platí podnik pevne stanovené príspevky do samostatného subjektu (fondu) a nebude mať žiaden právny alebo implicitný záväzok zaplatiť ďalšie príspevky v prípade, ak fond nebude mať majetok postačujúci na uhradenie všetkých zamestnaneckých požitkov vyplývajúcich zo služby zamestnanca v súčasnom a

▼B

v predchádzajúcich obdobiach. Štandard požaduje, aby podnik vykázal príspevky do programu so stanovenými príspevkami, keď zamestnanec výmenou za tieto príspevky poskytol službu.

6. Všetky ostatné programy požitkov po skončení zamestnania sú programy so stanovenými požitkami. Programy so stanovenými požitkami môžu byť nezaistené, alebo môžu byť úplne alebo čiastočne zaistené. Štandard požaduje, aby podnik:

a) uvádzal nielen svoj právny záväzok, ale tiež každý implicitný záväzok, ktorý je vyvolaný podnikovými zvyklosťami;

b) s dostatočnou pravidelnosťou vykazoval súčasnú hodnotu záväzkov za stanovené požitky a objektívnu hodnotu každej zložky majetku programu tak, že sumy uvedené v účtovných závierkach sa podstatne nelíšia od súm, ktoré by boli vykázané k súvahovému dňu;

c) použil metódu projektovanej jednotky kreditu na ocenenie svojich záväzkov a nákladov;

d) priradil požitok k obdobiam služby podľa vzorca pre stanovenie požitkov programu, pokiaľ nebude služba zamestnanca v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch;

e) použil nezaujaté a vzájomne kompatibilné predpoklady poistnej matematiky o demografických premenných (ako napríklad fluktuácia a úmrtnosť zamestnancov) a finančných premenných (ako napríklad budúce zvýšenia platov, zmeny zdravotných nákladov a určité zmeny zákonom stanovených požitkov). Finančné predpoklady by mali byť založené na trhových očakávaniach k súvahovému dňu, za obdobie, v ktorom majú byť záväzky vysporiadané;

f) vykázal diskontnú sadzbu podľa trhového výnosu vysokokvalitných podnikových obligácií (v krajinách, kde nie je rozvinutý trh takýchto obligácií, podľa trhového výnosu štátnych obligácií) platnú k súvahovému dňu, v mene a období zhodnom s menou a obdobím záväzkov súvisiacich s požitkami po skončení zamestnania;

g) odpočítal objektívnu hodnotu každej zložky majetku programu od účtovnej hodnoty záväzku. Určité nároky na náhradu, ktoré nespĺňajú kritériá majetku programu, sa posudzujú rovnakým spôsobom ako majetok programu, pokiaľ sa nevykazujú ako samostatný majetok a neodpočitujú sa od záväzku;

h) limitoval účtovnú hodnotu majetku tak, aby nepresahovala čistý úhrn:

i) akéhokoľvek nevykázaného nákladu minulej služby a strát poistnej matematiky; a

ii) súčasnej hodnoty každého ekonomického požitku dostupného vo forme refundácie prostriedkov z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu;

i) vykazoval náklady minulej služby počas priemerného obdobia rovnomerne, kým nevznikne záväzný nárok na úpravu požitkov;

j) vykázal zisk alebo stratu z uzatvorenia alebo vysporiadania programu so stanovenými požitkami, keď uzatvorenie alebo vysporiadanie programu nastane. Zisk alebo strata by mal zahŕňať všetky výsledné zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, zmenu objektívnej hodnoty majetku programu, nevykázanú časť akéhokoľvek zisku a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby; a

k) vykázal tú časť čistých akumulovaných ziskov a strát poistnej matematiky, ktoré presiahnu vyššiu z hodnôt:

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

ii) 10 % objektívnej hodnoty celkových majetku programu.

Podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý sa má vykázať za každý program so stanovenými požitkami, je charakterizovaný ako nadbytok, ktorý k predchádzajúcemu dňu vykazovania spadá mimo 10 %-ný „interval", vydelený očakávanou priemernou dobou, po ktorú zostanú v práci zamestnanci zúčastňujúci sa na tomto programe.

Štandard tiež dovoľuje systematické metódy rýchlejšieho vykazovania, za predpokladu, že je použitý rovnaký spôsob, tak pre zisky ako aj straty, a tento spôsob sa nepretržite používa v obdobiach idúcich po sebe. Takéto povolené metódy zahrňujú okamžité vykázanie všetkých ziskov a strát poistnej matematiky.

7. Štandard požaduje na účtovanie iných dlhodobých zamestnaneckých požitkov jednoduchšiu metódu ako pre požitky po skončení zamestnania: zisky a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby sú vykázané okamžite.

▼B

8. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky, na ktoré vznikol nárok v dôsledku buď: rozhodnutia podniku ukončiť zamestnanie zamestnanca pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo rozhodnutia zamestnanca akceptovať dobrovoľný odchod výmenou za tieto požitky. Udalosť, ktorá spôsobuje vznik tohto záväzku, je ukončenie zamestnania a nie samotná služba zamestnanca. Preto by podnik mal vykázať požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru vtedy a len vtedy, keď je podnik preukázateľne rozhodnutý:

   a) buď ukončiť pracovný pomer zamestnanca alebo skupiny zamestnancov pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo

   b) poskytnúť požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako dôsledku ponuky danej na podporu dobrovoľného odchodu zamestnancov.

9. Podnik je preukázateľne rozhodnutý ukončiť pracovný pomer vtedy a len vtedy, keď podnik má podrobný formálny plán (so stanoveným minimálnym obsahom) pre toto ukončenie a nemá reálnu možnosť ako zo svojho rozhodnutia ustúpiť.

10. Tie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, ktoré sa stanú splatnými viac ako 12 mesiacov po súvahovom dni, by sa mali diskontovať. V prípade ponuky danej na podporu dobrovoľného odchodu zamestnancov by sa malo oceňovanie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru zakladať na počte zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že ponuku prijmú.

▼M6

▼B

12. Štandard sa stáva účinným pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa jeho skoršie uplatňovanie. Pri prvom osvojení si štandardu je prípustné, aby podnik vykázal akékoľvek zvýšenie svojich záväzkov za požitky po skončení zamestnania počas obdobia nepresahujúceho päť rokov. Ak prijatie štandardu záväzok znižuje, požaduje sa, aby podnik aby tento pokles vykázal okamžite.

13. Tento štandard bol prepracovaný v roku 2000 s cieľom zmeniť a doplniť definíciu plánovaných majetku a zaviesť predpisy pre vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie nárokov na náhradu. Tieto zmeny a doplnky sa použijú v účtovných obdobiach začínajúcich 1. januára 2001 alebo neskôr. Skoršie použitie sa odporúča.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	145
Rozsah	145
Definície	146
Krátkodobé zamestnanecké požitky	149
Vykazovanie a oceňovanie	149
Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky	149
Krátkodobé platené voľno	149
Programy podielov na zisku a plány prémií	150
Zverejnenie	151
Požitky po skončení zamestnania: rozlišovanie medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami	151
Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia	152
Štátne programy	154
Poistené požitky	154
Požitky po skončení zamestnania: programy so stanovenými príspevkami	155
Vykazovanie a oceňovanie	155
Zverejnenie	155
Požitky po skončení zamestnania: programy so stanovenými požitkami	155
Vykazovanie a oceňovanie	156

▼B

	Odseky
Účtovanie implicitného záväzku	156
Súvaha	156
Výkaz ziskov a strát	159
Vykazovanie a meranie: súčasná hodnota záväzkov so stanovenými požitkami a náklady súčasnej služby	159
Poistno-matematická metóda oceňovania	159
Určenie podielu požitkov pripadajúcich na obdobia služby	160
Predpoklady poistnej matematiky	163
Predpoklady poistnej matematiky: diskontná sadzba	164
Predpoklady poistnej matematiky: platy, požitky, zdravotné náklady	164
Zisky a straty poistnej matematiky	166
Náklady minulej služby	167
Vykazovanie a oceňovanie: majetku programu	168
Objektívna hodnota majetku programu	168
Výnosy z majetku programu	168
Podnikové kombinácie	170
Obmedzenia a vysporiadania	170
Prezentácia	172
Kompenzácia	172
Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou	172
Finančné súčasti nákladov na požitky po skončení zamestnania	172
Zverejnenie	172
Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky	174
Vykazovanie a oceňovanie	175
Zverejnenie	175
Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru	176
Vykazovanie	176
Oceňovanie	177
Zverejnenie	177
Požitky vo forme podielových náhrad	177
Vykazovanie a oceňovanie	177
Zverejnenie	177
Prechodné ustanovenia	179
Dátum účinnosti	180

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohoto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. Štandard požaduje, aby podnik vykázal:

a) záväzok, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za zamestnanecké požitky, ktoré budú zaplatené v budúcnosti; a

b) náklad, keď podnik využíva ekonomický úžitok plynúci zo služby poskytnutej zamestnancom výmenou za zamestnanecké požitky.

ROZSAH

▼M6

1. Tento štandard by mal uplatňovať zamestnávateľ pri účtovaní všetkých zamestnaneckých požitkov s výnimkou tých, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 Platby na základe podielov.

▼B

2. Tento štandard sa netýka vykazovania programov zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 26, Účtovanie a vykazovanie penzijných programov).

▼M6

3. Zamestnanecké požitky, na ktoré sa tento štandard vzťahuje, zahŕňajú:

▼B

a) podľa formálnych programov alebo iných formálnych dohôd medzi podnikom a jednotlivými zamestnancami, skupinami zamestnancov alebo ich zástupcami;

b) podľa požiadaviek legislatívy, alebo na základe dohôd uzavretých pre jednotlivé odvetvia, ktoré požadujú, aby podnik prispieval do národných, štátnych, odvetvových alebo iných programov, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia; alebo

c) na základe neformálnych zvyklostí, ktoré vyvolávajú vznik implicitného záväzku. Neformálne zvyklosti vyvolávajú implicitný záväzok, ak podnik nemá inú reálnu možnosť len zaplatiť zamestnanecké požitky. Príkladom implicitného záväzku je situácia, keď zmena neformálnych zvyklostí podniku by spôsobila neakceptovateľnú ujmu na jeho vzťahoch so zamestnancami.

▼M6

4. Zamestnanecké požitky zahŕňajú:

▼B

a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platenú ročnú dovolenku a platenú zdravotnú dovolenku, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanásť mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, auta a bezplatné alebo subvencované tovary alebo služby pre súčasných zamestnancov);

b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, ostatné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;

c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane nároku na voľno pre stálych zamestnancov a nároku na voľno pri nečerpaní voľna počas viacerých období, požitky z dôvodu výročia alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti, aj podiely na zisku, prémie a odložené náhrady, ak sú úplne splatné do 12 mesiacov po skončení daného obdobia; ►M6 a ◄

▼M6

d) požitky z ukončenia zamestnaneckého pomeru.

▼B

►M6 Nakoľko každá kategória uvedená vo vyššie uvedených bodoch (a)–(d) má rozdielne charakteristiky, ◄ tento štandard stanovuje pre každú kategóriu osobitné požiadavky.

5. Zamestnanecké požitky zahrňujú požitky poskytované buď zamestnancom alebo osobám, ktoré sú na nich závislé, a môžu byť uhradené peňažnými platbami (alebo poskytovaním tovaru alebo služieb) buď priamo v prospech zamestnancov, ich manželiek a manželov, detí alebo iných osôb závislých na zamestnancoch alebo iných, akými sú napríklad poistné spoločnosti.

6. Zamestnanec môže poskytovať služby podniku na plný úväzok, na čiastočný úväzok, na trvalom, náhodnom alebo dočasnom základe. Na účely tohto štandardu zahŕňa pojem zamestnanci aj členov predstavenstva a iných členov manažmentu.

DEFINÍCIE

7. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Zamestnanecké požitky sú všetky formy protihodnôt daných podnikom výmenou za služby poskytované zamestnancami.

Krátkodobé zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ►M6 ——— ◄, ktoré sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

Požitky po skončení zamestnania sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ►M6 ——— ◄, ktoré sú splatné po skončení zamestnania.

▼B

Programy požitkov po skončení zamestnania predstavujú formálne alebo neformálne dohody, podľa ktorých podnik poskytuje požitky po skončení zamestnania jednému alebo viacerým zamestnancom.

Programy so stanovenými príspevkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, podľa ktorých podnik platí pevne stanovené príspevky do samostatného subjektu (fondu) a nebude mať žiaden právny alebo implicitný záväzok zaplatiť ďalšie príspevky, ak fond nebude mať majetok postačujúci na zaplatenie všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so zamestnancovou službou v súčasnom a minulých obdobiach.

Programy so stanovenými požitkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, ktoré majú iný charakter ako programy so stanovenými príspevkami.

Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia sú programami so stanovenými príspevkami (iné ako štátne programy) alebo sú programami so stanovenými požitkami (iné ako štátne programy), ktoré:

a) združujú majetok poskytnutý viacerými podnikmi, ktoré sa nenachádzajú pod spoločným riadením; a

b) používajú tento majetok na poskytnutie požitkov zamestnancom viac ako jedného podniku, pričom úroveň príspevkov a požitkov je určovaná bez ohľadu na identitu podniku, v ktorom sú zúčastnení zamestnanci zamestnaní.

Iné dlhodobé zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky po skončení zamestnania, požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ►M6 ——————— ◄, ktoré nie sú celkom splatné do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu.

Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky splatné buď v dôsledku:

a) rozhodnutia podniku ukončiť zamestnanie zamestnanca pred riadnym dátumom dôchodku; alebo

b) rozhodnutia zamestnanca akceptovať podporu poskytovanú na dobrovoľný odchod zamestnancov výmenou za tieto požitky.

▼M6

▼B

Oprávnené zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky, ktoré nie sú podmienené pokračovaním zamestnania v budúcnosti.

Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov predstavuje súčasnú hodnotu očakávaných budúcich platieb potrebných na vysporiadanie záväzku, vyplývajúceho zo zamestnancovej služby v súčasnom a minulých obdobiach bez odpočítania majetku programu.

Náklady súčasnej služby sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, vyplývajúceho zo zamestnancovej služby v súčasnom období.

Nákladové úroky predstavujú zvýšenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, ktorý vzniká v priebehu obdobia, pretože prichádza k predĺženiu doby ich vysporiadania o jedno obdobie.

Majetok programu zahrňuje:

a) majetok držaný vo fonde dlhodobých zamestnaneckých požitkov; a

b) kvalifikované poistné ►M3 ([1]) ◄ zmluvy.

Majetok držaný vo fonde dlhodobých zamestnaneckých požitkov je majetok (iný než neprevoditeľné finančné nástroje vydané vykazujúcim podnikom), ktorý:

a) drží subjekt (fond) a je z právneho hľadiska oddelený od vykazujúceho podniku, a slúži len na výplatu alebo úhradu zamestnaneckých požitkov; a

b) je použiteľný len na výplatu alebo úhradu záväzkov zo zamestnaneckých požitkov, nie však záväzkov voči veriteľom daného podniku (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu byť vrátené do vykazujúceho podniku, len ak:

   i) buď majetok zostávajúci vo fonde postačuje na vysporiadanie všetkých príslušných záväzkov zo zamestnaneckých požitkov programu alebo vykazujúceho podniku; alebo

([1]) Podmienka pre splnenie poisťovacích podmienok nemusí byť nevyhnutne poistnou zmluvou podľa IFRS 4 *Poistné zmluvy*.

▼B

ii) majetok vrátený vykazujúcemu podniku ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Kvalifikovaná poistná zmluva je poistná zmluva vystavená poistiteľom, ktorý nepatrí k podnikom v spojení s vykazujúcim podnikom (ako je vymedzené v IAS 24, Zverejnenia spriaznených osôb), keď sa výnosy z poistky:

a) môžu použiť len na výplatu alebo úhradu zamestnaneckých požitkov v rámci vymedzeného programu požitkov; a

b) nemôžu použiť na záväzky voči veriteľom vykazujúceho podniku (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu sa vyplatiť vykazujúcemu podniku, len ak:

i) buď výnosy predstavujú prebytky, ktoré nie sú potrebné na splnenie všetkých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov súvisiacich s poistkou; alebo

ii) výnosy sa vrátia vykazujúcemu podniku ako náhrada za už zaplatené zamestnanecké požitky.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Výnosy z majetku programu predstavujú úrok, dividendy a iné výnosy majúce svoj pôvod v majetku programu, spolu s uskutočnenými a neuskutočnenými zvýšeniami alebo zníženiami hodnoty majetku programu, po odpočítaní všetkých nákladov spravovania programu a všetkých daní týkajúcich sa samotného programu.

Zisky a straty poistnej matematiky sa skladajú z:

a) úprav vyplývajúcich z praxe (účinky rozdielov medzi predchádzajúcimi predpokladmi poistnej matematiky a tým, čo sa skutočne stalo); a

b) účinkov zmien v predpokladoch poistnej matematiky.

Náklady minulej služby sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov za službu zamestnanca v predchádzajúcich obdobiach, vyplývajúce v súčasnosti zo zavedenia, alebo zo zmien požitkov po skončení zamestnania alebo iných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Náklady minulej služby môžu byť buď kladné (ak sú požitky zavedené alebo zlepšené) alebo záporné (ak sú jestvujúce požitky znížené).

KRÁTKODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zamestnanecké požitky zahrňujú položky ako napríklad:

a) mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;

b) krátkodobé platené voľno (ako napríklad platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka), kde sa očakáva, že nárok na toto voľno sa využije do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu zamestnaneckú službu;

c) podiely na zisku a prémie splatné do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu; a

d) nepeňažné požitky (medzi ktoré patrí zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie áut a bezplatné alebo subvencované tovary alebo služby) pre súčasných zamestnancov.

9. Účtovanie krátkodobých zamestnaneckých požitkov je vo všeobecnosti jednoduché, pretože k oceneniu záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie žiadnych predpokladov poistnej matematiky a neexistuje možnosť vzniku žiadneho zisku alebo straty poistnej matematiky. Navyše sa záväzky z krátkodobých zamestnaneckých požitkov pri oceňovaní nediskontujú.

Vykazovanie a oceňovanie

Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky

10. Ak zamestnanec poskytol podniku službu počas účtovného obdobia, podnik by mal vykázať nediskontovanú sumu krátkodobých zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú vyplatené výmenou za túto službu:

a) ako záväzok (výdavok budúcich období), ktorý sa znižuje každou už uhradenou sumou. Ak suma už uhradených súm presiahne nediskontovanú sumu požitkov, podnik by mal tento nadbytok vykázať ako majetok (náklad budúcich období) v rozsahu, v akom bude platba viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k refundácii peňažných prostriedkov; a

▼B

b) ako náklad obdobia, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje aktiváciu týchto nákladov (pozri napríklad IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia).

Odseky 11, 14 a 17 vysvetľujú, ako by mal podnik používať túto požiadavku vo vzťahu ku krátkodobým zamestnaneckým požitkom vo forme plateného voľna a programov podielov na zisku, a prémií.

Krátkodobé platené voľno

11. Podnik by mal vykázať očakávané náklady na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna podľa odseku 10 nasledovne:

a) v prípade akumulácie plateného voľna, vtedy keď zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje rozsah ich nárokov na platené voľno v budúcností; a

b) v prípade neakumulovania plateného voľna vtedy, keď dôjde k uplatneniu nároku naplatené voľno.

12. Podnik môže poskytovať zamestnancom platené voľno z rôznych dôvodov vrátane dovolenky, choroby a krátkodobej pracovnej neschopnosti, materskej dovolenky, účasti v súdnej porote a vojenskej služby. Nároky na platené voľno spadajú do dvoch kategórií:

a) akumulovateľné; a

b) neakumulovateľné.

13 Akumulovateľné nároky na platené voľno sú tie, ktoré sa dajú previesť do ďalšieho obdobia a môžu byť použité v budúcich obdobiach, ak nebolo právo na ne v súčasnom období plne využité. Akumulovateľné nároky na platené voľno môžu byť zaručené (inými slovami, zamestnanci majú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno) alebo nezaručené (keď zamestnanci nemajú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno). Záväzok vzniká, keď zamestnanci poskytli službu, ktorá zvýši rozsah ich nároku na platené voľno. Záväzok existuje, a je vykázaný aj keď je na platené voľno nie je záväzný nárok, hoci možnosť že zamestnanci môžu odísť predtým, ako využijú akumulované oprávnenie, na ktoré neexistuje záväzný nárok môže ovplyvniť ocenenie tohoto záväzku.

14. Podnik by mal oceniť očakávané náklady akumulovaného plateného voľna v sume, ktorú podnik očakáva dodatočne zaplatiť ako výsledok nevyužitého práva, akumulovaného k súvahovému dňu.

15. Metóda uvedená v predchádzajúcom odseku oceňuje záväzok sumou dodatočných platieb, pri ktorých sa očakáva, že vzniknú výhradne z akumulácie nárokov. V mnohých prípadoch nemusí podnik vykonať podrobné výpočty, aby mohol odhadnúť, že neexistuje žiaden významný záväzok vyplývajúci z nevyužitia nároku na platené voľno. Napríklad záväzok z titulu zdravotnej dovolenky je pravdepodobne významný len vtedy, ak existuje formálna alebo neformálna dohoda, že nevyužitý nárok na platenú zdravotnú dovolenku sa môže využiť ako platená dovolenka.

Príklad ilustrujúci odseky 14 a 15

Podnik má 100 zamestnancov, z ktorých každý má každoročne právo na päť pracovných dní zdravotnej dovolenky. Nevyužité právo na zdravotnú dovolenku môže byť prenesené za jeden kalendárny rok. Zdravotná dovolenka je najprv braná z nároku za súčasný rok a potom z akéhokoľvek prenosu zostatku z predchádzajúceho roka (princíp LIFO). K 31. decembru 20X1, predstavuje priemerná hodnota nevyužitého nároku dva dni na každého zamestnanca. Podnik na základe minulých 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 8 zamestnancov si každý zoberie v priemere šesť a pol dňa zdravotnej dovolenky.

Podnik očakáva, že bude hradiť dodatočných 12 dní zdravotnej dovolenky v dôsledku nevyžitého nároku akumulovaného k 31. decembru 20X1 (jeden a pol dňa pre každého z ôsmich zamestnancov). Preto podnik vykazuje záväzok rovný platbe za 12 dní zdravotnej dovolenky.

16. Neakumulovateľné nároky na pracovné voľno sa neprenášajú: zaniknú, ak oprávnenie súčasného obdobia nie je plne využité a neoprávňujú zamestnancov k peňažnej úhrade za nevyužité nároky na voľno. Vo všeobecnosti je to prípad platby za práceneschopnosť (v rozsahu, v akom nevyužité minulé nároky nezvyšujú budúce nároky), materskú dovolenku a platené voľno za účasť v súdnej porote alebo za vojenskú službu. Podnik až do doby voľna nevykazuje žiaden záväzok alebo náklady, pretože služba zamestnanca nezvyšuje sumu požitku.

▼B

Programy po dielov na zisku a prémií

17. Podnik by mal vykázať očakávaný náklad podielov na zisku a platieb prémií podľa ustanovení odseku 10 vtedy a len vtedy, ak:

a) podnik má existujúci právny alebo implicitný záväzok uskutočniť takéto platby v dôsledku minulých udalostí; a

b) môže byť vykonaný spoľahlivý odhad záväzku.

Súčasný záväzok existuje vtedy a len vtedy, keď podnik nemá reálne žiadnu inú možnosť, len platby uskutočniť.

18. Podľa niektorých programov podielov na zisku dostávajú zamestnanci podiel na zisku, len ak zostávajú v podniku počas stanoveného obdobia. Takéto programy vytvárajú implicitný záväzok, nakoľko zamestnanci poskytujú službu, ktorá, ak zamestnanci zostávajú v zamestnaní do konca vymedzeného obdobia, zvyšuje sumu, ktorá sa má vyplatiť. Oceňovanie takýchto implicitných záväzkov má zohľadňovať možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez prijatia platieb podielov na zisku.

Príklad ilustrujúci odsek 18

Program podielov na zisku požaduje, aby podnik platil stanovený podiel zo svojho ►**M5** zisk alebo stratu ◄ zamestnancom, ktorí plnia úlohy počas celého roku. Ak žiaden zo zamestnancov počas roka neodíde, celkové platby podielov na ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za rok budú 3 % z čistého zisku. Podnik odhaduje, že fluktuácia zamestnancov zníži platby na 2,5 % z ►**M5** zisk alebo stratu ◄.

Podnik vykáže záväzok a náklad 2,5 % ►**M5** zisk alebo stratu ◄.

19. Podnik nemusí mať žiaden právny záväzok vyplatiť prémie. Napriek tomu, v niektorých prípadoch, má podnik vo zvyku prémie vyplácať. V takýchto prípadoch má podnik implicitný záväzok, pretože nemá žiadnu inú reálnu alternatívu, len prémie vyplatiť. Oceňovanie implicitného záväzku má zohľadňovať možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez obdržania prémie.

20. Podnik môže vykonať spoľahlivý odhad svojho právneho alebo implicitného záväzku vyplývajúceho z programu podielov na zisku alebo programu prémií vtedy a len vtedy ak:

a) formálne podmienky programu obsahujú vzorec pre určenie výšky požitku;

b) podnik vykazuje sumy, ktoré budú zaplatené pred tým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie; alebo

c) skúsenosti z minulosti jasne potvrdzujú výšku implicitného záväzku podniku.

21. Záväzok podľa programov podielov na zisku a programov prémií vyplýva zo služby zamestnanca a nie z transakcie s vlastníkmi podniku. Preto podnik vykazuje náklady programov podielu na zisku a programov prémií nie ako rozdelenie ►**M5** zisk alebo stratu ◄, ale ako náklady obdobia.

22. Ak platby podielov na zisku a prémií nie sú celkom splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, sú tieto platby považované za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky (pozri odseky 126 až 131).►**M6** ——————— ◄

Zamestnanecké požitky

▼**M5**

23. Hoci tento štandard nepožaduje osobitné zverejnenia o krátkodobých zamestnaneckých požitkoch, iné štandardy môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb*, vyžaduje zverejnenia o zamestnaneckých požitkoch pre kľúčový riadiaci personál. IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* vyžaduje zverejnenie nákladov na zamestnanecké požitky.

▼B

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: ROZLIŠOVANIE MEDZI PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI A PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

24. Požitky po skončení zamestnania zahŕňajú napríklad:

a) dôchodkové požitky, ako napríklad penzie; a

▼B

b) ostatné požitky po skončení zamestnania, ku ktorým patrí životné poistenie po skončení zamestnania a nemocenské poistenie po skončení zamestnania.

Dohody, na základe ktorých podnik poskytuje požitky po skončení zamestnania, sú programami požitkov po skončení zamestnania. Podnik uplatňuje tento štandard na všetky takéto dohody či už si požadujú alebo nepožadujú založenie samostatného subjektu na prijímanie príspevkov a poskytovanie požitkov.

25. Programy požitkov po skončení zamestnania sú klasifikované buď ako programy zo stanovenými príspevkami, alebo ako programy so stanovenými požitkami, v závislosti na ekonomickej podstate programu, tak ako to vyplýva z jeho základných podmienok. Podľa programu so stanovenými príspevkami:

a) je právny alebo implicitný záväzok podniku limitovaný sumou, ktorou sa rozhodol prispievať do fondu. Čiastka požitkov po skončení zamestnania prijatá zamestnancom je určená sumou príspevkov platených zamestnávateľom (a možno aj zamestnancom) do programu požitkov po skončení zamestnania alebo do poisťovne, spolu s výnosmi plynúcimi z investovaných príspevkov; a

b) následne bude riziko poistnej matematiky (že požitky budú nižšie ako sa očakávalo) a investičné riziko (že investovaný majetok nebude stačiť na uspokojenie očakávaných požitkov) niesť zamestnanec.

26. Príklady prípadov, kde nie je podnikový záväzok limitovaný sumou, ktorou sa rozhodol prispievať do fondu, sú, ak podnik má právny alebo implicitný záväzok, prostredníctvom:

a) vzorca na výpočet požitkov programu, ktorý nie je založený výhradne na výške príspevkov;

b) záruky stanovenej výnosnosti investovaných príspevkov, danej buď nepriamo prostredníctvom programu alebo priamo; alebo

c) tých neformálnych zvyklostí, z ktorých vzniká implicitný záväzok. Implicitný záväzok môže napríklad vzniknúť, keď podnik v predchádzajúcich obdobiach zvyšoval požitky pre bývalých zamestnancov, aby tieto požitky udržali krok s infláciou, aj keď nejestvuje žiaden právny záväzok, aby tak podnik konal.

27. Podľa programov so stanovenými požitkami:

a) spočíva záväzok podniku v poskytovaní dohodnutých požitkov súčasným a bývalým zamestnancom; a

b) následky rizika poistnej matematiky (že požitky budú stáť viac ako sa očakávalo) a investičného rizika bude niesť vo významnej miere podnik. Ak sú výsledky poistnej matematiky alebo investičné výsledky horšie, ako sa očakávalo, môže sa záväzok podniku zvýšiť.

28. Nižšie uvedené odseky 29 až 42 vysvetľujú rozdiely medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami v kontexte programov, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, štátnych programov a poistených požitkov.

Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia

29. Podnik by mal klasifikovať program, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, ako program so stanovenými príspevkami alebo ako program so stanovenými požitkami a to podmienok plánu (vrátane každého implicitného záväzku, ktorý je nad rámec formálnych podmienok). Keď je program, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, programom so stanovenými požitkami, podnik by mal:

a) účtovať svoj primeraný podiel na záväzku zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch súvisiacich s plánom tým istým spôsobom ako pri každom inom programe zo stanovenými požitkami; a

b) zverejniť informáciu požadovanú ►**M10** odsek 120A ◄.

30. Ak nie sú dostupné informácie potrebné na účtovanie o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia a ktorý má charakter programu so stanovenými požitkami, ako o programe zo stanovenými požitkami, podnik by mal:

a) účtovať o programe podľa odsekov 44-46 tak, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami;

b) zverejniť:

i) skutočnosť, že program je programom so stanovenými požitkami; a

▼B

ii) dôvod, prečo nie sú dostupné informácie potrebné na to, aby mohol podnik účtovať o programe ako o programe so stanovenými požitkami;

c) v rozsahu, v akom môže prebytok alebo deficit programu ovplyvniť výšku budúcich príspevkov, zverejniť navyše:

i) všetky dostupné informácie o tomto prebytku alebo deficite;

ii) spôsob, akým bol tento prebytok alebo deficit určený;

iii) dôsledky pre podnik, ak nejaké sú.

31. Príklad programu so stanovenými požitkami, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia, je ten, kde:

a) program je financovaný priebežným spôsobom tak, že príspevky za dané obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že bude postačovať na zaplatenie požitkov splatných v rovnakom období; a budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia budú zaplatené z budúcich príspevkov; a

b) zamestnanecké požitky sú určené dĺžkou služby zamestnancov a zúčastnené podniky nemajú žiadnu reálnu možnosť zrušenia účasti na programe bez toho, aby zaplatili príspevky za požitky, na ktoré vznikol nárok zamestnancom ku dňu zrušenia účasti. Takýto program vytvára pre podnik riziko poistnej matematiky: ak sú celkové náklady požitkov, na ktoré už vznikol nárok k súvahovému dňu vyššie ako sa očakávalo, podnik bude musieť buď zvýšiť svoje príspevky, alebo presvedčiť zamestnancov, aby súhlasili so znížením požitkov. Preto je takýto program programom so stanovenými požitkami.

32. Tam, kde sú dostupné dostatočné informácie o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia a ktorý je programom so stanovenými požitkami, podnik účtuje svoj primeraný podiel na záväzkoch zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch požitkov po skončení zamestnania súvisiacich s programom rovnakým spôsobom, ako o každom inom programe so stanovenými požitkami. V niektorých prípadoch však podnik nemusí byť schopný na účtovné účely určiť s dostatočnou spoľahlivosťou svoj podiel na základnej finančnej situácii a výsledkoch programu. To môže nastať, ak:

a) podnik nemá prístup k informáciám o programe, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu; alebo

b) program vystavuje zúčastnené podniky rizikám poistnej matematiky súvisiacim so súčasnými alebo bývalými zamestnancami iných podnikov s tým výsledkom, že nejestvuje žiaden dôsledný a spoľahlivý základ pre priradenie záväzku, majetku programu a nákladov jednotlivým podnikom zúčastneným na programe.

V týchto prípadoch podnik účtuje o programe tak, ako keby bol programom so stanovenými príspevkami a zverejní dodatočné informácie požadované podľa odseku 30.

▼M10

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

Príklad ilustrujúci odsek 32A

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

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

▼M10

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

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

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

▼B

33. Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávatelia sú odlišné od programov so skupinovou správou. Program so skupinovou správou je len súhrnom jednotlivých programov s účasťou jedného zamestnávateľa, spojených do jedného celku preto, aby umožnili zúčastneným zamestnávateľom združovať ich majetok na účely investovania a zníženia nákladov na vedenie a správu investovania, nároky jednotlivých zamestnávateľov však zostávajú oddelené výhradne podľa požitkov ich vlastných zamestnancov. Programy so skupinovou správou nepredpokladajú žiadne vážne účtovné problémy, pretože informácie sú pohotovo dostupné a je možné s nimi zaobchádzať rovnakým spôsobom, ako s akýmikoľvek inými programami jednotlivých zamestnávateľov a pretože takéto plány nevystavujú zúčastnené podniky rizikám poistnej matematiky, súvisiacimi so súčasnými a bývalými zamestnancami iných podnikov. Definície tohoto štandardu požadujú, aby podnik klasifikoval program so skupinovou správou ako program so stanovenými príspevkami alebo program so stanovenými požitkami v súlade s podmienkami programu (vrátane každého implicitného záväzku, idúceho nad rámec formálnych podmienok).

▼M10

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

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

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

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

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

b) postup stanovenia výšky príspevkov jednotky;

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

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

▼B

Štátne programy

36. Podnik by mal účtovať o štátnom programe rovnakým spôsobom ako o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávatelia (pozri odseky 29 a 30).

37. Štátne programy sú programy ustanovené legislatívou, ktoré zahŕňajú všetky podniky (alebo všetky podniky nachádzajúce sa vo zvláštnej kategórii, napríklad v špecifickom odvetví) a sú prevádzkované vládou alebo samosprávou alebo iným orgánom (napríklad autonómnou agentúrou vytvorenou osobitne na tento účel), ktorý nie je subjektom riadenia alebo vplyvu vykazujúceho podniku. Niektoré programy založené podnikom poskytujú tak povinné požitky, nahrádzajúce požitky, ktoré by boli inak kryté štátnym programom, ako aj dodatočné dobrovoľné požitky. Takéto programy sa nepovažujú za štátne programy.

38. Štátne programy sú charakterizované ako programy so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, a to podľa povahy záväzku podniku, ktorý je určený podmienkami programu. Mnohé štátne programy sú zaistené na priebežnom základe: príspevky daného obdobia sú stanovené na úrovni, ktorá sa považuje za dostatočnú na úhradu požadovaných požitkov splatných v tomto období; budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia, budú splatené z budúcich príspevkov. Napriek tomu vo väčšine štátnych programov nemá podnik žiaden právny alebo implicitný záväzok uhradiť tieto budúce požitky: jeho jediný záväzok je zaplatiť príspevky vtedy, keď sú splatné a ak podnik prestane zamestnávať osoby zúčastnené na štátnom programe, nebude mať žiaden záväzok zaplatiť požitky, na ktoré vznikol nárok jeho vlastným zamestnancom v predchádzajúcich rokoch. Z tohoto dôvodu sú štátne programy za normálnych okolností programami so stanovenými príspevkami. V zriedkavých prípadoch, kde je štátny program programom so stanovenými požitkami, podnik uplatňuje postup uvedený v odsekoch 29 a 30.

Poistené požitky

39. Podnik môže platiť poistné, aby zaistil program požitkov po skončení zamestnania. Podnik by mal zaobchádzať s takýmto programom ako s programom so stanovenými príspevkami, pokiaľ podnik nebude mať (buď priamo alebo nepriamo, prostredníctvom programu) právny alebo implicitný záväzok buď:

    a) uhradiť zamestnanecké požitky v čase ich splatnosti priamo; alebo

    b) uhradiť ďalšie príspevky, ak poisťovateľ nezaplatí všetky budúce zamestnanecké požitky súvisiace so zamestnancovou službou v súčasných a predchádzajúcich obdobiach.

    Ak má podnik takýto právny alebo implicitný záväzok, mal by zaobchádzať s týmto programom ako s programom so stanovenými požitkami.

40. Požitky poistené poistnou zmluvou nemusia mať priamy alebo automatický vzťah ku záväzku podniku tykajúcemu sa zamestnaneckých požitkov. Pri programoch požitkov po skončení zamestnania, ktoré zahrňujú aj poistné zmluvy, sa rozlišuje účtovanie a zaisťovanie rovnako ako pri iných finančne zaistených programoch.

41. V prípade, ak podnik zaisťuje záväzok za požitky po skončení zamestnania prispievaním podľa poistnej zmluvy, podľa ktorej podniku vznikne (buď priamo alebo nepriamo prostredníctvom programu, prostredníctvom mechanizmu pre stanovenie poistného v budúcnosti alebo na základe vzťahu spriaznenej osoby s poisťovateľom) právny alebo implicitný záväzok, platba poistného sa nezaráta do dohôd zo stanovenými požitkami. Z toho vyplýva, že podnik:

    a) účtuje kvalifikovanú poistnú zmluvu ako majetok programu (pozri odsek 7); a

    b) vykazuje ostatné poistné zmluvy ako nároky na náhradu (keď poistky spĺňajú kritériá odseku 104A).

42. V prípade, ak znie poistná zmluva na meno určitého účastníka programu alebo skupiny účastníkov programu a podnik nemá žiaden právny alebo implicitný záväzok vysporiadať akékoľvek straty zo zmluvy, podnik nemá žiaden záväzok zaplatiť požitky zamestnancom a poisťovateľ má výhradnú zodpovednosť za vyplatenie požitkov. Platba fixného poistného podľa takýchto zmlúv je v podstate vysporiadaním záväzku zo zamestnaneckých požitkov, a nie investíciou na splnenie záväzku. Z toho vyplýva, že podnik už nemá ani majetok ani záväzky. Preto podnik s takýmito príspevkami zaobchádza ako s platbami do programu so stanovenými príspevkami.

▼B

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

43. Účtovanie o programoch so stanovenými príspevkami nie je zložité, pretože vykazovaný podnikový záväzok je pre každé obdobie určený sumou, ktorá bude za toto obdobie vložená. Z toho vyplýva, že na ocenenie záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie predpokladov poistnej matematiky a nejestvuje možnosť vzniku zisku alebo straty poistnej matematiky. Navyše, pri oceňovaní záväzkov sa nepoužíva diskontácia, s výnimkou tých záväzkov, ktoré nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu.

Vykazovanie a oceňovanie

44. Ak zamestnanec poskytoval počas určitého obdobia podniku službu, podnik by mal vykázať príspevok, ktorý je platený do programu so stanovenými príspevkami výmenou za túto službu:

a) ako záväzok (výdavok budúceho obdobia), pričom sa tento záväzok znižuje o sumu každého už zaplateného príspevku. Ak prekročí suma už zaplateného príspevku príspevok, ktorý je splatný za službu pred súvahovým dňom, podnik by mal vykázať takýto prebytok ako majetok (náklad budúcich období) v takej výške, v akej bude toto predplatenie viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo peňažným refundáciám, a

b) ako náklady, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje aktiváciu tohto príspevku (pozri napríklad IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia).

45. Ak príspevky do programu so stanovenými príspevkami nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanec poskytol súvisiacu službu, mali by byť diskontované s použitím diskontnej sadzby určenej v odseku 78.

Zverejnenie

46. Podnik by mal zverejniť sumu vykázanú ako náklady na programy so stanovenými požitkami.

47. V prípade, ak to požaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o príspevkoch do programov so stanovenými príspevkami za pracovníkov kľúčového manažmentu.

POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

48. Účtovanie programov so stanovenými požitkami je komplexné, pretože na oceňovanie záväzku a nákladov sa požaduje použitie zásad poistnej matematiky a existuje možnosť vzniku ziskov alebo strát poistnej matematiky. Navyše, záväzky sú oceňované s využitím diskontácie, pretože môžu byť vysporiadané až mnoho rokov potom, ako zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

Vykazovanie a oceňovanie

49. Programy so stanovenými požitkami môžu byť finančné nezaistené, alebo môžu byť úplne alebo čiastočne finančne zaistené príspevkami podniku, a niekedy aj jeho zamestnancov do subjektu alebo fondu, ktorý je právne oddelený od vykazovaného podniku a z ktorého sú zamestnanecké požitky vyplácané. Platba finančne zaistených požitkov závisí v prípade ich splatnosti nielen na finančnej situácii a investičnej výkonnosti fondu, ale tiež na schopnosti (a ochote) podniku uhradiť chýbajúcu sumu majetku fondu. Preto podnik v podstate prijíma poistné riziká, ktoré majú charakter rizík poistnej matematiky a investičných rizík, súvisiacich s programom. Z toho vyplýva, že náklady vykázané v súvislosti s programom so stanovenými požitkami nemusia nutne zodpovedať sume príspevku splatného za dané obdobie.

50. Účtovanie programov so stanovenými požitkami zahŕňa nasledujúce kroky:

a) použitie postupov poistnej matematiky na vykonanie spoľahlivého odhadu sumy požitku, na ktorú vznikol zamestnancom nárok výmenou za ich službu v súčasnom a predchádzajúcich obdobiach. To požaduje, aby podnik výšku požitkov priraditeľných súčasným a budúcim obdobiam (pozri odseky 67 až 71) a vykonal odhady (predpoklady poistnej matematiky) o demografických premenných (ako napríklad fluktuácia zamestnancov a úmrtnosť) a finančných premenných (ako napríklad budúce zvýšenia platov a nemocenských nákladov), ktoré ovplyvnia náklady požitku (pozri odseky 72 až 91);

▼B

b) diskontovanie takéhoto požitku použitím metódy projektovanej jednotky kreditu tak, aby bolo možné určiť súčasnú hodnotu záväzku zo stanovených požitkov a náklad súčasnej služby (pozri odseky 64 až 66);

c) určenie objektívnej hodnoty celkových majetku programu (pozri odseky l02 až 104);

d) určenie celkovej výšky ziskov a strát poistnej matematiky a sumy tých ziskov a strát poistnej matematiky, ktorá by mala byť vykázaná (pozri odseky 92 až 95);

e) v prípade, ak bol program uvedený alebo zmenený, vykázanie výsledného nákladu minulej služby (pozri odseky 96 až 101); a

f) v prípade, ak bol program obmedzený alebo vysporiadaný, vykázanie výsledného zisku alebo straty (pozri odseky 109 až 115).

Ak má podnik viac ako jeden program so stanovenými požitkami, používa tieto postupy pre každý podstatný plán samostatne.

51. V niektorých prípadoch odhady, priemery a zjednodušené výpočty môžu poskytovať spoľahlivú aproximáciu podrobných výpočtov, opísaných v tomto štandarde.

Účtovanie implicitného záväzku

52. Podnik by mal účtovať nielen o svojich právnych záväzkoch, vyplývajúcich z formálnych podmienok programov so stanovenými požitkami, ale aj o každom implicitnom záväzku, ktorý vzniká Z podnikových neformálnych zvyklostí. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku implicitného záväzku, ak podnik nemá žiadnu inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom implicitného záväzku je situácia, keď zmena podnikových neformálnych praktík by mohla zapríčiniť neprijateľnú ujmu vo vzťahu k zamestnancom.

53. Formálne podmienky programov so stanovenými požitkami môžu umožňovať, aby podnik ukončil svoje záväzky vyplývajúce z programu. Napriek tomu je obvykle pre podnik ťažké zrušiť plán, ak mieni zamestnancov naďalej zamestnávať. Preto, pokiaľ nejestvuje dôkaz potvrdzujúci opak, účtovanie požitkov po skončení zamestnania predpokladá, že podnik, ktorý súčasnosti poskytuje takéto požitky, bude pokračovať v tejto praxi aj počas doby, v ktorej zostanú zamestnanci v práci.

S úvaha

54. Suma vykázaná ako záväzok zo stanovených požitkov by mala predstavovať čistý súčet nasledujúcich súm:

a) súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vykázanej k súvahovému dňu (pozri odsek 64);

b) plus všetky zisky poistnej matematiky (mínus akékoľvek straty poistnej matematiky) nevykázané kvôli postupom stanoveným v odsekoch 92 – 93;

c) mínus všetky ešte nevykázané náklady minulej služby (pozri odsek 96);

d) mínus objektívna hodnota vykázaná k súvahovému dňu, tykajúca sa tých majetku programu (ak nejaké sú), z ktorých sa majú záväzky uhrádzať priamo (pozri odseky 102 -104).

55. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov predstavuje celkový záväzok, pred odpočítaním objektívnej hodnoty celkových majetku programu.

56. Podnik by mal s dostatočnou pravidelnosťou vykazovať objektívnu hodnotu záväzkov zo stanovených požitkov a objektívnu hodnotu celkových majetku programu, aby sa sumy vykázané v účtovných závierkach podstatne nelíšili od súm, ktoré by boli vykázané k súvahovému dňu.

57. Tento štandard odporúča, ale nepožaduje, aby podnik pri oceňovaní všetkých podstatných záväzkov za požitky po skončení zamestnania využil služby kvalifikovaného poistného matematika. Z praktických dôvodov môže podnik žiadať od kvalifikovaného poistného matematika, aby vykonal podrobné ocenenie záväzku pred súvahovým dňom. Napriek tomu sa výsledky takéhoto hodnotenia aktualizujú pri akýchkoľvek podstatných transakciách a iných podstatných zmenách okolností (vrátane zmien trhových cien a úrokových sadzieb), a to až do súvahového dňa.

58. Suma určená podľa odseku 54 môže byť záporná (majetok). Podnik by mal oceniť výsledný majetok v nižšej hodnote zo:

a) sumy určenej podľa odseku 54; a

▼B

b) súhrnu:

i) všetkých nevykázaných strát a nákladov minulej služby (pozri odseky 92, 93 a 96); a

ii) súčasnej hodnoty všetkých ekonomických požitkov dostupných vo forme refundácii z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu. Súčasná hodnota týchto ekonomických požitkov by sa mala určiť s použitím diskontnej sadzby stanovenej v odseku 78.

58A. Použitie odseku 58 by nemalo viesť k tomu, aby sa zisk za bežné obdobie vykazoval len ako výsledok poistno-matematickej straty alebo nákladov minulej služby, a strata len ako výsledok poistno-matematického zisku. Podnik by mal preto ihneď podľa odseku 54, v rozsahu, v akom vzniká majetok zo stanovených požitkov určené v zhode s odsekom 58 písm. b), vykázať nasledujúce prípady:

a) čisté poistno-matematické straty bežného obdobia a nákladu minulej služby v rozsahu presahujúcom zníženie súčasnej hodnoty ekonomických požitkov uvedených v odseku 58 písm. b) bod ii). Ak sa nezmení alebo narastie súčasná hodnota ekonomických požitkov, mali by sa ihneď podľa odseku 54 vykázať všetky čisté poistno-matematické straty bežného obdobia a náklad minulej služby bežného obdobia;

b) čisté poistno-matematické zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby vzniknutého v bežnom období v rozsahu presahujúcom zvýšenie súčasnej hodnoty ekonomických požitkov uvedených v odseku 58 písm. b) bod ii). Ak sa nezmení alebo sa zníži súčasná hodnota ekonomických požitkov, mali by sa ihneď podľa odseku 54 vykázať všetky čisté poistno-matematické zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby bežného obdobia.

58B. Odsek 58A sa uplatní na podnik, len ak na začiatku alebo na konci účtovného obdobia vykazuje prebytok ([1]) v programe so stanovenými požitkami, ktorý podľa aktuálnych podmienok programu nemôže úplne znovu získať prostredníctvom refundácií alebo krátení budúcich príspevkov. V takých prípadoch náklad minulej služby a poistno-matematické straty, ktoré vzniknú v období a ktorých vykázanie sa odloží podľa odseku 54, zvýšia sumu uvedenú v odseku 58 písm. b) bod i). Ak sa toto zvýšenie nevyrovná zodpovedajúcim znížením súčasnej hodnoty ekonomických požitkov odôvodňujúcich vykázanie podľa odseku 58 písm. b) bod ii), vznikne prírastok čistého salda špecifikovaného podľa odseku 58 písm. b), a teda vykázateľný zisk. Odsek 58A za týchto okolností zakazuje vykazovanie zisku. Pri poistno-matematických ziskoch, ktoré vznikajú počas účtovného obdobia a ktorých vykazovanie sa odkladá podľa odseku 54, vzniká opačný účinok v rozsahu, v akom poistno-matematické zisky znižujú kumulované, nevykázané poistno-matematickú straty. Odsek 58A za týchto okolností zakazuje vykazovanie straty. Príklady uplatňovania tohto odseku sa nachádzajú v dodatku C.

59. Majetok môže vzniknúť, ak bol program so stanovenými požitkami financovaný vo vyššej miere ako bolo potrebné, alebo v tých prípadoch, keď dochádza k vykázaniu ziskov poistnej matematiky. Podnik v týchto prípadoch vykazuje majetok, pretože:

a) podnik má vplyv na zdroje, čo predstavuje jeho schopnosť použiť prebytok na tvorbu budúcich požitkov;

b) tento vplyv je výsledkom minulých udalostí (príspevkov platených podnikom a služieb poskytovaných zamestnancami); a

c) budúce ekonomické úžitky sú pre podnik dostupné vo forme zníženia budúcich príspevkov alebo peňažnej refundácie, a to buď priamo podniku, alebo nepriamo inému programu, ktorý sa nachádza v deficite.

60. Limit uvedený v odseku 58 písm. b) neprevyšuje odložené vykazovanie určitých strát poistnej matematiky (pozri odseky 92 a 93) a určitého nákladu minulej služby (pozri odsek 96), okrem prípadov uvedených v odseku 58A. Limit však prevyšuje dočasnú možnosť výberu uvedenú v odseku 155 písm. b). Podľa ►**M10** odsek 120A písm. f) bod iii) ◄ sa od podniku požaduje, aby zverejnil čiastku nevykázanú ako majetok na základe limitu uvedeného v odseku 58 písm. b).

Príklad ilustrujúci odsek 60

Program so stanovenými požitkami má nasledujúce charakteristiky:

([1]) Prebytok je previs objektívnej hodnoty majetku programu nad súčasnou hodnotou záväzkov zo stanovených požitkov.

▼B

Súčasná hodnota záväzku	1,1
Objektívna hodnota majetku programu	(1 190)
	(90)
Nevykázané účtovné straty	(110)
Nevykázané náklady minulej služby	(70)
Nevykázané zvýšenie záväzku po počiatočnom prijatí štandardu podľa odseku 155 písm. b)	(50)
Záporná suma určená podľa odseku 54	(320)
Súčasná hodnota refundácií dostupných v budúcnosti a zníženia budúcich príspevkov	90
Limit podľa odseku 58 písm. b) je vypočítaný takto:	
Nevykázané straty poistnej matematiky	110
Nevykázané náklady minulej služby	70
Súčasná hodnota refundácií dostupných v budúcnosti a zníženia budúcich príspevkov	90
Limit	270

270 je menej ako 320. Preto podnik vykazuje majetok vo výške 270 a zverejňuje, že limit znížil účtovnú sumu majetku o 50 [pozri ►**M10** odsek 120A písm. f) bod iii) ◄].

▼**M10**

Výkaz ziskov a strát

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

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

b) úrokové náklady (pozri odsek 82);

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

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

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

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

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

▼B

62. Iné medzinárodné účtovné štandardy požadujú aktiváciu určitých nákladov zamestnaneckých požitkov do hodnoty majetku, akými sú zásoby alebo pozemky, budovy a zariadenia (pozri IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Všetky náklady aktivované do hodnoty takýchto majetku zahŕňajú primeraný podiel súčastí uvedených v odseku 61.

Vykazovanie a meranie: Súčasná hodnota záväzkov so stanovenými požitkami a náklady súčasnej služby

63. Konečné náklady programov so stanovenými požitkami môžu byť ovplyvnené mnohými faktormi, ako sú napríklad konečné platy, fluktuácia a úmrtnosť zamestnancov, trendy nemocenských nákladov a pre finančne zaistený plán výnosy z investovania majetku programu. Skutočné náklady programu sú neisté a táto neistota pravdepodobne zotrvá dlhšie časové obdobie. K oceňovaniu súčasnej hodnoty záväzkov za požitky po skončení zamestnania a nákladu súčasnej služby je potrebné:

a) použiť poistno-matematickú metódu oceňovania (pozri odseky 64 – 66);

b) priradiť požitky k obdobiam služby (pozri odseky 67 – 71); a

c) určiť predpoklady poistnej matematiky (pozri odseky 72 – 91).

Poistno – matematická metóda oceňovania

64. Podnik by mal na určenie súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a nákladov súčasnej služby, a, prípadne, aj nákladov minulej služby, použiť metódu projektovanej jednotky kreditu.

▼B

65. Metóda projektovanej jednotky kreditu (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 vytváralo dodatočnú jednotku nároku na požitky (pozri odseky 67 až 71) a meria každú jednotku oddelene, až kým sa nedospeje ku konečnému záväzku (pozri odseky 72 až 91).

66. Podnik diskontuje celý záväzok požitkov po skončení zamestnania a to aj vtedy, keď je časť záväzku splatná do 12 mesiacov od súvahového dňa.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Úhrnná suma požitkov je splatná pri ukončení služby a je rovná 1 % výšky platu pred odchodom zo zamestnania, za každý rok služby. Plat v roku 1 je 10 000 a predpokladá sa jeho zvýšenie o 7 % ročne (s použitím zloženého úrokovania). Použitá diskontná sadzba je 10 % p. a. Nasledujúca tabuľka zobrazuje, ako sa vyvíja záväzok voči zamestnancovi, u ktorého sa očakáva, že odíde ku koncu 5. roka, za predpokladu, že nedôjde k zmenám predpokladov poistnej matematiky. Pre zjednodušenie tento príklad ignoruje dodatočnú úpravu potrebnú na zohľadnenie pravdepodobnosti, že zamestnanec môže opustiť podnik ku skoršiemu alebo neskoršiemu dňu.

Rok	1	2	3	4	5
Požitky prislúchajúce k:					
— predchádzajúcim rokom	0	131	262	393	524
— súčasnému roku (1 % platu pred odchodom zo zamestnania)	131	131	131	131	131
— súčasnému a predchádzajúcim rokom	131	262	393	524	655
Počiatočný záväzok	—	89	196	324	476
Úrok l0 %	—	9	20	33	48
Náklady súčasnej služby	89	98	108	119	131
Záverečný záväzok	89	196	324	476	655

Poznámka: 1. Počiatočný záväzok je rovný súčasnej hodnote požitkov tykajúcich sa predchádzajúcich rokov.

2. Náklady súčasnej služby sú rovné súčasnej hodnote požitkov týkajúcich sa k bežnému roku.

3. Záverečný záväzok je rovný súčasnej hodnote požitkov tykajúcich sa k bežnému a predchádzajúcim rokom.

Určenie podielu ožitkov pripadajúcich na obdobia služby

67. Pri určení súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a nákladov súčasnej služby a tam, kde je to potrebné, aj nákladov minulej služby, by mal podnik určiť podiely požitkov pripadajúcich na obdobia služby, a to podľa vzorca na výpočet požitkov programu. Ak však služba zamestnanca v neskorších rokoch bude viesť k podstatne väčšej úrovni požitkov ako v predchádzajúcich rokoch, podnik by mal priradiť požitky jednotlivým obdobiam rovnomerne:

a) od dňa, kedy služba zamestnanca po prvýkrát viedla k požitkom poskytovaných programom (bez ohľadu na to, či požitky boli alebo neboli podmienené ďalšou službou); až

b) do dňa, kedy ďalšia služba zamestnanca bude viesť k nepodstatnému zvýšeniu iných požitkov poskytovaných programom, ako tých požitkov, ktoré vyplývajú z ďalších zvýšení platu.

68. Metóda projektovanej jednotky kreditu požaduje, aby podnik priradil požitky súčasnému obdobiu (aby sa mohli stanoviť náklady súčasnej služby) a súčasnému a minulému obdobiu (aby sa mohla stanoviť súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov). Podnik priraďuje požitky do období, v ktorých vzniká záväzok poskytnúť požitky. Takýto záväzok vzniká, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za požitky po skončení zamestnania, ktoré podnik predpokladá uhradiť v budúcich vykazovaných obdobiach. Postupy poistnej matematiky umožňujú podniku oceňovať takýto záväzok s dostatočnou spoľahlivosťou, oprávňujúcou vykázanie záväzku.

▼B

Príklad ilustrujúci odsek 68

1. Program so stanovenými požitkami stanovuje za každý rok služby úhrnnú sumu požitkov vo výške 100, ktoré sú splatné pri odchode do dôchodku.

   Požitok 100 je priraditeľný ku každému roku. Náklady súčasnej služby predstavujú súčasnú hodnotu zo 100. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je súčasnou hodnotou 100, násobenou počtom rokov služby až do súvahového dňa.

   Ak je požitok splatný hneď ako zamestnanec opustí podnik, náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov by mali zohľadňovať dátum, ku ktorému sa očakáva, že zamestnanec odíde. V dôsledku vplyvu diskontovania sú tak tieto sumy nižšie, ako by boli vykázané, ak by zamestnanec odišiel k súvahovému dňu.

2. Program poskytuje za každý rok služby mesačný dôchodok vo výške 0,2 % platu pred odchodom zo zamestnania. Dôchodok je splatný od veku 65 rokov.

   Požitok rovný súčasnej hodnote (vypočítanej ku dňu odchodu do dôchodku) mesačného dôchodku, predstavujúceho 0,2 % z odhadnutej výšky platu pred odchodom zo zamestnania a splatného od očakávaného dňa odchodu do dôchodku až do očakávaného dňa smrti je možné priradiť každému roku služby. Náklady súčasnej služby sú rovné súčasnej hodnote požitku. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je rovná súčasnej hodnote mesačných dôchodkových platieb predstavujúcich 0,2 % platu pred odchodom zo zamestnania, násobená počtom rokov služby počítaných až do súvahového dňa. Náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sú diskontované, pretože výplaty dôchodku začínajú vo veku 65 rokov.

69. Služba zamestnanca vytvára záväzok týkajúci sa programu zo stanovenými požitkami, aj keď sú požitky podmienené budúcim zamestnaním (inými slovami nie je na ne ešte záväzný nárok). Služba zamestnanca pred dátumom vzniku záväzného nároku vytvára implicitný záväzok, pretože ku každému nasledujúcemu súvahovému dňu sa znižuje suma budúcej služby, ktorú zamestnanec musí poskytnúť pred nadobudnutím nároku na požitky. Pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov zvažuje podnik pravdepodobnosť, že niektorí zamestnanci nesplnia požiadavky na vznik právneho nároku. Podobne, hoci sa určité požitky po skončení zamestnania, napríklad nemocenské požitky, stanú splatnými iba ak v období, v ktorom už zamestnanec nie je zamestnaný, nastane určitá udalosť, záväzok vzniká už vtedy, keď zamestnanec poskytuje službu, ktorá vytvára v prípade výskytu tejto udalosti nárok na poskytnutie požitkov. Pravdepodobnosť, že táto určitá udalosť nastane ovplyvňuje oceňovanie záväzku, ale neurčuje, či záväzok existuje.

Príklady ilustrujúce odsek 69

1. Program vypláca požitok vo výške 100 za každý rok služby. Záväzný nárok na požitky vznikne po desiatich rokoch služby.

   Požitok 100 je priraditeľný ku každému roku. V každom z prvých 10 rokov zohľadňujú náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť 10 rokov služby.

2. Program vypláca požitok vo výške 100 za každý rok služby, okrem služby pred vekom 25 rokov. Nárok na požitky vzniká okamžite.

   Žiaden požitok nie je možné priradiť službe pred vekom 25 rokov, pretože služba pred takýmto dátumom nevytvára nárok na požitky (či už podmienené alebo nepodmienené). Požitok 100 je možné priradiť ku každému nasledujúcemu roku.

70. Záväzok narastá až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude vytvárať nárok na podstatné zvýšenie ďalších požitkov. Preto sa všetky požitky priradia do období končiacich sa k tomuto dňu alebo pred ním. Požitky sa priradia k jednotlivým účtovným obdobiam podľa vzorca požitkov programu. Ak však služba zamestnanca bude v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch, podnik priradí požitok rovnomerne a to až do dňa, keď bude ďalšia služba

▼B

zamestnanca viesť iba k nepodstatnému zvýšeniu ďalších požitkov. Je to spôsobené tým, že práve služba zamestnanca počas celého obdobia vedie nakoniec k požitku na tejto vyššej úrovni.

Príklady ilustrujúce odsek 70

1. Program vypláca jednorazovú sumu požitku vo výške 1 000, na ktorý vznikne záväzný nárok po 10 rokoch služby. Plán neposkytuje žiadne ďalšie požitky za služby v ďalších obdobiach.

   Požitok 100 (1 000 delené 10) je možné priradiť ku každému z prvých 10 rokov. Náklady súčasnej služby v každom z prvých desiatich rokov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť 10 rokov služby. Žiadne požitky nie je možné priradiť do nasledujúcich rokov.

2. Program vypláca jednorázovú sumu penzijného požitku vo výške 2 000 všetkým zamestnancom, ktorí sú ešte zamestnaní vo veku 55 rokov po 20 rokoch služby, alebo ktorí sú ešte zamestnaní vo veku 65 rokov, bez ohľadu na dĺžku ich služby.

   Pre zamestnancov, ktorí vstúpili do zamestnania pred 35. rokom života, vedie služba najprv k požitkom podľa programu vo veku 35 rokov (zamestnanec teda mohol opustiť zamestnanie vo veku 30 rokov a vrátiť sa vo veku 33 rokov, bez vplyvu na výšku alebo termíny požitkov). Tieto požitky sú podmienené ďalšou službou. Taktiež služba nad vekom 55 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov. Pre týchto zamestnancov podnik určí požitok 100 (2 000 delené 20) za každý rok od veku 35 do veku 55 rokov.

   Pre zamestnancov, ktorí vstúpili do zamestnania medzi 35 a 45 rokom svojho života, nebude služba prekračujúca trvanie 20 rokov viesť k žiadnemu zvýšeniu ďalších požitkov. Pre týchto zamestnancov podnik určí požitok 100 (2 000 delené 20) za každý z prvých 20 rokov.

   Pre zamestnanca, ktorý vstúpil vo zamestnania vo veku 55 rokov, služba za 10 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov. Pre tohto zamestnanca podnik priradí požitok 200 (2 000 delené 10) za každý z prvých 10 rokov.

   Pre všetkých zamestnancov náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzkov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby.

3. Nemocenský program po skončení zamestnania refunduje 40 % nemocenských nákladov zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

   Podľa vzorca požitkov programu podnik priradí 4 % súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov (40 % delené 10) ku každému z prvých 10 rokov a 1 % (10 % delené 10) ku každému z druhých 10 rokov. Náklady súčasnej služby v každom roku zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby na získanie nároku na časí alebo všetky požitky. Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu za 10 rokov nieje priradený žiaden požitok.

4. Nemocenský program po skončení zamestnania refunduje 10 % nemocenských nákladov zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % takýchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

   Služba v neskorších rokoch bude viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako služba v predchádzajúcich rokoch. Preto pre zamestnancov u ktorých sa očakáva, že odídu po 20 alebo viacerých rokoch, podnik priraďuje požitok rovnomerne, podľa odseku 68. Služba nad 20 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu ďalších požitkov. Preto požitky priradené každému z prvých 20 rokov sú 2,5 % zo súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov (50 % delené 20).

   Pre zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu medzi 10. a 20. rokom, predstavuje požitok priradený každému z prvých 10 rokov 1 % súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov. Pre

▼B

týchto zamestnancov nie je žiaden požitok priradený službe medzi koncom 10. roku a odhadnutým dátumom odchodu zo zamestnania.

Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu zo zamestnania do 10 rokov, nie je priradený žiaden požitok.

71. Ak je suma požitku za každý rok služby vyjadrená ako konštantný podiel z platu pred odchodom zo zamestnania, budúce zvýšenia platu ovplyvnia sumu potrebnú na vysporiadanie záväzku, ktorý existuje za službu poskytnutú pred súvahovým dňom, ale nevytvárajú dodatočný záväzok. Preto:

a) na účely odseku 67 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 ilustrujúci odsek 71

Zamestnanci majú nárok na požitky vo výške 3 % z platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby až do veku 55 rokov.

Požitok 3 % z odhadnutého platu pred odchodom zo zamestnania je priradený ku každému roku a to až do veku 55 rokov. Je to dátum, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov poskytovaných programom. Po tomto veku nie je priradený žiaden požitok.

Predpoklady poistnej matematiky

72. Predpoklady poistnej matematiky by mali byť nezaujaté a navzájom zlučiteľné.

73. Predpoklady poistnej matematiky sú najlepšími odhadmi podniku týkajúcimi sa premenných, ktoré určujú konečné náklady poskytovania požitkov po skončení zamestnania. Predpoklady poistnej matematiky zahŕňajú:

a) demografické predpoklady o budúcich charakteristikách súčasných a bývalých zamestnancov (a na nich závislých osobách), ktorí majú nárok na požitky. Demografické predpoklady sa zaoberajú otázkami:

i) úmrtnosti, a to počas zamestnania, ako aj po jeho skončení;

ii) miery fluktuácie zamestnancov, práceneschopnosti a skoršieho odchodu do dôchodku;

iii) kvantifikovaného pomeru medzi účastníkmi programu a závislými osobami, ktoré budú mať nárok na požitky; a

iv) miery nárokov na požitky, ktoré majú byť poskytované podľa nemocenských programov; a

b) finančné predpoklady týkajúce sa položiek ako napr.:

i) diskontná sadzba (pozri odseky 78 až 82);

ii) úroveň budúcich platov a požitkov (pozri odseky 83 až 87);

iii) v prípade nemocenských požitkov, budúcich nemocenských nákladov, vrátane – v podstatných prípadoch – nákladov na správu nárokov a platieb požitkov (pozri odseky 88 až 91); a

iv) očakávané výnosy z majetku programu (pozri odseky 105 až 107).

74. Predpoklady poistnej matematiky sú nezaujaté, ak nie sú neprimerané ani nadmieru opatrné.

75. Predpoklady poistnej matematiky sú navzájom zlučiteľné, ak zohľadňujú hospodársky vzťah medzi faktormi ako napr. inflácia, miera rastu platov, výnosnosť majetku programu a diskontná sadzba. Napr. všetky predpoklady, ktoré závisia od určitej úrovne inflácie (ako sú predpoklady o úrokových sadzbách a zvýšeniach platov a požitkov) v akomkoľvek budúcom období predpokladajú rovnakú úroveň inflácie v tomto období.

76. Podnik určuje diskontnú sadzbu a iné finančné predpoklady v nominálnych (stanovených) hodnotách, pokiaľ nie sú odhady v reálnych hodnotách (očistených od vplyvu inflácie) spoľahlivejšie, napríklad v hyperinflačnom hospodárstve (pozri IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach), alebo v prípadoch, že je požitok viazaný na index a zároveň existuje rozvinutý trh obligácií viazaných na index vyjadrených v rovnakej mene a viažucich sa na rovnaké obdobie.

▼B

77. Finančné predpoklady by mali byť založené na trhových očakávaniach k súvahovému dňu, za obdobie, počas ktorého majú byť záväzky vyrovnané.

Predpoklady poistnej matematiky: diskontná sadzba

78. Sadzba použitá na diskontovanie záväzkov za požitky po skončení zamestnania (finančne zaistených, ako aj finančne nezaistenych) by mala byť odvodená od trhových výnosov z vysoko kvalitných podnikových obligácií existujúcich k súvahovému dňu. V krajinách, kde neexistuje rozvinutý trh s takýmito obligáciami, by mali byť použité trhové výnosy (existujúce k súvahovému dňu) zo štátnych dlhopisov. Mena a obdobie podnikových obligácií alebo štátnych obligácií by mali byť konzistentné s menou a odhadnutým obdobím záväzkov za požitky po skončení zamestnania.

79. Predpokladom poistnej matematiky, ktorý má významný účinok, je diskontná sadzba. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí, ale nie riziko poistnej matematiky alebo investičné riziko. Okrem toho diskontná sadzba nezohľadňuje podnikové individuálne úverové riziko znášané veriteľmi podniku, ani nezohľadňuje riziko, že sa môže skutočnosť v budúcnosti líšiť od predpokladov poistnej matematiky.

80. Diskontná sadzba zohľadňuje odhadnuté načasovanie platieb požitkov. V praxi to podnik často dosahuje použitím jednoduchého váženého priemeru diskontnej sadzby, ktorý zohľadňuje odhadnuté načasovanie, sumu platieb požitkov a menu, v ktorej sa majú požitky vyplatiť.

81. V niektorých prípadoch nemusia existovať rozvinuté trhy s obligáciami s dostatočne dlhou splatnosťou, ktorá by zodpovedala odhadnutej splatnosti všetkých platieb požitkov. V týchto prípadoch podnik používa existujúce trhové sadzby platné pre primerané obdobie na diskontovanie platieb s kratšou splatnosťou a odhaduje diskontnú sadzbu pre platby s dlhšou splatnosťou na základe extrapolácie súčasných trhových sadzieb pozdĺž výnosovej krivky. Nie je pravdepodobné, aby bola celková súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov obzvlášť citlivá na diskontnú sadzbu použitú na časť požitkov, ktorá je splatná po konečnej splatnosti dostupných podnikových alebo štátnych obligácií.

82. Úrokový náklad sa vypočítava vynásobením diskontnej sadzby určenej na začiatku obdobia súčasnou hodnotou záväzku zo stanovených požitkov počas celého tohoto obdobia, pričom sa zohľadňujú akékoľvek podstatné zmeny záväzku. Súčasná hodnota záväzku sa bude líšiť od záväzku vykázaného v súvahe, pretože tento záväzok je vykázaný po odpočítaní objektívnej hodnoty celkových majetku programu a pretože niektoré zisky a straty poistnej matematiky a niektoré náklady minulej služby nie sú vykázané okamžite. (Príloha 1 okrem iného ilustruje výpočet úrokového nákladu.)

Predpoklady poistnej matematiky: platy, požitky, zdravotné náklady

83. Záväzky na požitky po skončení zamestnania by mali byť oceňované tak, aby zohľadňovali:

a) odhadnuté budúce zvýšenia platov;

b) požitky stanovené v podmienkach plánu (alebo vyplývajúce z akéhokoľvek implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok) k súvahovému dňu; a

c) odhadnuté budúce zmeny úrovne štátom určených požitkov, ktoré ovplyvňujú požitky splatné podľa programu zo stanovenými požitkami, vtedy a len vtedy, ak:

i) tieto zmeny boli uzákonené pred súvahovým dňom; alebo

ii) skúsenosti z minulosti alebo iný spoľahlivý dôkaz naznačujú, že tieto štátom určené požitky sa zmenia predvídateľným spôsobom, napr. v súlade s budúcimi zmenami všeobecných úrovní cien alebo všeobecných úrovní platov.

84. Odhady budúcich zvýšení platov zohľadňujú infláciu, služobný vek, povýšenia a iné podstatné faktory ako napr. ponuka a dopyt na trhu práce.

85. Ak formálne podmienky plánu (alebo implicitný záväzok nad rámec týchto podmienok) požadujú, aby podnik zmenil požitky v budúcich obdobiach, oceňovanie záväzku má zohľadňovať tieto zmeny. To platí, ak napr.:

a) podnik v minulosti zvyšoval požitky, napríklad aby zmiernil účinky inflácie a neexistuje žiaden náznak, že sa táto prax v budúcnosti zmení; alebo

▼B

b) zisky poistnej matematiky už boli uvedené v účtovných závierkach a podnik má buď na základe formálnych podmienok programu (alebo na základe implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok) alebo zo zákona povinnosť použiť každý prebytok v programe v prospech účastníkov programu [pozri odsek 98 písm. c)].

86. Predpoklady poistnej matematiky nezohľadňujú zmeny budúcich požitkov, ktoré nie sú stanovené vo formálnych podmienkach plánu (alebo nemajú charakter implicitného záväzku) k súvahovému dňu. Takéto zmeny budú mať za následok:

a) náklady minulej služby do výšky, v ktorej sa menia požitky za službu poskytované pred touto zmenou; a

b) náklady súčasnej služby za obdobia po zmene do výšky, v ktorej sa zmenia požitky za službu po uvedenej zmene.

87. Niektoré požitky po skončení zamestnania sú viazané na premenné, akými sú napr. úroveň štátom stanovených penzijných požitkov alebo štátnej nemocenskej starostlivosti. Stanovenie výšky takýchto požitkov zohľadňuje očakávania zmien týchto premenných na základe minulých skúseností a iných spoľahlivých dôkazov.

88. Predpoklady týkajúce sa nemocenských nákladov by mali zohľadňovať budúce zmeny nákladov nemocenských služieb vyplývajúce z inflácie, ako aj z vlastných zmien výšky nemocenských nákladov.

89. Stanovenie výšky nemocenských požitkov po skončení zamestnania vyžaduje predpoklad úrovne a frekvencie budúcich nárokov a nákladov na splnenie týchto nárokov. Podnik odhaduje budúce nemocenské náklady na základe údajov z vlastnej praxe v minulosti, doplnené v prípade potreby o údaje z praxe iných podnikov v minulosti, údaje poistných spoločnosti, poskytovateľov nemocenskej starostlivosti alebo iné zdroje. Odhady budúcich nemocenských nákladov zohľadňujú účinok technologického pokroku, zmeny vo využívaní nemocenskej starostlivosti alebo v podmienkach poskytovania tejto starostlivosti a zmeny zdravotného stavu účastníkov programu.

90. Výška a frekvencia nárokov sú obzvlášť závislé od veku, zdravotného stavu a pohlavia zamestnancov (a osôb na nich závislých) a môžu byť závislé od iných faktorov, ako je napr. zemepisná poloha. Preto sú údaje o minulosti upravené v rozsahu, v akom sa demografické zloženie populácie líši od zloženia populácie použitej ako základ pre tieto údaje o minulosti. Upravené sú aj vtedy, ak existuje spoľahlivý dôkaz, že historické trendy nebudú pokračovať.

91. Niektoré programy nemocenskej starostlivosti po skončení zamestnania vyžadujú, aby zamestnanec prispieval na nemocenské náklady hradené programom. Odhady budúcich nemocenských nákladov zohľadňujú všetky takéto príspevky na základe podmienok programu k súvahovému dňu (alebo na základe akéhokoľvek implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok). Zmeny týchto zamestnaneckých príspevkov majú za následok náklady minulej služby alebo prípadne obmedzenia. Náklady na splnenie požiadaviek môžu byť znížené o požitky od štátnych alebo iných poskytovateľov nemocenskej starostlivosti (pozri odseky 83 c) a 87).

Ziskya straty poistnej matematiky

▼M10

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

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

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

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

93. ***Podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý sa má vykázať pre každý program so stanovenými požitkami, je prebytok určený podľa odseku 92, vydelený očakávanou priemernou dobou, počas ktorej zostanú v zamestnaní zamestnanci zúčastnení na programe. Jednotka však môže prijať akúkoľvek systematickú metódu, ktorá vyústi do rýchlejšieho vykázania ziskov a strát poistnej matematiky, za predpokladu, že sa použijú rovnaké východiská pre zisky aj pre straty poistnej matematiky a***

▼M10

tieto východiská sa medzi obdobiami použijú konzistentne. Jednotka môže použiť takéto systematické metódy na zisky a straty poistnej matematiky dokonca aj vtedy, ak spadajú do limitov uvedených v odseku 92.

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

a) všetkých svojich programov so stanovenými požitkami; a

b) všetkých svojich ziskov a strát poistnej matematiky.

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

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

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

▼B

94. Zisky a straty poistnej matematiky môžu vyplývať zo zvýšení alebo znížení súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov alebo objektívnej hodnoty všetkých súvisiacich majetku programu. Prípady ziskov a strát poistnej matematiky zahŕňajú napr.:

a) neočakávane vysoké alebo nízke miery fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak formálne alebo implicitné podmienky programu riešia aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nemocenských nákladov;

b) účinok zmien odhadov budúcej fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšení platov, požitkov (ak formálne alebo implicitné podmienky programu riešia aj inflačné zvýšenia požitkov) alebo nemocenských nákladov;

c) účinok zmien diskontnej sadzby; a

d) rozdiely medzi skutočnou výnosnosťou majetku programu a očakávanou výnosnosťou majetku programu (pozri odseky 105 až 107).

►M10 95. Z dlhodobého hľadiska sa môžu zisky a straty poistnej matematiky navzájom kompenzovať. Preto je vhodné považovať odhady záväzkov z požitkov po skončení zamestnania za interval (alebo „koridor") okolo ideálneho odhadu. Jednotka môže, ale nemusí vykázať zisky a straty poistnej matematiky, ktoré spadajú do tohto intervalu. ◄ Tento štandard vyžaduje, aby podnik vykázal minimálne podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý spadá mimo tohto „koridoru" s toleranciou plus alebo mínus 10 %. (Príloha 1 okrem iného ilustruje spôsob riešenia účtovných ziskov a strát). Štandard povoľuje systematické metódy rýchlejšieho vykázania za predpokladu, že tieto metódy vyhovujú podmienkam stanoveným v odseku 93. Takéto prípustné metódy zahŕňajú napr. okamžité vykázanie všetkých ziskov a strát poistnej matematiky, a to vo vnútri, ako aj mimo „koridoru". Odsek 155 písm. b) bod iii) vysvetľuje potrebu posúdiť každú nevykázanú časť prechodného záväzku pri účtovaní o následných ziskoch poistnej matematiky.

Náklady minulej služby

96. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54 by mal podnik vykázať náklady minulej služby ako náklady obdobia rovnomerne počas priemerného obdobia, pokiaľ na požitky nevznikne záväzný nárok. Do rozsahu, v ktorom vznikli záväzné nároky na požitky ihneď po zavedení alebo zmene programu zo stanovenými požitkami, by mal podnik vykázať náklady minulej služby okamžite.

▼B

97. Náklad minulej služby vzniká, keď podnik zavedie program so stanovenými požitkami alebo zmení požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami. Takéto zmeny sú výmenou za zamestnancovu službu za obdobie trvajúce dovtedy, kým na uvedené požitky nevznikne záväzný nárok. Preto sú náklady minulej služby vykázané za toto obdobie bez ohľadu na skutočnosť, že náklady sa týkajú zamestnancovej služby v predchádzajúcich obdobiach. Náklady minulej služby sú vykázané ako zmena záväzku vyplývajúca z úpravy (pozri odsek 64).

Príklad ilustrujúci odsek 97

Podnik prevádzkuje penzijný program, ktorý poskytuje dôchodok 2 % z výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby. Požitky sa stávajú oprávnenými po piatich rokoch služby. 1. januára 20X5 podnik zvýši dôchodok na 2,5 % z výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby od 1. januára 20X1. Ku dňu zvýšenia je súčasná hodnota dodatočných požitkov za službu od 1. januára 20X1 do 1. januára 20X5 takáto:

Zamestnanci s viac ako piatimi rokmi služby k 1/1/X5	150
Zamestnanci s menej ako piatimi rokmi služby k 1/1/X5 (priemerné obdobie vzniku záväzného nároku: tri roky)	120
	270

Podnik vykáže 150 okamžite, pretože tieto požitky sú už oprávnené. Podnik vykáže 120 rovnomerne počas troch rokov od 1. januára 20X5.

98. K nákladom minulej služby nepatria:

a) účinky rozdielov medzi skutočnými a predpokladanými zvýšeniami platu na záväzok zaplatiť požitky za službu v predchádzajúcich rokoch (neexistuje žiaden náklad minulej služby, pretože predpoklady poistnej matematiky počítajú s budúcimi platmi);

b) podhodnotenia a nadhodnotenia výšky vopred nevykázaných penzijných zvýšení, ak podnik má implicitný záväzok poskytnúť takéto zvýšenia (neexistuje žiaden náklad minulej služby, pretože predpoklady poistnej matematiky počítajú s takýmito zvýšeniami);

c) odhady zvýšení požitkov, ktoré vyplývajú zo ziskov poistnej matematiky, ktoré už boli vykázané v účtovných závierkach, ak je podnik zaviazaný buď formálnymi podmienkami plánu (alebo existuje implicitný záväzok nad rámec týchto podmienok) alebo právnymi predpismi, použiť akýkoľvek prebytok programu v prospech účastníkov programu, aj keď zvýšenie požitku nebolo ešte formálne priznané (výsledné zvýšenie záväzku je strata poistnej matematiky a nie náklady minulej služby, pozri odsek 85 písm. b));

d) zvýšenia oprávnených požitkov, ak pri neprítomnosti nových alebo zvýšených požitkov, zamestnanci splnia požiadavky na vznik nároku na požitky (neexistujú žiadne náklady minulej služby, pretože odhadnuté náklady požitkov boli vykázané v čase poskytnutia služby ako náklady súčasnej služby); a

e) účinky zmien plánu, ktoré znížia požitky pre budúcu službu (obmedzenie).

99. Podnik zavádza plán amortizácie nákladov minulej služby, keď sú požitky zavedené alebo zmenené. Mohlo by byť nemožné udržiavať podrobné záznamy potrebné na identifikáciu a uvedenie následných zmien do tohto plánu. Okrem toho je účinok pravdepodobne podstatný len vtedy, ak existuje obmedzenie alebo vysporiadanie. Preto podnik mení plán amortizácie nákladov minulej služby len v prípade obmedzenia alebo vysporiadania.

100. Ak podnik zníži požitky splatné podľa existujúceho programu zo stanovenými požitkami, výsledné zníženia záväzkov zo stanovených požitkov sú vykázané ako (negatívne) náklady minulej služby počas priemerného obdobia, až pokiaľ sa znížený podiel požitkov nestane oprávneným.

101. Ak podnik zníži určité požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami a v rovnakom čase zvýši pre rovnakých zamestnancov iné požitky splatné podľa programu, podnik zaobchádza s touto zmenou ako s jednoduchou čistou zmenou.

Vykazovanie a oceňovanie: majetok programu

▼B

Objektívna hodnota majetku programu

102. Objektívna hodnota celkových majetku programu sa pri určovaní sumy vykázanej v súvahe podľa odseku 54 odpočítava. Ak nie je k dispozícii trhová cena, objektívna hodnota majetku programu sa odhaduje napr. diskontovaním očakávaných budúcich peňažných tokov, pričom sa používa diskontná sadzba, ktorá zohľadňuje riziko spojené s majetkom programu, ako aj splatnosť alebo očakávaný dátum vyradenia týchto majetku (alebo, ak nemá žiadnu splatnosť, použije sa očakávané obdobie až do vysporiadania súvisiaceho záväzku).

103. Do majetku programu nepatria nezaplatené príspevky splatné od vykazovaného podniku do fondu, ako aj akékoľvek neprevoditeľné finančné nástroje vydané podnikom a držané fondom. Majetok programu sa znižujú o akékoľvek záväzky fondu, ktoré nesúvisia so zamestnaneckými požitkami, ako napr. záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky záväzky vyplývajúce z odvodených finančných nástrojov.

104. Ak majetok programu zahŕňa poistné zmluvy, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu, objektívna hodnota týchto poistných zmlúv sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiacich záväzkov, ako je opísané v odseku 54 (s výhradou akéhokoľvek zníženia vyžadovaného v prípade, že sumy nárokovateľné podľa poistných zmlúv nie sú plne uhraditeľné).

Úhrada

104A. Vtedy a len vtedy, keď je očividne jasné, že iná strana sčasti alebo úplne uhradí výdavky vyžadované na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov, podnik by mal nárok na úhradu vykázať ako oddelený majetok. Podnik by mal oceniť majetok objektívnou hodnotou. V každom inom ohľade by mal podnik zaobchádzať s týmto majetkom ako s majetkom programu. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náklady súvisiace s programom stanovených požitkov prezentované čisto bez sumy vykázanej ako úhrada.

104B V niektorých prípadoch môže podnik od inej strany, napríklad od poisťovateľa, očakávať, že uhradí výdavky vyžadované na vyrovnanie záväzku zo stanovených požitkov. Kvalifikované poistné zmluvy podľa odseku 7 sú majetkom programu. Podnik účtuje kvalifikované poistné zmluvy rovnakým spôsobom ako celý ostatný majetok programu a odsek 104A sa neuplatňuje (pozri odseky 39 až 42 a 104).

104C. Ak poistná zmluva nie je kvalifikovanou poistnou zmluvou, nie je ani majetkom programu. Takýmito prípadmi sa zaoberá odsek 104A: podnik by mal nárok na úhradu podľa poistnej zmluvy vykázať ako oddelený majetok a nie ako odpočet pri určovaní záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54; v každom inom ohľade zaobchádza podnik s týmto majetkom rovnakým spôsobom ako s majetkom programu. Najmä záväzok zo stanovených požitkov podľa odseku 54 sa má zvýšiť (znížiť) do tej miery, že čisté akumulované zisky (straty) poistnej matematiky zo záväzku zo stanoveného požitku a súvisiaceho nároku na úhradu podľa odsekov 92 a 93 ostanú nevykázané. ►**M10** Odsek 120A písm. f) bod iv) ◄ vyžaduje od podniku, aby zverejnil krátky opis súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom.

Príklad ilustrujúci odseky 104 A - C

Súčasná hodnota záväzku	1 241
Nevykázané zisky poistnej matematiky	17
Záväzok vykázaný v súvahe	1 258
Nároky podľa poistných zmlúv, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovanie niektorých požitkov splatných podľa programu. Tieto požitky majú súčasnú hodnotu 1 092.	1 092

Nevykázané zisky poistnej matematiky z odseku 17 sú čistými kumulovanými ziskov poistnej matematiky zo záväzkov a nárokov na úhradu.

104D. Ak nárok na úhradu vzniká z poistnej zmluvy, ktorá presne zodpovedá sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu stanovených požitkov, objektívna hodnota nároku na úhradu sa považuje za súčasnú cenu súvisiaceho záväzku, ako je opísané v odseku 54 (s výhradou akéhokoľvek zníženia vyžadovaného v prípade, že nárok na úhradu nie je plne uhraditeľný.

▼B

Výnosy z majetku programu

105. Očakávaná výnosnosť majetku programu je jednou zo súčastí nákladov uvedených vo výkaze ziskov a strát. Rozdiel medzi očakávanou a skutočnou návratnosťou majetku programu je zisk alebo strata poistnej matematiky; je pri určovaní čistej sumy, ktorá je porovnávaná s limitom 10 % „koridoru" uvedeného v odseku 92, zahrnutý so ziskami a stratami poistnej matematiky do záväzku zo stanovených požitkov.

106. Očakávaná výnosnosť majetku programu je založená na trhových očakávaniach k začiatku obdobia pre výnosy z majetku za celú životnosť súvisiaceho záväzku. Očakávaná výnosnosť majetku programu zohľadňuje zmeny objektívnej hodnoty majetku programu v držbe počas tohto obdobia, ako výsledku skutočných príspevkov platených do fondu a skutočných požitkov platených z fondu.

107. Pri určovaní očakávanej a skutočnej návratnosti majetku programu podnik odpočíta očakávané správne náklady okrem nákladov zahrnutých do predpokladov poistnej matematiky použitých pri oceňovaní záväzku.

Príklad ilustrujúci odsek 106

K 1. januáru 20X1 bola objektívna hodnota majetku programu 10 000 a čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky boli 760. 30. júna 20X1 program zaplatil požitky vo výške 1 900 a prijal príspevky vo výške 4 900. K 31. decembru 20X1 bola objektívna hodnota majetku programu 15 000 a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov bola 14 792. Straty poistnej matematiky na záväzku za rok 20X1 boli 60.

K 1. januáru 20X1 vykazovaný podnik vykoná tieto odhady založené na trhových cenách k tomuto dňu:

	%
Výnosy fondu z úrokov a dividend po zdanení, ktoré je splatné fondom	9,25
Realizované a nerealizované zisky z majetku programu (po zdanení)	2,00
Správne náklady	(1,00)
Očakávaná rentabilita	10,25
Za rok 20X1 sa očakáva tato skutočná výnosnosť majetku programu:	
Výnosy z 10 000 držaných počas 12 mesiacov pri 10,25 %	1 025
Výnosy z 3 000 držaných počas 6 mesiacov pri 5 % (zodpovedá 10,25 % ročne, pri zloženom úrokovaní za každých šesť mesiacov)	150
Očakávaná výnosnosť majetku programu za rok 20X1	1 175
Objektívna hodnota majetku programu k 31. decembru 20X1	15 000
Mínus objektívna hodnota majetku programu k 1. januáru 20X1	(10 000)
Mínus prijaté príspevky	(4 900)
Plus zaplatené požitky	1 900
Skutočná výnosnosť majetku programu	2 000

Rozdiel medzi očakávanou (1 175) a skutočnou (2 000) výnosnosťou majetku programu je zisk poistnej matematiky vo výške 825. Preto akumulované čisté nevykázané zisky poistnej matematiky sú 1 525 (760 plus 825 mínus 60). Podľa odseku 92 limity koridoru sú stanovené na 1 500 (vyššia hodnota z: i) 10 % z 15 000 a ii) 10 % zo 14 792). V nasledujúcom roku (20X2) podnik uvedie vo výkaze ziskov a strát zisk poistnej matematiky vo výške 25 (1 525 mínus 1 500) vydelený očakávanou priemerným obdobím, počas ktorého zostanú zúčastnení zamestnanci v práci.

Očakávaná výnosnosť majetku programu za rok 20X2 bude založená na trhových očakávaniach k 1/1/X2 pre výnosy za celé obdobie životnosti záväzku.

Podnikové kombinácie

▼M3

108. Pri podnikových kombináciách podnik vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku bez reálnej hodnoty akéhokoľvek plánu majetku (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky nasledujúce položky, aj keď ich nadobúdaný k dátumu nadobudnutia nevykázal:

▼M3

a) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré vznikli pred dátumom nadobudnutia (bez ohľadu na to, či spadajú do 10 % „koridoru”);

b) náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu pred dátumom nadobudnutia;

a

▼B

c) sumy, ktoré podľa prechodných ustanovení uvedených v odseku 155 písm. b) nadobúdateľ nevykázal.

Obmedzenia a vyrovnania

109. Podnik by mal vykázať zisky alebo straty pri obmedzení alebo vyrovnaní programu stanovených požitkov vtedy, keď obmedzenie alebo vysporiadanie nastane. Zisk alebo strata z obmedzenia alebo vysporiadania by mali zahŕňať:

a) všetky zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúce z obmedzenia alebo vysporiadania;

b) všetky zmeny objektívnej hodnoty majetku programu vyplývajúce z obmedzenia alebo vysporiadania;

c) všetky súvisiace zisky a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby, ktoré podľa odsekov 92 a 96 neboli predtým vykázané.

110. Pred určením účinku obmedzenia alebo vyrovnania by mal podnik opätovne oceniť záväzok (a prípadný súvisiaci majetok programu) tak, že použije súčasné predpoklady poistnej matematiky (vrátane súčasných trhových úrokových sadzieb a iných súčasných trhových cien).

111. Obmedzenie nastane, ak podnik buď:

a) je zjavne rozhodnutý uskutočniť podstatné zníženie počtu zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje; alebo

b) mení podmienky programu stanovených požitkov tak, že podstatná časť budúcej služby súčasným zamestnancom nebude viac vytvárať nárok na požitky alebo bude vytvárať nárok len na znížené požitky.

Obmedzenie môže vzniknúť z izolovanej udalosti, ako napr. uzatvorenie továrne, ukončovanie aktivity, ukončenie alebo pozastavenie programu. Udalosť sa považuje za dostatočne podstatnú na to, aby sa kvalifikovala ako obmedzenie, ak by vykázanie zisku alebo straty z obmedzenia mohlo mať podstatný účinok na účtovnú závierku. Obmedzenia sú často spojené s reštrukturalizáciou. Preto podnik účtuje obmedzenie v rovnakom období ako účtuje súvisiacu reštrukturalizáciu.

112. Vyrovnanie nastane, keď podnik začne transakciu, ktorá eliminuje všetky ďalšie právne alebo implicitné záväzky pre niektoré alebo všetky požitky poskytované podľa programu stanovených požitkov, napr. keď sa uskutoční jednorázová peňažná platba pre účastníkov programu v ich prospech, alebo výmenou za ich práva prijať stanovené požitky po skončení zamestnania.

113. V niektorých prípadoch nadobudne podnik poistnú zmluvu na finančné zaistenie niektorých alebo všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnanca v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach. Nadobudnutie takejto zmluvy nie je vyrovnaním, ak si podnik ponechá právny alebo implicitný záväzok (pozri odsek 39) zaplatiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ nemôže hradiť zamestnanecké požitky uvedené v poistnej zmluve. Odseky 104A až D sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním nárokov na úhradu, ktoré nie sú majetkom programu.

114. Vyrovnanie spolu s obmedzením nastane, ak je program ukončený tak, že záväzok je vyrovnaný a plán prestáva existovať. Ukončenie programu však nie je obmedzením alebo vyrovnaním, ak sa program nahradí novým programom, ktorý ponúka v podstate identické požitky.

115. V prípade, že sa obmedzenie vzťahuje len na niektorých zamestnancov, na ktorých sa vzťahuje program, alebo keď je len časť záväzku je vyrovnaná, zisk alebo strata zahŕňa pomerný podiel predchádzajúcich nevykázaných nákladov minulej služby a ziskov alebo strát poistnej matematiky (a prechodných súm, ktoré zostávajú nevykázané podľa odseku 155 písm. b)). Pomerný podiel je určený podľa súčasnej hodnoty záväzkov pred a po obmedzení alebo vyrovnaní, pokiaľ nie je za daných okolností rozumnejší iný spôsob. Môže byť napr. primerané použiť akýkoľvek zisk vznikajúci z obmedzenia alebo vyrovnania rovnakého programu najprv na elimináciu akýchkoľvek nevykázaných nákladov minulej služby súvisiacich s rovnakým programom.

▼B

Príklad ilustrujúci odsek 115

Podnik ruší segment svojho podnikania a zamestnancom ukončeného segmentu nebudú vznikať nároky na žiadne ďalšie požitky. Toto je obmedzenie bez vyrovnania. Použitím súčasných predpokladov poistnej matematiky (vrátane súčasnej trhových úrokových sadzieb a iných trhových cien) bezprostredne pred obmedzením podnik zistil, že má záväzok zo stanovených požitkov s čistou súčasnou hodnotou vo výške 1 000, majetok programu s objektívnou hodnotou 820 a čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky vo výške 50. Podnik po prvýkrát prijal štandard pred rokom. To zvýšilo čistý záväzok o 100, ktorý sa podnik rozhodol vykazovať počas obdobia piatich rokov (pozri odsek 155 písm. b)). Obmedzenie zníži čistú súčasnú hodnotu záväzku o 100 na 900.

Z predchádzajúcich nevykázaných ziskov poistnej matematiky a prechodných súm, 10 % (100/1 000) sa vzťahuje na časť záväzku. ktorá bola eliminovaná obmedzením. Pretože účinok obmedzenia takýto:

	Pred obmedzením	Prírastok obmedzenia	Po obmedzení
Čistá súčasná hodnota záväzku	1 000	(100)	900
Objektívna hodnota majetku programu	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Nevykázané zisky poistnej matematiky	50	(5)	45
Nevykázaná prechodná suma (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Čistý záväzok vykázaný v súvahe	150	(97)	53

Prezentácia

Kompenzácie

116. Podnik môže kompenzovať majetok jedného programu so záväzkom iného programu vtedy a len vtedy, ak podnik:

a) má záväzné a vynútiteľné právo použiť prebytok jedného programu na vysporiadanie záväzkov iného programu; a

b) má v úmysle buď vysporiadať záväzky netto spôsobom, alebo dosiahnuť prebytok v jednom programe a vyrovnať svoj záväzok podľa iného programu súčasne.

117. Kritériá kompenzácie sú podobné kritériám, ktoré boli stanovené pre finančné nástroje v IAS 32, finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia.

Rozlišovanie medzikrátkodobosťou a dlhodobosťou

118. Niektoré podniky rozlišujú krátkodobý majetok a záväzky od dlhodobého majetku a záväzkov. Tento štandard nestanovuje, či by podnik mal rozlišovať podiel krátkodobých a dlhodobých majetku a záväzkov vznikajúcich z požitkov po skončení zamestnania.

Finančné súčasti nákladov na požitky po skončení zamestn ani a

119. Tento štandard nestanovuje, či by mal podnik prezentovať náklady súčasnej služby, úrokové náklady a očakávané výnosy z majetku programu ako súčasti samostatnej položky výnosov alebo nákladov v samotnom výkaze ziskov a strát.

Zverejňovanie

▼M10

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

▼**M10**

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

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

b) všeobecný popis typu programu;

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

i) náklady na súčasné služby;

ii) úrokové náklady;

iii) príspevky účastníkov programu;

iv) zisky a straty poistnej matematiky;

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

vi) vyplatené požitky;

vii) náklady na minulé služby;

viii) podnikové kombinácie;

ix) obmedzenia; a

x) vysporiadania;

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

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

i) očakávané výnosy z majetku programu;

ii) zisky a straty poistnej matematiky;

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

iv) príspevky zamestnávateľa;

v) príspevky účastníkov programu;

vi) vyplatené požitky;

vii) podnikové kombinácie; a

viii) vysporiadania;

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

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

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

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

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

v) iné sumy vykázané v súvahe;

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

i) náklady na súčasné služby;

ii) úrokové náklady;

iii) očakávané výnosy z majetku programu;

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

v) zisky a straty poistnej matematiky;

vi) náklady na minulé služby;

▼M10

vii) účinok každého obmedzenia alebo vysporiadania; a

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

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

i) zisky a straty poistnej matematiky; a

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

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

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

k) sumy zahrnuté v reálnej hodnote majetku programu pre:

i) každú kategóriu vlastných finančných nástrojov jednotky; a

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

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

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

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

i) diskontné sadzby;

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

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

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

v) vývojové miery zdravotných nákladov a

vi) akékoľvek iné použité podstatné predpoklady poistnej matematiky.

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

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

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

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

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

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

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

ii) úpravy vyplývajúce z praxe vznikajúcich z:

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

▼M10

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

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

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

▼B

122. Ak má podnik viac ako jeden program stanovených požitkov, zverejnenia môžu byť urobené v súhrne, oddelene pre každý program alebo zoskupené spôsobom, ktorý je považovaný za najužitočnejší. Užitočné môže byť zoskupovanie podľa týchto kritérií:

a) zemepisná orientácia programov, napr. rozlišovaním domácich a zahraničných programov; alebo

b) či sa na programy vzťahujú podstatne rozdielne riziká, napr. rozlišovaním programov odvodených od paušálneho platu od programov penzií odvodených od platu pred odchodom zo zamestnania a od nemocenských programov po skončení zamestnania.

Ak podnik zverejňuje údaje v súhrne za skupinu programov, takéto zverejnenia sú poskytované vo forme vážených priemerov alebo relatívne úzkych rozpätí.

123. Odsek 30 vyžaduje dodatočné zverejnenia o programoch stanovených požitkov, na ktorých sa zúčastňujú viacerí zamestnávatelia, s ktorými sa zaobchádza ako keby boli programami zo stanovenými príspevkami.

124. V prípadoch, keď to vyžaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o:

a) súvisiacich transakciách spriaznenej osoby s programami požitkov po skončení zamestnania; a

b) požitkoch po skončení zamestnania pre kľúčových manažérov.

125. V prípadoch, keď si to vyžaduje IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, podnik zverejňuje informácie o podmienených záväzkoch vznikajúcich zo záväzkov z požitkov po skončení zamestnania.

OSTATNÉ DLHODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

126. Medzi ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky patria napr.:

a) dlhodobé platené voľno, ako napr. mimoriadne voľno za dlhoročnú službu alebo voľno pri nevyužití nároku na platené voľno počas viacerých rokov;

b) odmeny za výročia alebo iné požitky za dlhoročnú službu;

c) dlhodobé požitky pri invalidite;

d) podiely na zisku a prémie splatné 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu; a

e) odložené náhrady uhradené 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, počas ktorého na tieto náhrady vznikli nároky.

127. Na oceňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sa obyčajne nevzťahuje rovnaký stupeň neistoty ako na oceňovanie požitkov po skončení zamestnania. Okrem toho uvedenie alebo zmeny iných dlhodobých požitkov zriedka spôsobujú podstatné zvýšenie nákladov minulej služby. Z týchto dôvodov vyžaduje tento štandard zjednodušenú metódu účtovania ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Táto metóda sa líši od účtovania vyžadovaného pre požitky po skončení zamestnania takto:

a) zisky a straty poistnej matematiky sa vykazujú okamžite a nie je použitý žiaden „koridor"; a

b) náklady minulej služby sa okamžite vykazujú v plnej výške.

Vykazovanie a oceňovanie

128. Suma vykázaná ako záväzok za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky by mala byť čistým súhrnom týchto súm:

a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov k súvahovému dňu (pozri odsek 64);

▼B

b) mínus objektívna hodnota majetku programu (ak existuje) k súvahovému dňu, z ktorého sa záväzky majú vyrovnávať priamo (pozri odseky 102 až 104).

Pri oceňovaní záväzku by mal podnik uplatňovať ustanovenia odsekov 49 až 91, s výnimkou odsekov 54 a 61. Podnik by mal uplatňovať odsek 104A pri vykazovaní a oceňovaní akéhokoľvek nároku na úhradu.

129. Pre ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky by mal podnik vykázať čistý úhrn týchto súm ako náklady alebo (s výhradou odseku 58) výnosy, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nevyžaduje alebo nepovoľuje ich začlenenie do hodnoty majetku:

a) náklady súčasnej služby (pozri odseky 63 až 91);

b) úrokové náklady (pozri odsek 82);

c) očakávané výnosy z majetku programu (pozri odseky 105 až 107) a z akéhokoľvek nároku na úhradu vykázaného ako majetok (pozri odsek 104A);

d) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré by sa všetky mali vykázať okamžite;

e) náklady minulej služby, ktoré by mali byť okamžite vykázané v celej výške; a

f) účinok akýchkoľvek obmedzení alebo vyrovnaní (pozri odseky 109 a 110).

130. Jednou z foriem ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov je dlhodobý požitok pri invalidite. Ak úroveň požitku závisí od dĺžky služby, záväzok vzniká poskytovaním služby. Oceňovanie takéhoto záväzku zohľadňuje pravdepodobnosť, že platba bude požadovaná, a dĺžku obdobia, počas ktorého sa očakáva jej vyplácanie. Ak je úroveň požitku rovnaká pre akéhokoľvek invalidného zamestnanca bez ohľadu na odpracované roky služby, očakávané náklady týchto požitkov sú vykázané vtedy, keď nastane udalosť, ktorá spôsobí dlhodobú invaliditu.

Zverejňovanie

▼M5

131. Hoci tento štandard nevyžaduje osobitné zverejnenia o iných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch, takéto zverejnenia môžu byť súčasťou požiadaviek iných štandardov, napríklad vtedy, ak sú náklady na tieto požitky významné a vyžadujú si tak zverejnenie v zmysle IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky.* V prípadoch, ak si to vyžaduje IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb,* zverejňuje jednotka informácie o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch pre kľúčový riadiaci manažment.

▼B

POŽITKY VYPLÝVAJÚCE Z UKONČENIA PRACOVNÉHO POMERU

132. Tento štandard sa zaoberá požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru oddelene od ostatných zamestnaneckých požitkov, pretože udalosť, ktorá dáva vznik záväzku je ukončenie zamestnania a nie služba zamestnanca.

Vykazovanie

133. Podnik by mal vykázať požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako záväzok a náklady vtedy a len vtedy, ak podnik je preukázateľne rozhodnutý buď:

a) ukončiť zamestnanie zamestnanca alebo skupiny zamestnancov pred riadnym dátumom ukončenia pracovného pomeru; alebo

b) poskytnúť požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru v dôsledku ponuky predloženej na účely dobrovoľného zníženia stavu zamestnancov.

134. Podnik je preukázateľne rozhodnutý ukončiť pracovný pomer vtedy a len vtedy, ak má podrobný formálny plán pre ukončenie a nemá reálnu možnosť odstúpenia. Podrobný plán by mal zahŕňať minimálne:

a) pracovisko, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorých služby budú ukončené;

b) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru pre každú pracovnú kategóriu alebo funkciu;

c) čas uplatňovania programu. Uplatňovanie by malo začať čo najskôr a obdobie na dokončenie uplatňovania by sa malo stanoviť tak, že podstatné zmeny programu nebudú pravdepodobné.

▼B

135. Podnik môže byť zaviazaný právnymi predpismi, zmluvami alebo inými dohodami so zamestnancami alebo ich zástupcami alebo môže byť viazaný implicitným záväzkom založeným na obchodných postupoch, obyčajoch alebo želaní konať spravodlivo, uskutočniť platby (alebo poskytovať iné požitky) zamestnancom pri ukončení ich pracovného pomeru. Takéto platby sú požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú spravidla jednorázové sumy, ale niekedy tiež zahŕňajú:

a) zvýšenie hodnoty penzijných požitkov alebo iných požitkov po skončení zamestnania, a to buď nepriamo prostredníctvom programu zamestnaneckých požitkov alebo priamo; a

b) plat až do konca presne stanoveného obdobia, ak zamestnanec neposkytuje žiadnu ďalšiu službu, z ktorej by podniku plynul hospodársky prínos.

136. Niektoré zamestnanecké požitky sú splatné bez ohľadu na dôvod odchodu zamestnanca. Platba takýchto požitkov je istá (s výhradou akýchkoľvek požiadaviek potrebných na vznik oprávnenia alebo požiadaviek na minimálnu službu), ale načasovanie platieb týchto požitkov je neisté. Aj keď sú takéto požitky v niektorých krajinách charakterizované ako odškodné alebo odmeny pri ukončení pracovného pomeru, sú to požitky po skončení zamestnania a nie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a podnik ich účtuje ako požitky po skončení zamestnania. Niektoré podniky poskytujú nižšiu úroveň požitkov pre dobrovoľné ukončenie pracovného pomeru na základe žiadosti zamestnanca (v podstate požitok po skončení zamestnania) ako pre nedobrovoľné ukončenie na žiadosť podniku. Dodatočný požitok splatný pri nedobrovoľnom ukončení pracovného pomeru je požitkom vyplývajúcim z ukončenia pracovného pomeru.

137. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru neposkytujú podniku budúce hospodárske požitky a sú okamžite vykázané ako náklad.

138. V prípade, že podnik vykazuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, podnik by mal tiež účtovať obmedzenie penzijných požitkov alebo iných zamestnaneckých požitkov (pozri odsek 109).

Oceňovanie

139. V prípade, ak sú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru splatné viac ako 12 mesiacov po súvahovom dni, mali by byť diskontované s použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 78.

140. V prípade ponuky danej na podporu dobrovoľného zníženia stavu zamestnancov by oceňovanie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru malo byť založené na počte zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že ponuku príjmu.

Zverejňovanie

141. V prípade neistoty o počte zamestnancov, ktorí príjmu ponuku požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, existuje podmienený záväzok. Podľa požiadaviek Ako vyžaduje IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, podnik zverejňuje informácie o podmienenom záväzku, ak nie je možnosť úbytku pri vyrovnaní príliš vzdialená.

▼M5

142. V zmysle požiadaviek IAS 1 zverejňuje jednotka charakter a sumu nákladov vtedy, ak sa jedná o významné náklady. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru môžu mať za následok náklady vyžadujúce zverejnenie kvôli dosiahnutiu súladu s touto požiadavkou.

▼B

143. V prípade, že to vyžaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o požitkoch vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru pre kľúčových manažérov.

▼M6

▼B

PRECHODNÉ USTANOVENIA

153. Táto časť opisuje prechodné zaobchádzanie pre programy stanovených požitkov. Ak podnik prvýkrát uplatňuje tento štandard pre iné zamestnanecké požitky, podnik uplatňuje IAS 8, ►M5 zisk alebo stratu ◄, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

154. Pri prvom prijatí tohto štandardu by mal podnik vykázať svoj prechodný záväzok pre programy so stanovenými požitkami k tomuto dňu takto:

▼B

a) súčasná hodnota záväzku (pozri odsek 64) ku dňu prijatia;

b) mínus objektívna hodnota vykázaná ku dňu prijatia za majetku programu (ak existujú), ktorými budú záväzky uhradené priamo (pozri odseky 102 až 104);

c) mínus všetky náklady minulej služby, ktoré by podľa odseku 96 mali byť vykázané v neskorších obdobiach.

155. Ak je prechodný záväzok vyšší ako by bol záväzok, ktorý by bol k rovnakému dňu vykázaný podľa predchádzajúcich účtovných zásad podniku, podnik by mal neodvolateľne rozhodnúť o vykázaní tohto zvýšenia ako o časti svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54:

a) okamžite, podľa IAS 8, ►M5 zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; alebo

b) ako náklad rovnomerne počas piatich rokov odo dňa prijatia. Ak si podnik vyberie bod b), podnik by mal:

i) použiť limit opísaný v odseku 58 písm. b) pri oceňovaní každého majetku vykázaného v súvahe;

ii) ku každému súvahovému dňu zverejniť: 1) sumu zvýšenia, ktorá zostáva nevykázaná; a 2) sumu vykázanú v súčasnom období;

iii) obmedziť vykázanie neskorších ziskov poistnej matematiky (ale nie negatívnych nákladov minulej služby) týmto spôsobom. Ak sa má zisk poistnej matematiky vykázať podľa odsekov 92 a 93, podnik by mal vykázať takýto zisk poistnej matematiky len do výšky, v ktorej čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky (pred vykázaním takéhoto zisku poistnej matematiky) prekročia nevykázanú časť prechodného záväzku; a

iv) brať do úvahy súvisiacu časť nevykázaného prechodného záväzku pri určovaní každého neskoršieho zisku alebo straty z vyrovnania alebo obmedzenia,

Ak je prechodný záväzok nižší ako záväzok, ktorý by mal byť k rovnakému dňu vykázaný podľa predchádzajúcich účtovných zásad podniku, podnik by mal podľa IAS 8 vykázať takéto zníženie okamžite.

156. Pri prvotnom prijatí štandardu účinok zmien účtovných zásad zahŕňa všetky zisky alebo straty poistnej matematiky, ktoré vznikli v skorších obdobiach, dokonca aj keď spadajú do 10 %-ného „koridoru" uvedeného v odseku 92.

Príklad ilustrujúci odseky 154 až 156

K 31. decembru 1998 zahŕňa súvaha podniku penzijný záväzok vo výške 100. Podnik prijme štandard k 1. januáru 1999, keď je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 300 a objektívna hodnota majetku programu je 1 000. 1. januára 1993 podnik zvýšil dôchodky (náklady za požitky, na ktoré ešte nie je záväzný nárok: 160, priemerný čas zostávajúci do dňa vzniku záväzného nároku: 10 rokov).

Účinok prechodu je:

Súčasná hodnota záväzku	1 300
Objektívna hodnota majetku programu	(1 000)
Mínus: náklady minulej služby, ktoré budú vykázané v neskorších obdobiach (160 *4/10)	(64)
Prechodný záväzok	236
Záväzok už vykázaný	100
Zvýšenie záväzku	136

Podnik si môže zvoliť vykázanie zvýšenia vo výške 136 buď okamžite, alebo v priebehu 5 rokov. Tento výber je neodvolateľný.

K 31. decembru 1999 je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 400 a objektívna hodnota majetku programu je 1 050. Čisté akumulované nevykázané účtovné zisky poistnej matematiky od dňa prijatia štandardu sú 120. Očakávaná priemerné obdobie, počas ktorého zostane zamestnanec zúčastnený na programe v práci, bola osem rokov. Podnik prijal zásadu vykazovania všetkých ziskov alebo strát poistnej matematiky okamžite, ako je to povolené v odseku 93.

Účinok obmedzenia v odseku 155 písm. b) bod ii) je:

Čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky	120

▼B

Nevykázaná časť prechodného záväzku (136*4/5)	109
Maximum zisku, ktorý sa má vykázať (odsek 155 písm. b) bod iii)	11

DÁTUM ÚČINNOSTI

157. S výnimkou odsekov 159 a 159A sa tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatňuje tento štandard pre penzijné náklady na účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. januárom 1999, mal by zverejniť skutočnosť, že uplatňoval tento štandard namiesto IAS 19, Penzijné náklady, schváleného v roku 1993.

158. Tento štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, schválený v roku 1993.

159. Pre ročné účtovné závierky ([1]) zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr sa stávajú účinnými:

a) revidovaná definícia majetku programu v odseku 7 a súvisiace definície majetku v držbe fondu pre dlhodobé zamestnanecké požitky a kvalifikovanej poistnej zmluvy; a

b) kritériá pre vykazovanie a oceňovanie nárokov na úhradu v odsekoch 104A, 128 a 129 a súvisiace zverejnenia v ►**M10** odseky 120 písm. f) bod iv), 120A písm. g) bod iv), 120A písm. m) a 120A písm. n) bod iii) ◄.

Odporúča sa skoršie prijatie. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

159A. Zmenené a doplnené znenie odseku 58A sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky ([2]) za obdobia končiace 31. mája 2002 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie prijatie. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

▼M10

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

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

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

([1]) V súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumov účinnosti, prijatým v roku 1998, uvádzajú odseky 159 a 159A „ročné účtovné závierky". Odsek 157 uvádza „účtovné závierky".

([2]) V súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumov účinnosti, prijatým v roku 1998, uvádzajú odseky 159 a 159A „ročné účtovné závierky". Odsek 157 uvádza „účtovné závierky".

▼**M10**

PRÍLOHA F

Zmeny a doplnenia iných medzinárodných štandardov

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

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

Znenie odseku 96 sa mení takto:

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

a) …

d) …

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

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

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

a) …

i) …

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

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

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

▼**B**

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 20

(PREPRACOVANÝ 1994)

Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard pôvodne schválený predsedníctvom v novembri 1982. Je predložený v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy od roku 1991. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

V máji 1999 IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, zmenil a doplnil odsek 11 Zmenený a doplnený text nadobudol účinnosť pre účtovné závierky zostavené za ročné obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V januári 2001 IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 2 Zmenený a doplnený text sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za ročné obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

IAS 20 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

— SIC-10: štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam.

OBSAH

	Odseky
Rozsah	182
Definície	182
Štátne dotácie	183
Nepeňažné štátne dotácie	185
Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na majetok	185
Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos	185

▼B

	Odseky
Vrátenie štátnych dotácií	185
Štátna pomoc	186
Zverejňovanie	186
Prechodné ustanovenia	186
Dátum účinnosti	186

Štandardy, ktoré sú vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie pre nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní a zverejňovaní štátnych dotácií a pri zverejňovaní ostatných foriem štátnej pomoci.

2. Tento štandard sa nezaoberá:

   a) osobitnými problémami vznikajúcimi pri účtovaní štátnych dotácií v účtovných závierkach zohľadňujúcich účinky zmien cien alebo v doplnkových informáciách podobnej povahy;

   b) štátnou pomocou, ktorá sa poskytuje podniku vo forme požitkov, ktoré sú dostupné pri určovaní zdaniteľného príjmu alebo sú určené alebo obmedzené na základňu záväzku dane z príjmov (ako sú daňové prázdniny, investičné daňové úľavy, zrýchlené odpisy a znížené daňové sadzby); a

   c) štátnou účasťou na vlastníctve podniku;

   d) štátnymi dotáciami, na ktoré sa vzťahuje IAS 41, Poľnohospodárstvo.

DEFINÍCIE

3. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

   Štát je vláda, štátne inštitúcie a podobné orgány, či miestne, vnútroštátne alebo medzinárodné.

   Štátna pomoc je činnosť štátu určená na poskytovanie hospodárskej výhody osobitnému podniku alebo skupine podnikov spĺňajúcich určité kritériá. Štátna pomoc na účely tohto štandardu nezahŕňa požitky poskytované len nepriamo prostredníctvom činnosti ovplyvňujúcej všeobecné obchodné podmienky, ako napr. zabezpečenie infraštruktúry v rozvojových oblastiach alebo zavedenie obchodných obmedzení voči konkurentom.

   Štátne dotácie sú pomoc štátu vo forme prevodu prostriedkov podniku ako náhrada za minulé alebo budúce dodržanie určitých podmienok vzťahujúcich sa na prevádzkové činnosti podniku. Sú z nich vylúčené formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku ([1]).

   Dotácie vzťahujúce sa na majetok sú štátne dotácie, ktorých základnou podmienkou je, že na to, aby splnil podmienky na ich poskytnutie, by mal podnik kúpiť, zhotoviť alebo iným spôsobom nadobudnúť dlhodobý majetok. Môžu byť tiež pripojené doplňujúce podmienky obmedzujúce druh alebo umiestnenie majetku alebo obdobia, počas ktorého má byť majetok nadobudnutý alebo má byť v držbe.

   Dotácie vzťahujúce sa na výnos sú iné štátne dotácie ako tie, ktoré sa vzťahujú na majetok.

   Odpustiteľné pôžičky sú pôžičky, u ktorých poskytovateľ pôžičky sa zaviaže vzdať sa splatenia za určitých predpísaných podmienok.

   Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený medzi informovaným, dobrovoľne súhlasiacim kupujúcim a informovaným, dobrovoľne súhlasiacim predávajúcim.

4. Štátna pomoc nadobúda mnoho foriem, ktoré sa líšia druhom poskytovanej pomoci, ako aj podmienkami, ktoré sú s ňou zvyčajne spojené. Účelom pomoci môže byť povzbudiť podnik, aby začal činnosť, ktorú by za bežných okolností nevykonával, keby mu pomoc nebola poskytnutá.

5. Príjem štátnej pomoci zo strany podniku môže byť pre zostavenie 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 mal podnik z tejto

([1]) Pozri tiež SIV – 10: štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam.

▼B

pomoci počas vykazovaného obdobia úžitok. Toto zjednoduší porovnanie účtovnej závierky podniku s účtovnými závierkami predchádzajúcich období a s účtovnými závierkami iných podnikov.

6. Štátne dotácie majú niekedy iný názov, ako napr. príspevky, subvencie alebo prémie.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

7. Štátne dotácie, vrátane nepeňažných dotácií v objektívnej hodnote, by sa nemali vykazovať, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že:

   a) podnik bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené, a

   b) dotácie budú prijaté.

8. Štátna dotácia sa vykazuje, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že podnik bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené a že dotácia bude prijatá. Príjem dotácie sám osebe neposkytuje presvedčivý dôkaz, že podmienky spojené s dotáciou boli alebo budú splnené.

9. Spôsob, ktorým je dotácia prijatá, neovplyvňuje účtovnú metódu, ktorá sa má prijať v súvislosti s dotáciou. Dotácia sa teda účtuje rovnakým spôsobom, či už je prijatá ako platba alebo ako zníženie záväzku voči štátu.

10. S odpustiteľnou pôžičkou od štátu sa zaobchádza ako so štátnou dotáciou, ak existuje primeraná istota, že podnik splní podmienky pre odpustenie pôžičky.

11. Len čo sa štátna dotácia vykáže, s akýmkoľvek súvisiacim podmieneným záväzkom alebo podmienenou pohľadávkou sa zaobchádza v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

12. Štátne dotácie sa mali vykazovať na systematickom základe ako výnosy vykazované v priebehu období tak, aby boli zúčtovávané so súvisiacimi nákladmi, ktoré majú v úmysle kompenzovať. Nemali by byť priamo pripisované v prospech podielov akcionárov.

13. Existujú dva všeobecné prístupy účtovného riešenia štátnych dotácií: kapitálový prístup, podľa ktorého je dotácia priamo pripísaná v prospech podielov akcionárov, a výnosový prístup, podľa ktorého je dotácia zahrnutá do výnosov počas jedného alebo viacerých období.

14. Zástancovia kapitálového prístupu argumentujú takto:

   a) štátne dotácie sú finančným nástrojom a v súvahe by sa s nimi malo zaobchádzať ako s takými a nemali by byť súčasťou výkazu ziskov a strát, aby kompenzovali nákladové položky, ktoré financujú. Pretože sa neočakáva žiadne vrátenie, dotácie by mali byť priamo pripísané v prospech podielov akcionárov; a

   b) je neprimerané vykazovať štátne dotácie vo výkaze ziskov a strát, pretože nie sú výsledkom činností, ale predstavujú štátom poskytnutý stimul bez súvisiacich nákladov.

15. Argumenty na podporu výnosového prístupu sú:

   a) pretože sú štátne dotácie prijaté z iného zdroja ako od akcionárov, nemali by sa priamo pripísať v prospech podielov akcionárov, ale mali by byť vykazované ako výnosy v príslušných obdobiach;

   b) štátne dotácie sa zriedkavo poskytujú bezdôvodne. Podnik ich obdrží za dodržanie podmienok na ich poskytnutie a splnením uvažovaných povinností. Mali by sa preto vykazovať ako výnosy a zúčtovávať so súvisiacimi nákladmi, ktoré má dotácia v úmysle kompenzovať; a

   c) tak ako sú dane z príjmov a iné dane nákladmi oproti výnosom, je logické aj štátne dotácie, ktoré sú predĺžením fiškálnej politiky, vykazovať vo výkaze ziskov a strát.

16. Pre výnosový prístup je zásadné, aby boli štátne dotácie uznané ako výnosy na systematickom a racionálnom základe počas účtovných období, počas ktorých ich treba porovnávať so súvisiacimi nákladmi. Vykazovanie štátnych dotácií vo výnosoch na základe ich prijatia nie je v súlade so základným predpokladom poistnej matematiky (pozri IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky) a bolo by prijateľné len vtedy, ak by neexistovala základňa pre pridelenie dotácie do iných období, ako je obdobie, v ktorom bola dotácia prijatá.

17. Vo väčšine prípadov sú obdobia, počas ktorých podnik vykazuje náklady súvisiace so štátnou dotáciou, ľahko zistiteľné, a tak pri vykazovaní osobitných nákladov sú dotácie vykazované ako výnosy v tom istom období ako príslušné náklady. Podobne sa dotácie súvisiace s odpisovateľným majetkom obyčajne vykazujú ako výnosy počas období a v pomeroch, v ktorých sú odpisy týchto majetku účtované.

▼B

18. Dotácie súvisiace s neodpisovateľným majetkom môžu tiež vyžadovať splnenie určitých záväzkov a potom by sa vykazovali ako výnosy počas období, ktoré sú zaťažované nákladmi v dôsledku splnenia záväzkov. Napr. poskytnutie pozemku môže byť podmienené stavbou budovy na parcele a v tomto prípade môže byť primerané vykazovať dotáciu ako výnos počas životnosti budovy.

19. Dotácie sú niekedy prijaté ako časť balíka finančnej alebo fiškálnej pomoci, s ktorým je spojené množstvo podmienok. V takých prípadoch je potrebné postupovať opatrne pri stanovovaní podmienok spôsobujúcich náklady období, počas ktorých sa dotácia bude prijímať. Môže byť primerané prideliť časť dotácie podľa jednej základne a časť podľa druhej.

▼M5

20. Štátna dotácia, ktorá sa stane pohľadávkou ako kompenzácia za vzniknuté náklady alebo straty alebo štátna dotácia za účelom poskytnutia okamžitej finančnej pomoci jednotke bez budúcich súvisiacich nákladov je vykazovaná ako výnos za obdobie, v ktorom sa stala pohľadávkou.

21. Za určitých okolností môže byť štátna dotácia udelená za účelom poskytnutia okamžitej finančnej pomoci jednotke a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie môžu byť obmedzené na jednu jednotku a nemusia byť dostupné celej skupine príjemcov. Tieto okolnosti môžu oprávňovať vykázanie dotácie ako výnosu v období, počas ktorého jednotka spĺňa podmienky na jej prijatie, s povinnosťou zverejnenia, s cieľom zabezpečiť jednoznačné porozumenie jej účinku.

22. Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou jednotky ako kompenzácia za náklady alebo straty, ktoré vznikli v predchádzajúcom období. Takáto dotácia sa vykazuje ako výnos obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, s povinnosťou zverejnenia s cieľom zabezpečiť jednoznačné porozumenie jej účinku.

▼B

Nepeňažné štátne dotácie

23. Štátna dotácia môže mať formu prevodu nepeňažných majetku, ako napr. pozemkov alebo iných prostriedkov, ktoré má podnik využívať. Za týchto okolností je obvyklé stanoviť objektívnu hodnotu nepeňažnného majetku a účtovať dotáciu, ako aj majetok v tejto objektívnej hodnote. Alternatívnym postupom, ktorý sa niekedy používa, je zaznamenanie majetku, ako aj dotácie, v nominálnej hodnote.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na nehnuteľnosti

24. Štátne dotácie vzťahujúce sa na nehnuteľnosti, vrátane nepeňažných dotácii v objektívnej hodnote, by sa mali prezentovať v súvahe buď stanovením dotácie ako výnosov budúcich období alebo odpočítaním dotácie pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku.

25. Dve metódy prezentácie dotácií (alebo príslušných častí dotácií) vzťahujúcich sa na majetok v účtovných závierkach sa považujú za prijateľné alternatívy.

26. Podľa prvej metódy sa vykazuje dotácia ako výnos budúcich období, ktorý sa na systematickom a racionálnom základe vykazuje ako výnos počas obdobia životnosti majetku.

27. Podľa druhej metódy sa odpočíta dotácia pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku. Dotácia sa vykazuje ako výnos počas životnosti majetku prostredníctvom zníženej sumy odpisov.

28. Nákup majetku a príjem súvisiacich dotácií môžu spôsobiť veľké pohyby v peňažnom toku podniku. Z tohto dôvodu a s cieľom zobraziť hrubú investícia do majetku, sú takéto pohyby vo výkaze peňažných tokov často zverejňované ako samostatné položky bez ohľadu na to, či dotácia je alebo nie je odpočítaná od súvisiacich majetku na účel prezentácie v súvahe.

Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos

29. Dotácie vzťahujúce sa na výnos sa niekedy prezentujú ako výnosy vo výkaze ziskov a strát, buď samostatne alebo pod všeobecným názvom, napr. „ostatné výnosy"; alebo sa odpočítavajú pri vykazovaní súvisiacich nákladov.

30. Zástancovia prvej metódy tvrdia, že je neprimerané kompenzovať výnosové a nákladové položky a že oddelenie dotácie od nákladu uľahčuje porovnanie s inými nákladmi neovplyvnenými dotáciou. Za druhú metódu sa argumentuje tak, že keby nebola dostupná dotácia, náklady by podniku neboli nevznikli a že prezentácia nákladu bez kompenzácie dotácie preto môže byť zavádzajúca.

▼B

31. Obe metódy sa považujú za prijateľné pre prezentáciu dotácií vzťahujúcich sa na výnos. Zverejňovanie dotácie môže byť potrebné na správne porozumenie účtovnej závierky. Zverejňovanie účinku dotácií na každú položku výnosu alebo nákladu, pri ktorej sa vyžaduje samostatné zverejňovanie, je zvyčajne primerané.

Vrátenie štátnych dotácií

32. Štátna dotácia, ktorá sa stane návratnou, by sa mala účtovať ako oprava účtovného odhadu (pozri IAS 8, ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na výnos by sa malo najprv zaúčtovať ako zníženie nerozpustených výnosov budúcich období vytvorených v súvislosti s dotáciou. V rozsahu, v ktorom návratná suma prevýši tieto výnosy budúcich období alebo v prípadoch, keď neexistujú výnosy budúcich období, vrátenie by sa malo vykazovať okamžite ako náklad. Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok by sa malo zaznamenať zvýšením účtovnej hodnoty majetku alebo znížením zostatku výnosov budúcich období o návratnú sumu. Kumulatívne dodatočné odpisy, ktoré by boli doposiaľ vykázané ako náklad v prípade, keby nebola dotácia prijatá, by sa mali okamžite vykázať ako náklad.

33. Okolnosti, ktoré spôsobili vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok, môžu vyžadovať zváženie možného zníženia novej účtovnej hodnoty majetku.

ŠTÁTNA POMOC

34. Z definície štátnych dotácií v odseku 3 sú vylúčené určité formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku.

35. Príkladmi pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť, sú bezplatné technické alebo marketingové poradenstvo a poskytnutie záruk. Príkladom pomoci, ktorú nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku je štátna politika verejného obstarávania, ktorá je zodpovedná za časť podnikového predaja. Existencia úžitku môže byť nesporná, ale akýkoľvek pokus oddeliť obchodnú činnosť od štátnej pomoci môže byť ľahko svojvoľný.

36. Význam úžitku v uvedených príkladoch môže byť taký, že zverejňovanie druhu, rozsahu a trvania pomoci je potrebné na to, aby účtovné závierky nemohli byť zavádzajúce.

37. Bezúročné pôžičky alebo pôžičky s nízkymi úrokovými sadzbami sú formou štátnej pomoci, ale úžitok nie je kvantifikovaný pripočítaním úrokov.

38. V tomto štandarde štátna pomoc nezahŕňa zabezpečenie infraštruktúry zlepšením všeobecnej dopravnej a komunikačnej siete a zabezpečenie zlepšených zariadení, ako napr. zavlažovanie alebo vodná sieť, ktoré sú dostupné na pretrvávajúcom neurčenom základe v prospech celej miestnej komunity.

ZVEREJŇOVANIE

39. Zverejňovať by sa mali tieto skutočnosti:

a) účtovné zásady uplatnené na štátne dotácie vrátane metód prezentácie uplatnených v účtovnej závierke;

b) druh a rozsah štátnych dotácií vykazovaných v účtovnej závierke a údaje o ostatných formách štátnej pomoci, z ktorých mal podnik priamy úžitok; a

c) nesplnené podmienky a iné podmienené skutočnosti spojené so štátnou pomocou, ktoré boli vykázané.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Podnik, ktorý tento štandard uplatňuje prvýkrát, by mal:

a) v rimeraných prípadoch dodržať požiadavky zverejňovania;

b) a buď:

i) upraviť svoju účtovnú závierku z dôvodu zmeny v účtovných zásadách v súlade s IAS 8, ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; alebo

ii) uplatniť účtovné ustanovenia štandardu len na dotácie alebo častí dotácií, ktoré sa stávajú pohľadávkou alebo návratnými po dátume účinnosti tohto štandardu.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce l. januára 1984 alebo neskôr.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 21

Vplyvy zmien kurzov cudzích mien

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1-2
Rozsah	3-7
Definície	8-16
Spracovanie definícií	9-16
Funkčná mena	9-14
Investícia do zahraničnej prevádzky	15
Peňažné položky	16
Zhrnutie prístupu vyžadovaného týmto štandardom	17-19
Vykazovanie transakcií v cudzích menách vo funkčnej mene	20-37
Prvotné vykazovanie	20-22
Vykazovanie k nasledujúcim dátumom, ku ktorým je zostavená súvaha	23-26
Vykazovanie kurzových rozdielov	27-34
Zmena funkčnej meny	35-37
Použitie inej meny prezentácie, ako je funkčná mena	38-49
Prepočet do meny prezentácie	38-43
Prepočet prevádzky v zahraničí	44-47
Vyradenie prevádzky v zahraničí	48-49
Daňové vplyvy všetkých kurzových rozdielov	50
Zverejňovanie	51-57
Dátum účinnosti a prechodu	58-60
Stiahnutie existujúcich dokumentov	61-62

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 21 (revidovaný z roku 1993) *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Jednotka môže uskutočňovať zahraničnú činnosť dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo môže mať prevádzky v zahraničí. Okrem toho, jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v cudzej mene. Cieľom tohto štandardu je predpísať, ako zahrnúť transakcie v cudzích menách a prevádzky v zahraničí do účtovnej závierky jednotky a ako prepočítať účtovnú závierku do meny prezentácie.

2. Hlavnými otázkami sú, ktorý výmenný kurz(y) používať a ako vykazovať vplyvy zmien vo výmenných kurzoch v účtovnej závierke.

ROZSAH

3. ***Tento štandard sa uplatňuje*** (*)***:***

   (a) ***pri účtovaní transakcií a zostatkov v cudzích menách, okrem tých derivátnych transakcií a zostatkov, ktoré sú v rozsahu IAS 39 Finančné nástroje; vykazovanie a oceňovanie;***

   (b) ***pri prepočte výsledkov a finančnej pozície prevádzok v zahraničí, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke jednotky úplnou konsolidáciou, podielovou konsolidáciou alebo metódou vlastného imania;***

   a

   (c) ***pri prepočte výsledkov a finančnej pozície jednotky do meny prezentácie.***

4. IAS 39 sa uplatňuje na mnohé deriváty v cudzej mene a tieto sú potom následne vyňaté z rozsahu tohto štandardu. Avšak tie deriváty v cudzej mene, ktoré nie sú v rozsahu IAS 39 (napríklad niektoré deriváty v cudzej mene, ktoré sú uvedené v iných zmluvách), patria do rozsahu tohto štan-

(*) Pozri tiež SIC-7 Zavedenie meny euro.

▼M5

dardu. Okrem toho, tento sa štandard uplatňuje vtedy, keď jednotka prepočítava sumy týkajúce sa derivátov z ich funkčnej meny do ich meny prezentácie.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na účtovanie hedgingu pre položky cudzej meny, vrátane hedgingu investície do zahraničnej prevádzky. IAS 39 sa uplatňuje na účtovanie hedgingu.

6. Tento štandard sa uplatňuje na prezentáciu účtovnej závierky jednotky v cudzej mene a ustanovuje požiadavky pre výsledné účtovné závierky, o ktorých má byť uvedené, že sú v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania. Pre prepočty finančných informácií do cudzej meny, ktoré nespĺňajú tieto požiadavky, špecifikuje tento štandard informácie, ktoré majú byť zverejnené.

7. Tento štandard sa neuplatňuje na prezentáciu peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze o peňažných tokoch, ani na prepočet peňažných tokov prevádzky v zahraničí (pozri IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch*).

DEFINÍCIE

8. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Zatvárací kurz je aktuálny výmenný kurz k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

Kurzový rozdiel je rozdiel vyplývajúci z prepočtu daného počtu jednotiek jednej cudzej meny do inej cudzej meny pri rozdielnych výmenných kurzoch.

Výmenný kurz je pomer pre výmenu dvoch mien.

Reálna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi stranami.

Cudzia mena je iná mena ako je funkčná mena jednotky.

Prevádzka v zahraničí je jednotka, ktorá je dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou vykazujúcej jednotky, a ktorej činnosti sú umiestnené alebo uskutočňované v inej krajine alebo mene, ako je krajina alebo mena vykazujúcej jednotky.

Funkčná mena je mena primárneho ekonomického prostredia, v ktorom jednotka pôsobí.

Skupina je materská spoločnosť a všetky jej dcérske spoločnosti.

Peňažné položky sú menové jednotky v držbe, majetok a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevnom alebo stanoviteľnom počte menových jednotiek.

Investícia do zahraničnej prevádzky je suma podielu vykazujúcej jednotky na majetku v zostatkovej hodnote danej prevádzky.

Mena prezentácie je mena, v ktorej sa prezentuje účtovná závierka.

Aktuálny výmenný kurz je výmenný kurz pre okamžitú dodávku.

Spracovanie definícií

Funkčná mena

9. Primárne ekonomické prostredie, v ktorom jednotka pôsobí, je zvyčajne to, v ktorom primárne vytvára a vynakladá peniaze. Pri stanovení svojej funkčnej meny zvažuje jednotka nasledujúce 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 vyrovnané);

a

(ii) 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 poskytovanie tovarov a služieb (to bude často tá mena, v ktorej sú náklady vyjadrené a vyrovnané).

10. Nasledujúce faktory môžu tiež poskytnúť dôkaz o funkčnej mene jednotky:

(a) mena, v ktorej sú získavané prostriedky z finančnej činnosti (t. j. vydávanie úverových a majetkových nástrojov)

▼M5

(b) mena, v ktorej sú zvyčajne udržiavané príjmy z prevádzkovej činnosti.

11. Nasledujúce dodatočné faktory sú zvažované pri stanovení funkčnej meny prevádzky v zahraničí a či jej funkčná mená je rovnaká ako funkčná mena vykazujúcej jednotky (vykazujúca jednotka je v tomto kontexte tá jednotka, ktorá má prevádzku v zahraničí ako svoju dcérsku spoločnosť, pobočku, pridružený alebo spoločný podnik):

(a) či je činnosť prevádzky v zahraničí vykonávaná ako rozšírenie činnosti vykazujúcej jednotky, alebo je skôr vykonávaná s významným stupňom autonómie. Príkladom prvej možnosti je, keď prevádzka v zahraničí iba predáva tovary dovezené z vykazujúcej jednotky a odvádza jej výnosy. Príkladom druhej možnosti je, keď prevádzka akumuluje peniaze a iné peňažné položky, vytvára náklady, získava príjmy a zabezpečuje pôžičky, všetko v podstate vo svojej miestnej mene.

(b) či transakcie s vykazujúcou jednotkou tvoria veľký alebo malý podiel činností prevádzky v zahraničí;

(c) či peňažné toky z činností prevádzky v zahraničí priamo ovplyvňujú peňažné toky vykazujúcej jednotky a sú pohotovo k dispozícii, aby jej boli odvedené.

(d) či sú peňažné toky z činností prevádzky v zahraničí dostatočné na to, aby pokryli existujúce a bežne očakávané dlhové záväzky bez toho, aby vykazujúca jednotka poskytla prostriedky.

12. Ak sa skombinujú uvedené indikátory a funkčná mena nie je zjavná, 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 v odseku 9 pred zvažovaním indikátorov v odsekoch 10 a 11, ktoré sú určené na to, aby poskytovali dodatočné podporné dôkazy pre stanovenie funkčnej meny jednotky.

13. Funkčná mena jednotky odráža základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre ňu relevantné. Následne, keď je funkčná mena už stanovená, nemení sa, pokiaľ nenastane zmena v týchto základných transakciách, udalostiach a podmienkach.

14. Ak je funkčná mena menou hyperinflačného hospodárstva, účtovná závierka jednotky sa prepočíta v súlade s IAS 29 *Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách*. Jednotka nemôže predísť prepočtu v súlade s IAS 29 napríklad tým, že si ako svoju funkčnú menu stanoví inú menu, ako je funkčná mena stanovená v súlade s týmto štandardom (ako je funkčná mena materskej spoločnosti).

Investícia do zahraničnej prevádzky

15. Jednotka môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči prevádzke v zahraničí. Položka, pre ktorú nie je vyrovnanie ani plánované, a pri ktorej nie je ani pravdepodobné, že vyrovnanie nastane v blízkej budúcnosti, je v podstate súčasťou investície jednotky do danej zahraničnej prevádzky a účtuje sa v súlade s odsekmi 32 a 33. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo úvery. Nezahŕňajú obchodné pohľadávky alebo obchodné záväzky.

▼M13

15A. Subjekt, ktorý má peňažnú položku ako pohľadávku alebo záväzok voči zahraničnej operácii opísanej v odseku 15, môže byť dcérskou spoločnosťou skupiny. Subjekt má napríklad dve dcérske spoločnosti, A a B. Dcérska spoločnosť B predstavuje zahraničnú operáciu. Dcérska spoločnosť A poskytne pôžičku spoločnosti B. Pôžička spoločnosti A, ktorá je pohľadávkou voči spoločnosti B, tvorí časť čistej investície subjektu do dcérskej spoločnosti B vtedy, ak sa splatenie pôžičky neplánuje a nie je ani pravdepodobné, že k splateniu pôžičky v blízkej budúcnosti dôjde. To by platilo aj vtedy, keby dcérska spoločnosť A bola zahraničnou operáciou.

▼M5

Peňažné položky

16. Základnou črtou peňažnej položky je právo prijať (alebo povinnosť dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Príkladmi sú: penzie a iné zamestnanecké požitky vyplácané peniazmi v hotovosti; rezervy vyplácané peniazmi v hotovosti a peňažné dividendy vykázané ako záväzok. Podobne, zmluva o získaní (alebo dodaní) variabilného množstva vlastných majetkových nástrojov jednotky alebo variabilného 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

▼M5

stanoviteľný počet menových jednotiek. Príkladmi sú: sumy predplatené za tovary a služby (napríklad predplatené nájomné); goodwill; nehmotný majetok; zásoby; nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a rezervy, ktoré majú byť vyrovnané dodaním nepeňažného majetku.

ZHRNUTIE PRÍSTUPU VYŽADOVANÉHO TÝMTO ŠTANDARDOM

17. Pri príprave účtovnej závierky si každá jednotka, či už samostatná jednotka, jednotka s prevádzkami v zahraničí (akou je materská spoločnosť) alebo prevádzka v zahraničí (akou je dcérska spoločnosť alebo pobočka), určí svoju funkčnú menu v súlade s odsekmi 9-14. Jednotka prepočíta položky cudzej meny do svojej funkčnej meny a vykáže účinok takejto transakcie v súlade s odsekmi 20-37 a 50.

18. Mnohé vykazujúce jednotky sú zložené z viacerých samostatných jednotiek (napríklad skupinu tvorí materská spoločnosť a jedna alebo viaceré dcérske spoločnosti). Rôzne typy jednotiek, či už sú členovia skupiny alebo nie, môžu mať investície do pridružených alebo spoločných podnikov. Môžu mať aj pobočky. Pre výsledky a finančnú pozíciu každej jednotlivej jednotky zahrnutej do vykazujúcej jednotky je nevyhnutné, aby bola prepočítaná do meny, v ktorej vykazujúca jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku. Tento štandard umožňuje, aby menou prezentácie vykazujúcej jednotky bola akákoľvek mena (alebo meny). Výsledky a finančná pozícia ktorejkoľvek jednotlivej jednotky v rámci vykazujúcej jednotky, ktorej funkčná mena sa líši od meny prezentácie, sú prepočítavané v súlade s odsekmi 38-50.

19. Tento štandard tiež umožňuje samostatnej jednotke pripravujúcej účtovnú závierku alebo jednotke pripravujúcej individuálnu účtovnú závierku v súlade s IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, aby prezentovali svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa mena prezentácie jednotky líši od jej funkčnej meny, jej výsledky a finančná pozícia sa tiež prepočítajú do meny prezentácie v súlade s odsekmi 38-50.

VYKAZOVANIE TRANSAKCIÍ V CUDZÍCH MENÁCH VO FUNKČNEJ MENE

Prvotné vykazovanie

20. Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vyrovnanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď jednotka:

(a) kúpi alebo predá tovary alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;

(b) požičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak sú splatné sumy alebo pohľadávky uvedené v cudzej mene;

alebo

(c) inak nadobudne alebo vyradí majetok alebo vyvolá alebo vyrovná záväzky uvedené v cudzej mene.

21. ***Transakcia v cudzej mene sa pri prvotnom vykázaní zaznamená 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, kedy sa transakcia prvý krát kvalifikuje, aby bola vykázaná v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje aktuálnemu kurzu dátumu transakcie. Napr. priemerný kurz za týždeň alebo mesiac by sa mohol použiť pre všetky transakcie v každej cudzej mene vyskytujúcej sa počas obdobia. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

Vykazovanie k nasledujúcim dátumom, ku ktorým je zostavená súvaha

23. ***Ku každému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha:***

(a) ***sa peňažné položky v cudzej mene prepočítajú použitím zatváracieho kurzu;***

(b) ***sa nepeňažné položky, ktoré sa oceňujú s ohľadom na historické náklady v cudzej mene, prepočítajú použitím výmenného kurzu k dátumu transakcie;***

a

(c) ***sa nepeňažné položky, ktoré sa oceňujú v reálnej hodnote v cudzej mene, prepočítajú použitím výmenných kurzov k dátumu, kedy bola stanovená reálna hodnota.***

▼M5

24. Účtovná hodnota položky je určená v spojení s ostatnými príslušnými štandardmi. Napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť ocenené v reálnej hodnote alebo v historických nákladoch v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Či už je účtovná hodnota určená na základe historických nákladov 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 nižšia z hodnoty nákladov a realizačnej hodnoty v súlade s IAS 2 *Zásoby.* Podobne, v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* je účtovná hodnota majetku, pri ktorom je náznak znehodnotenia, nižšia z účtovnej hodnoty pred zvažovaním možných strát zo zníženej hodnoty a z jeho spätne získateľnej sumy. Keď je takýto majetok nepeňažný a je ocenený v cudzej mene, účtovná hodnota sa určí porovnaním:

(a) nákladov alebo účtovnej hodnoty, ako je vhodné, prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, kedy bola táto hodnota stanovená (t. j. kurz k dátumu transakcie pre položku ocenenú s ohľadom na historické náklady);

a

(b) realizačnej hodnoty alebo spätne získateľnej sumy, ako je vhodné, prepočítanej výmenným kurzom k dátumu, kedy bola táto hodnota stanovená (t. j. zatvárací kurz k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha).

Účinkom tohto porovnania môže byť, že strata zo zníženej hodnoty je vykázaná vo funkčnej mene, ale nebola by vykázaná v cudzej mene, alebo naopak.

26. Keď je k dispozícii niekoľko výmenných kurzov, použije sa ten, pri ktorom by boli budúce peňažné toky reprezentované transakciou alebo zostatok by mohol byť vyrovnaný, ak by tieto peňažné toky nastali k dátumu ocenenia. Ak dve meny nie sú dočasne medzi sebou vymeniteľné, použije sa prvý nasledujúci kurz, pri ktorom by mohli výmeny byť uskutočnené.

Vykazovanie kurzových rozdielov

27. Ako je uvedené v odseku 3, IAS 39 sa uplatňuje na účtovanie hedgingu pre položky cudzích mien. Uplatňovanie účtovania hedgingu vyžaduje, aby jednotka účtovala niektoré kurzové rozdiely odlišne od spracovania kurzových rozdielov vyžadovaného týmto štandardom. Napríklad IAS 39 vyžaduje, aby kurzové rozdiely pri peňažných položkách, ktoré sa kvalifikujú ako nástroje hedgingu pri hedgingu peňažných tokov, boli prvotne vykázané vo vlastnom imaní v rozsahu, v akom je hedging účinný.

28. ***Kurzové rozdiely vznikajúce pri vyrovnaní peňažných položiek alebo pri prepočte peňažných položiek v kurzoch odlišných ako sú tie, v ktorých boli prepočítané pri prvotnom vykázaní počas obdobia alebo v predchádzajúcich účtovných závierkach, sa vykážu v zisku alebo strate v období, v ktorom vzniknú, s výnimkou ustanovenia odseku 32.***

29. Keď vznikne peňažná položka z transakcie v cudzej mene a nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vyrovnania, vzniká kurzový rozdiel. V prípade, že je transakcia vyrovnaná počas rovnakého účtovného obdobia ako je obdobie, v ktorom sa uskutočnila, je celý kurzový rozdiel vykázaný v tomto období. Avšak v prípade, že je transakcia vyrovnaná v nasledujúcom účtovnom období, je kurzový rozdiel vykázaný v každom období až do dátumu vyrovnania určený zmenou vo výmenných kurzoch počas každého obdobia.

30. ***Keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje priamo vo vlastnom imaní, je každá zložka výmenných kurzov tohto zisku alebo straty vykázaná priamo vo vlastnom imaní. Naopak, keď sa zisk alebo strata pri nepeňažnej položke vykazuje v zisku alebo strate, je každá zložka výmenných kurzov tohto zisku alebo straty vykázaná v zisku alebo strate.***

31. Iné štandardy vyžadujú, aby boli niektoré zisky a straty vykázané priamo vo vlastnom imaní. Napríklad IAS 16 vyžaduje, aby boli niektoré zisky a straty vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení vykázané priamo vo vlastnom imaní. Keď je takýto majetok ocenený v cudzej mene, odsek 23(c) tohto štandardu vyžaduje, aby bola precenená hodnota prepočítaná použitím kurzu ku dňu stanovenia hodnoty, výsledkom čoho bude kurzový rozdiel, ktorý sa vykáže tiež vo vlastnom imaní.

32. ***Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá tvorí časť investície vykazujúcej jednotky do zahraničnej prevádzky (pozri odsek 15) sa vykážu v zisku alebo strate v samostatnej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky alebo v individuálnej účtovnej závierke prevádzky v zahraničí, ako je to vhodné. V účtovnej závierke, ktorá zahŕňa prevádzku v zahra-***

▼M5

ničí a vykazujúcu jednotku (t. j. konsolidovaná účtovná závierka, keď je prevádzka v zahraničí dcérskou spoločnosťou) sa takéto kurzové rozdiely vykážu prvotne v samostatnej zložke vlastného imania a vykážu sa v zisku alebo strate pri vyradení investície v súlade s odsekom 48.

▼M13

33. Ak peňažná položka tvorí súčasť čistej investície vykazujúceho subjektu do zahraničnej operácie a je denominovaná vo funkčnej mene tohto subjektu, kurzový rozdiel vzniká v samostatných finančných výkazoch zahraničnej operácie v súlade s odsekom 28. V prípade, že je táto položka denominovaná vo funkčnej mene zahraničnej operácie, kurzový rozdiel vzniká v osobitných finančných výkazoch vykazujúceho subjektu v súlade s odsekom 28. Ak je táto položka denominovaná v inej než funkčnej mene vykazujúceho subjektu alebo funkčnej mene zahraničnej operácie, kurzový rozdiel vzniká v osobitných finančných výkazoch vykazujúceho subjektu a v samostatných finančných výkazoch zahraničnej operácie, v súlade s odsekom 28. Tieto kurzové rozdiely sú preklasifikované do osobitnej zložky vlastného imania vo finančných výkazoch, ktoré zahŕňajú zahraničnú operáciu a vykazujúci subjekt (t. j. finančné výkazy, v ktorých je zahraničná operácia konsolidovaná, proporcionálne konsolidovaná alebo účtovaná metódou vlastného imania).

▼M5

34. Keď jednotka vedie svoje účtovné knihy a záznamy v mene inej ako je jej funkčná mena, sú všetky sumy, v čase keď jednotka pripravuje svoju účtovnú závierku, prepočítavané do funkčnej meny v súlade s odsekmi 20-26. Takto sa získajú rovnaké sumy vo funkčnej mene ako by boli vznikli, keby boli položky prvotne zaznamenané vo funkčnej mene. Napríklad peňažné položky sa prepočítajú do funkčnej meny použitím zatváracieho kurzu a nepeňažné položky, ktoré sú ocenené na základe historických nákladov, sa prepočítajú použitím výmenného kurzu k dátumu transakcie, čo zapríčinilo ich vykázanie.

Zmena funkčnej meny

35. ***Pri zmene funkčnej meny jednotky, uplatní jednotka postupy prepočtu príslušné pre novú funkčnú menu perspektívne od dátumu zmeny.***

36. Ako je uvedené v odseku 13, funkčná mena jednotky odráža základné transakcie, udalosti a podmienky, ktoré sú pre jednotku relevantné. Následne, keď je funkčná mena už stanovená, môže sa meniť, iba ak 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 jednotky.

37. Vplyv zmeny vo funkčnej mene sa účtuje perspektívne. Inými slovami, jednotka prepočíta všetky položky do novej funkčnej meny použitím výmenného kurzu ku dňu zmeny. Výsledné prepočítané sumy pre nepeňažné položky sa považujú za ich historické náklady. Kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu prevádzky v zahraničí predtým klasifikované vo vlastnom imaní v súlade s odsekmi 32 a 39(c) sa nevykazujú v zisku alebo strate až do vyradenia prevádzky.

POUŽITIE INEJ MENY PREZENTÁCIE, AKO JE FUNKČNÁ MENA

Prepočet do meny prezentácie

38. Jednotka môže prezentovať svoju účtovnú závierku v akejkoľvek mene (alebo menách). Ak sa mena prezentácie líši od funkčnej meny jednotky, prepočíta jednotka výsledky a finančnú pozíciu do meny prezentácie. Napríklad, keď skupina obsahuje individuálne jednotky s rôznymi funkčnými menami, sú výsledky a finančná pozícia každej jednotky vyjadrené v spoločnej mene, aby mohla byť prezentovaná konsolidovaná účtovná závierka.

39. ***Výsledky a finančná pozícia jednotky, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva, sa prepočítajú do inej meny prezentácie použitím nasledujúcich postupov:***

(a) ***majetok a záväzky pre každú prezentovanú súvahu (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú zatváracím kurzom k dátumu, ku ktorému je zostavená daná súvaha;***

(b) ***príjmy a výdavky pre každý výkaz ziskov a strát (t. j. vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú výmenným kurzom k dátumom transakcií;***

a

(c) ***všetky vyplývajúce kurzové rozdiely sa vykážu ako samostatná zložka vlastného imania.***

▼M5

40. Z praktických dôvodov sa kurz, ktorý sa približuje skutočným výmenným kurzom k dátumom transakcií, napríklad priemerný kurz v období, často používa pri prepočte výnosových a nákladových položiek. Ak však kurz podstatne kolíše, je použitie priemerného kurzu za obdobie nevhodné.

41. Kurzové rozdiely uvedené v odseku 39(c) vyplývajú z:

(a) prepočtu výnosov a nákladov vo výmenných kurzoch k dátumom transakcií a majetku a záväzkov zatváracím kurzom. Takéto kurzové rozdiely vznikajú pri výnosových a nákladových položkách vykázaných v zisku alebo strate a pri tých, ktoré sa vykážu priamo vo vlastnom imaní.

(b) prepočtu počiatočného majetku v zostatkovej hodnote zatváracím kurzom, ktorý sa líši od predchádzajúceho zatváracieho kurzu.

Tieto kurzové rozdiely nie sú vykázané v zisku alebo strate, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo žiadny priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z prevádzok. Keď sa kurzové rozdiely vzťahujú na prevádzku v zahraničí, ktorá je konsolidovaná, ale nie úplne vlastnená, sú akumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné menšinovým podielom, pridelené do podielu a vykazované ako časť menšinového podielu v konsolidovanej súvahe.

42. ***Výsledky a finančná pozícia jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva, sa prepočítajú do inej meny prezentácie použitím nasledujúcich postupov:***

(a) ***všetky sumy (t. j. majetok, záväzky, položky vlastného imania, výnosy a náklady, vrátane porovnávacích informácií) sa prepočítajú s použitím zatváracieho kurzu platného v deň poslednej predloženej súvahy,***

okrem prípadov

(b) ***keď sú sumy prepočítané do meny nie hyperinflačného hospodárstva, sú porovnávacie informácie tie, ktoré boli prezentované ako sumy bežného roka v príslušnej účtovnej závierke predchádzajúceho roka (t. j. neupravené pre následné zmeny cenovej hladiny alebo následné zmeny výmenných kurzov).***

43. ***Keď je funkčná mena jednotky menou hyperinflačného hospodárstva, prepočíta jednotka svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29 Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách pred uplatnením metód ustanovených v odseku 42, okrem porovnateľných hodnôt, ktoré sa prepočítajú do meny nie hyperinflačného hospodárstva (pozri odsek 42 (b)). Keď hospodárstvo prestane byť hyperinflačné a jednotka už neprepočítava svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 29, použije ako historické náklady pre prepočet do meny prezentácie sumy prepočítané do cenovej hladiny k dátumu, kedy jednotka prestala prepočítavať svoju účtovnú závierku.***

Prepočet prevádzky v zahraničí

44. Odseky 45-47, navyše k odsekom 38-43, sa uplatnia, keď sa výsledky a finančná pozícia prevádzky v zahraničí prepočítavajú do meny prezentácie, aby prevádzka v zahraničí mohla byť zahrnutá v účtovnej závierke vykazujúcej jednotky formou konsolidácie, podielovej konsolidácie alebo metódou vlastného imania.

45. Zahrnutie výsledkov a finančnej pozície prevádzky v zahraničí do výsledkov a finančnej pozície vykazujúcej jednotky sleduje bežné konsolidačné procedúry, ako je vylúčenie vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinových transakcií dcérskej spoločnosti (pozri IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*). Vnútroskupinový peňažný majetok (alebo záväzok), či už krátkodobý alebo dlhodobý, však nemôže byť vylúčený voči zodpovedajúcemu vnútroskupinovému záväzku (alebo majetku) bez zobrazenia výsledkov fluktuácie meny v konsolidovanej účtovnej závierke. Vyplýva to z dôvodu, že peňažná položka reprezentuje záväzok konvertovať jednu menu do inej a vystavuje vykazujúcu jednotku zisku alebo strate z fluktuácie meny. Preto ostáva takýto kurzový rozdiel vykázaný v zisku alebo strate v konsolidovanej účtovnej závierke vykazujúcej jednotky, alebo je súčasťou vlastného imania až do vyradenia prevádzky v zahraničí, ak vzniká z okolností opísaných v odseku 32.

46. Ak je účtovná závierka prevádzky v zahraničí zostavená k odlišnému dátumu vykazovania ako je dátum vykazujúcej jednotky, prevádzka v zahraničí často zostavuje dodatočné výkazy k rovnakému dátumu, ako je dátum účtovnej závierky vykazujúcej jednotky. Keď sa tak nestane, umožňuje IAS 27 použitie iného dátumu vykazovania, pokiaľ nie je rozdiel väčší ako tri mesiace a vykonajú sa úpravy pre účinok všetkých významných transakcií alebo iných udalostí, ktoré sa vyskytnú medzi rozdielnymi dátumami. V takom prípade sa majetok a záväzky prevádzky v zahraničí prepočítajú výmenným kurzom k dátumu, ku ktorému je zostavená

▼M5

súvaha, prevádzky v zahraničí. Úpravy pre podstatné zmeny vo výmenných kurzoch sa vykonajú až k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, vykazujúcej jednotky v súlade s IAS 27. Rovnaký prístup sa použije pri uplatňovaní metódy vlastného imania na pridružené a spoločné podniky a pri uplatňovaní podielovej konsolidácie na spoločné podniky v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31.

47. ***Akýkoľvek goodwill vznikajúci pri akvizícii prevádzky v zahraničí a všetky úpravy reálnej hodnoty na účtovné hodnoty majetku a záväzkov pri akvizícii tejto prevádzky v zahraničí sa považujú za majetok a záväzky tejto prevádzky v zahraničí. Preto sa vyjadrujú vo funkčnej mene prevádzky v zahraničí a prepočítajú sa zatváracím kurzom v súlade s odsekmi 39 a 42.***

Vyradenie prevádzky v zahraničí

48. ***Pri vyradení prevádzky v zahraničí sa kumulovaná suma kurzových rozdielov, ktoré boli odložené v samostatnej zložke vlastného imania, a ktoré sa vzťahujú na túto prevádzku v zahraničí, vykáže v zisku alebo strate, keď sa vykáže zisk alebo strata z vyradenia.***

49. Jednotka môže vyradiť svoj podiel v prevádzke v zahraničí predajom, likvidáciou, vyplatením akciového kapitálu alebo vzdaním sa celej alebo časti tejto jednotky. Platba dividendy je súčasťou vyradenia iba vtedy, ak tvorí vrátenie investície, napríklad keď je dividenda vyplatená zo ziskov pred akvizíciou. V prípade čiastočného vyradenia je do zisku alebo straty zahrnutý len pomerný podiel súvisiacich kumulovaných kurzových rozdielov. Zníženie účtovnej hodnoty prevádzky v zahraničí nie je čiastočné vyradenie. Preto v čase zníženia nie je vykázaná v zisku alebo strate žiadna časť odloženého kurzového zisku alebo straty.

DAŇOVÉ VPLYVY VŠETKÝCH KURZOVÝCH ROZDIELOV

50. Zisky a straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu výsledkov a finančnej pozície jednotky (vrátane prevádzky v zahraničí) do inej meny môžu mať daňové vplyvy. Na tieto daňové vplyvy sa uplatňuje IAS 12 *Dane z príjmov.*

ZVEREJŇOVANIE

51. ***V odsekoch 53 a 55-57 sa odkazy na „funkčnú menu" uplatňujú v prípade skupiny na funkčnú menu materskej spoločnosti.***

52. ***Jednotka zverejní:***

(a) ***sumu kurzových rozdielov vykázaných v zisku alebo strate okrem tých, ktoré vznikajú z finančných nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty v súlade s IAS 39;***

a

(b) ***výsledné výmenné rozdiely klasifikované v samostatnej zložke vlastného imania a porovnanie sumy takýchto rozdielov na začiatku a na konci obdobia.***

53. ***Keď je mena prezentácie odlišná od funkčnej meny, uvedie sa táto skutočnosť spolu so zverejnením funkčnej meny a dôvodu pre používanie inej meny prezentácie.***

54. ***Keď sa mení funkčná mena vykazujúcej jednotky alebo významnej prevádzky v zahraničí, zverejní sa táto skutočnosť spolu s dôvodom zmeny funkčnej meny.***

55. ***Keď jednotka prezentuje svoju účtovnú závierku v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny, uvedie, že účtovná závierka je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania, 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. Jednotka niekedy prezentuje svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá nie je jej funkčnou menou bez splnenia požiadaviek podľa odseku 55. Napríklad jednotka môže konvertovať do inej meny iba vybrané položky zo svojej účtovnej závierky. Alebo jednotka, ktorej funkčná mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva môže konvertovať svoju účtovnú závierku do inej meny prepočtom všetkých položiek posledným zatváracím kurzom. Takéto konverzie nie sú v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania a vyžadujú sa zverejnenia ustanovené v odseku 57.

57. ***Keď jednotka uvádza svoju účtovnú závierku alebo iné finančné informácie v mene, ktorá je odlišná od jej funkčnej meny alebo meny prezentácie a nie sú splnené požiadavky podľa odseku 55, jednotka:***

▼M5

(a) ***jasne identifikuje informáciu ako doplnkovú informáciu, aby ju odlíšila od informácie, že je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania;***

(b) ***zverejní menu, v ktorej je uvedená doplnková informácia;***

a

(c) ***zverejní funkčnú menu jednotky a metódu prepočtu použitú na určenie doplnkovej informácie.***

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

▼M13

58A. *Čistá investícia do zahraničnej operácie* (zmena a doplnenie štandardu IAS 21), vydané v decembri 2005, dopĺňa sa odsek 15A a mení a dopĺňa sa odsek 33. Subjekt uplatňuje tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia počínajúc 1. januárom 2006 alebo neskôr. Podporuje sa skoršie uplatňovanie.

▼M5

59. ***Jednotka uplatní odsek 47 perspektívne na všetky akvizície, ktoré sa vyskytnú po začiatku obdobia finančného vykazovania, v ktorom je tento štandard prvý krát uplatnený. Spätná aplikácia odseku 47 na skoršie akvizície je povolené. Pri akvizícii prevádzky v zahraničí, ku ktorej sa pristupuje perspektívne, ale ktorá nastala pred dátumom, kedy bol tento štandard prvý krát uplatnený, neprepočíta jednotka predchádzajúce roky a podobne môže, keď je to vhodné, považovať goodwill a úpravy reálnej hodnoty vznikajúce pri akvizícii za majetok a záväzky jednotky, skôr ako za majetok a záväzky prevádzky v zahraničí. Preto sú goodwill a reálna hodnota už vyjadrené vo funkčnej mene jednotky alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sú vykazované použitím výmenného kurzu k dátumu akvizície.***

60. ***Všetky ostatné zmeny vyplývajúce z uplatňovania tohto štandardu sa účtujú v súlade s požiadavkami IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.***

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

61. Tento štandard nahrádza IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (revidovaný z roku 1993).

62. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:

a) SIC-11 *Cudzia mena - Kapitalizácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií mien;*

(b) SIC-19 *Mena, v ktorej sa oceňuje - ocenenie a prezentácia účtovnej závierky* podľa IAS 21 a IAS 29;

a

(c) SIC-30 *Mena, v ktorej sa vykazuje - prevod z oceňovacej meny na menu, v ktorej sa vykazuje*.

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. V IAS 7 *Výkaz o peňažných tokoch* sa znenie odsekov 25 a 26 mení a dopĺňa nasledovne:

25. ***Peňažné toky vyplývajúce z transakcií v cudzej mene sa zaznamenajú vo funkčnej mene jednotky použitím výmenného kurzu medzi funkčnou menou a cudzou menou, prepočítané k dátumu peňažného toku.***

26. ***Peňažné toky zahraničnej dcérskej spoločnosti sa prepočítajú kurzami mien medzi funkčnou menou a cudzou menou k dátumu peňažných tokov.***

A2. IAS 12 *Dane z príjmov* sa mení a dopĺňa nasledovne:

Znenie odseku 1 Úvodu (teraz očíslovaný ako odsek IN 2) sa mení a dopĺňa nasledovne:

IN2. …

Okrem toho existujú niektoré dočasné rozdiely, ktoré nie sú časovými rozdielmi, ako napríklad dočasné rozdiely, ktoré vznikajú, keď:

(a) sa nepeňažný majetok a záväzky jednotky oceňujú v jej funkčnej mene, ale zdaniteľný zisk alebo daňová strata (a teda daňový základ jej nepeňažného majetku a záväzkov) sú určené v cudzej mene;

(b) …

Znenie odsekov 41 a 62 sa mení a dopĺňa nasledovne:

41. Nepeňažný majetok a záväzky jednotky sa oceňujú v jej funkčnej mene (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata 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 zisku alebo straty (pozri odsek 58).

62. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania vyžadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príklady takýchto položiek sú:

…

(c) kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky prevádzky v zahraničí (pozri IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*);

a

…

A3. IAS 29 *Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách* sa mení a dopĺňa nasledovne:

Znenie odseku 1 sa mení a dopĺňa nasledovne:

1. ***Tento štandard sa uplatňuje na individuálne účtovné závierky vrátane konsolidovaných účtovných závierok každej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva.***

Znenie odseku 8 sa mení a dopĺňa nasledovne:

8. ***Účtovná závierka jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva, či už je založená na prístupe historických nákladov alebo na prístupe bežných nákladov, sa uvedie v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie vyžadované IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, sú tiež uvádzajú v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21 Vplyvy zmien kurzov cudzích mien (revidovaný z roku 1993).***

Znenie odseku 17 sa mení a dopĺňa nasledovne:

17. Všeobecný cenový index nemusí byť dostupný za obdobia, pre ktoré je prepočet nehnuteľností, strojov a zariadení vyžadovaný týmto štandardom. Za týchto okolností môže byť potrebné využiť odhad založený napríklad na pohyboch vo výmennom kurze medzi funkčnou menou a pomerne stabilnou cudzou menou.

▼**M5**

Odsek 23 je zrušený.

Znenie odseku 31 sa mení a dopĺňa nasledovne:

31. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtuje v súlade s odsekmi 27 a 28.

Znenie odseku 34 sa mení a dopĺňa nasledovne:

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, či už boli založené na prístupe historických nákladov alebo prístupe bežných nákladov, sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sú tiež vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (revidovaný z roku 1993).

Znenie odseku 39 sa mení a dopĺňa nasledovne:

39. ***Zverejnia sa nasledujúce údaje:***

(a) ***skutočnosť, že účtovná závierka a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia boli prepočítané vzhľadom na zmeny vo všeobecnej kúpnej sile funkčnej meny a z toho dôvodu sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;***

…

A4. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

A5. [Zmena sa nevzťahuje na základné štandardy]

A6. V IAS 38 Nehmotný majetok, sa znenie odseku 107 mení a dopĺňa nasledovne:

107. ***Účtovná závierka zverejní pre každú triedu nehmotného majetku, rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou a ostatným nehmotným majetkom, nasledujúce:***

…

(e) ***odsúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:***

…

(vii) ***výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prepočte prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;***

a

…

A7. V IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa znenie odseku 50 mení a dopĺňa nasledovne:

50. ***Jednotka predloží zosúladenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Zosúladenie obsahuje tieto položky:***

…

(f) ***výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prepočte prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;***

a

…

A8. SIC-7 *Zavedenie meny euro* sa mení a dopĺňa nasledovne.

Znenie odseku 4 sa mení a dopĺňa nasledovne:

4. To znamená, že najmä:

(a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu zatváracím kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite, okrem toho, že jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú metódu na kurzové zisky a straty týkajúce sa hedgingu menového rizika predpokladanej transakcie.

(b) kumulatívne kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí sa naďalej klasifikujú ako vlastné imanie a vykazujú ako výnosy alebo náklady iba pri vyradení investície do zahraničnej prevádzky.

…

▼M5

Znenie určenia dátumu účinnosti sa mení a dopĺňa nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňom 1. jún 1998. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú podľa požiadaviek IAS 8.

A9. IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa mení a dopĺňa nasledovne:

V Prílohe B, sa pridávajú odseky B1A a B1B:

B1A Jednotka nemusí uplatňovať IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce z obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS. Ak jednotka neuplatní IAS 21 spätne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za majetok a záväzky jednotky, skôr ako za majetok a záväzky nadobúdaného. Preto sú tento goodwill a úpravy reálnej hodnoty vyjadrené buď vo funkčnej mene jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú s použitím výmenného kurzu uplatňovaného podľa predchádzajúcich GAAP.

B1B Jednotka môže uplatniť IAS 21 spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce:

(a) zo všetkých obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS;

alebo

(b) zo všetkých obchodných kombinácií, o ktorých jednotka rozhodne, že budú prepočítané, aby boli v súlade s IAS 22, ako umožňuje odsek B1.

▼M3

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 3

Podnikové kombinácie

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-13
Identifikácia podnikovej kombinácie	4-9
Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou	10-13
Metóda účtovania	14-15
Uplatňovanie nákupnej metódy	16-65
Identifikácia nadobúdateľa	17-23
Náklady podnikovej kombinácie	24-35
Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami	32-35
Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky	36-60
Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného	41-44
Nehmotný majetok nadobúdaného	45-46
Podmienené záväzky nadobúdaného	47-50
Goodwill	51-55
Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi	56-57
Podniková kombinácia realizovaná vo fázach	58-60
Dočasné stanovenie prvotného účtovania	61-65
Úpravy po ukončení prvotného účtovania	63-64
Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania	65
Zverejňovanie	66-77
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	78-85
Predtým vykázaný goodwill	79-80
Predtým vykázaný negatívny goodwill	81

▼M3

Predtým vykázaný nehmotný majetok	82
Účtovanie investícií metódou vlastného imania	83-84
Obmedzené spätné uplatňovanie	85
Zrušenie platnosti ďalších vyhlásení	86-87

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je špecifikovať finančné výkazníctvo podniku v prípade, ak vykoná *podnikovú kombináciu*. Tento IFRS špecifikuje, že všetky podnikové kombinácie by sa mali účtovať pomocou uplatňovania nákupnej metódy. Preto nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a *podmienené záväzky* nadobúdaného k *dátumu nadobudnutia* v ich *reálnej hodnote,* a taktiež vykazuje *goodwill,* ktorý sa následne testuje na zníženie hodnoty (neamortizuje sa).

ROZSAH

2. S výnimkou ustanovení odseku 3 podniky budú uplatňovať tento IFRS pri účtovaní všetkých podnikových kombinácií.

3. Tento IFRS sa nevzťahuje na:

   (a) podnikové kombinácie, v rámci ktorých sa jednotlivé podniky alebo *podnikania* spájajú za účelom vytvorenia *spoločného podnikania*.

   (b) *podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky alebo podnikania pod spoločnou kontrolou*.

   (c) podnikové kombinácie zahŕňajúce dva alebo viac *spoločných podnikov.*

   (d) podnikové kombinácie, v rámci ktorej sa oddelené podniky alebo podnikania prostredníctvom zmluvy spoja za účelom vytvorenia *vykazujúceho podniku* bez toho, aby došlo k získaniu vlastníckych podielov (napríklad ide o kombinácie, v rámci ktorých sa podniky spoja za účelom vytvorenia dvojito kótovanej korporácie).

Identifikácia podnikovej kombinácie

4. Podniková kombinácia je spojenie oddelených podnikov alebo podnikaní do jedného vykazujúceho podniku. Výsledkom takmer všetkých podnikových kombinácií je skutočnosť, že jeden podnik – nadobúdateľ získa *kontrolu* nad jedným alebo viacerými podnikaniami (podnikmi) – nadobúdaným. Ak podnik získa kontrolu nad jedným alebo viacerými podnikmi, ktoré sa nezaoberajú podnikaním, takéto spojenie nemožno považovať za podnikovú kombináciu. Ak podnik nadobudne skupinu majetku alebo majetok v zostatkovej hodnote, ktorý nepredstavuje podnikanie, rozdelí náklady skupiny medzi jednotlivý identifikovateľný majetok a záväzky v skupine na základe ich reálnych hodnôt k dátumu nadobudnutia.

5. Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rôznymi spôsobmi, ktoré sú podmienené právnymi, daňovými alebo inými dôvodmi. Môže zahŕňať kúpu podniku podnikom, kúpu všetkého majetku iného podniku v zostatkovej hodnote, prevzatie záväzkov iného podniku, alebo nákup časti majetku v zostatkovej hodnote iného podniku, ktorý spolu tvorí jedno alebo viacero podnikaní. Môže sa uskutočniť vydaním majetkových nástrojov alebo prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku, alebo vzájomnou kombináciou uvedených spôsobov. Transakcia sa môže uskutočniť medzi akcionármi kombinujúcich sa podnikov, alebo medzi jedným podnikom a akcionármi druhého podniku. Môže zahŕňať založenie nového podniku za účelom kontroly kombinujúcich sa podnikov alebo prevedeného majetku v zostatkovej hodnote, alebo reštrukturalizáciu jedného alebo viacerých kombinujúcich sa podnikov.

6. Podniková kombinácia môže vyústiť do vzťahu materský podnik - dcérsky podnik, v ktorom nadobúdateľom je *materský podnik* a nadobúdaným je *dcérsky podnik* nadobúdateľa. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento IFRS vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Zahŕňa jeho podiel v nadobúdanom v rámci všetkých individuálnych účtovných závierok, ktoré vydáva, ako investícia do dcérskeho podniku (pozri IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*).

7. Podniková kombinácia môže zahŕňať nákup majetku v zostatkovej hodnote, vrátane goodwillu iného podniku, než nákup majetku iného podniku. Takáto podniková kombinácia nevyúsťuje do vzťahu medzi materským a dcérskym podnikom.

8. Do definície podnikovej kombinácie a teda spadajúce pod pôsobnosť tohto IFRS sú podnikové kombinácie, v rámci ktorých jeden podnik získa kontrolu nad druhým, avšak pokiaľ ide o dátum získania kontroly (t. j. dátum nadobudnutia), tento nesúhlasí s dátumom alebo dátumami získania

▼M3

vlastníckeho podielu (t. j. *dátum alebo dátumy výmeny*). K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, ak podnik, do ktorého sa investuje, uzatvorí zmluvu o spätnom odkúpení akcií s niektorými s jeho investorov a výsledkom je zmena kontroly nad podnikom, do ktorého sa investuje.

9. Tento IFRS neustanovuje účtovanie spoločníkov, týkajúce sa podielov v spoločnom podnikaní (pozri IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní*).

Podnikové kombinácie zahŕňajúce podniky pod spoločnou kontrolou

10. Podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou je podnikovou kombináciou, v rámci ktorej sú všetky kombinujúce sa podniky alebo podnikania kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení podnikovej kombinácie, a takáto kontrola nie je kontrolou prechodnou.

11. Skupina jednotlivcov sa bude považovať za skupinu kontrolujúcu podnik vtedy, ak v dôsledku zmluvných dohôd majú kolektívne právo riadiť jeho finančné a prevádzkové postupy tak, aby získali požitky z činnosti podniku. Preto podniková kombinácia nespadá pod pôsobnosť tohto IFRS vtedy, ak tá istá skupina jednotlivcov má v dôsledku zmluvných dohôd kolektívnu moc riadiť finančné a prevádzkové postupy každého z kombinujúcich sa podnikov tak, aby skupina získala požitky z jeho činností, pričom takáto rozhodná kolektívna moc nie je mocou dočasnou.

12. Podnik môže byť kontrolovaný jednotlivcom alebo skupinou jednotlivcov činných v rámci zmluvnej dohody, a takáto skupina nemusí spadať pod požiadavky na vykazovanie uvedené v rôznych IFRS. Preto pre kombinujúce sa podniky nie je nevyhnutné, aby boli zahrnuté ako súčasť tej istej konsolidovanej účtovnej závierky, aby sa podniková kombinácia považovala za kombináciu zahŕňajúcu podniky pod spoločnou kontrolou.

13. Rozsah *menšinových podielov* v každom z kombinujúcich sa podnikov pred a po podnikovej kombinácii nie je podstatný pre stanovenie, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou. Podobne aj skutočnosť, že jeden z kombinujúcich sa podnikov je dcérskou spoločnosťou, ktorá bola vyňatá z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny v súlade s IAS 27, nie je dôležitá pri stanovení, či kombinácia zahŕňa podniky pod spoločnou kontrolou.

METÓDA ÚČTOVANIA

14. **Všetky podnikové kombinácie sa budú účtovať pomocou nákupnej metódy.**

15. Nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z pohľadu kombinujúceho sa podniku, ktorý sa identifikuje ako nadobúdateľ. Nadobúdateľ kupuje majetok v zostatkovej hodnote a vykazuje nadobudnutý majetok a záväzky a podmienené záväzky, vrátane tých, ktoré nadobúdaný predtým vykazoval. Na ocenenie majetku a záväzkov nadobúdateľa transakcia nemá vplyv, a ani sa žiadny dodatočný majetok alebo záväzky nadobúdateľa nevykazujú ako výsledok transakcie, pretože nie sú predmetom transakcie.

UPLATŇOVANIE NÁKUPNEJ METÓDY

16. Uplatnenie nákupnej metódy zahŕňa nasledujúce kroky:

(a) identifikácia nadobúdateľa;

(b) ocenenie nákladov podnikovej kombinácie;

a

(c) alokácia (k dátumu nadobudnutia) nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky.

Identifikácia nadobúdateľa

17. **Nadobúdateľ sa musí identifikovať v rámci všetkých podnikových kombinácií. Nadobúdateľ je kombinujúci sa podnik, ktorý získa kontrolu nad ostatnými kombinujúcimi sa podnikmi alebo podnikaniami.**

18. Pretože nákupná metóda vníma podnikovú kombináciu z hľadiska nadobúdateľa, predpokladá, že jednu zo strán transakcie možno identifikovať ako nadobúdateľa.

19. Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania za účelom získania úžitkov z jeho činností. Kombinujúci sa podnik sa bude považovať za podnik kontrolujúci iný kombinujúci sa podnik v prípade, ak získa viac než polovicu jeho hlasovacích práv s výnimkou situácie, ak sa dá preukázať, že takéto vlastnenie netvorí podstatu získania kontroly. Aj napriek skutočnosti, že jeden

▼M3

z kombinujúcich sa podnikov nezíska viac, než polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho sa podniku, môže získať kontrolu nad takýmto podnikom, ak v dôsledku kombinácie získa:

(a) kontrolu nad viac než polovicou hlasovacích práv druhého podniku na základe dohody s ostatnými investormi;

alebo

(b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku podľa štatútu alebo dohody;

alebo

(c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku;

alebo

(d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zhromaždení predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku.

20. Hoci identifikácia nadobúdateľa môže byť niekedy zložitá, obyčajne sú prítomné príznaky jeho existencie. Napríklad:

(a) ak je reálna hodnota jedného z kombinujúcich sa podnikov podstatne vyššia než reálna hodnota druhého podniku, podnik s vyššou reálnou hodnotou pravdepodobne bude nadobúdateľom;

(b) ak k podnikovej kombinácii dôjde formou bežných majetkových nástrojov s hlasovacími právami za peňažnú hotovosť alebo iný majetok, podnik, ktorý ponúka peňažnú hotovosť alebo iný majetok pravdepodobne bude nadobúdateľom;

a

(c) ak je výsledkom podnikovej kombinácie manažment, ktorý má právomoci presadiť svoju voľbu manažérskeho tímu v rámci výsledného kombinovaného podniku, podnik, ktorý má takúto právomoc, bude pravdepodobne nadobúdateľom.

21. V rámci podnikovej kombinácie realizovanej formou výmeny majetkových podielov je za nadobúdateľa považovaný podnik, ktorý emituje majetkové podiely. Avšak pri stanovovaní, ktorý podnik má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku (alebo podnikov) tak, aby z jeho činnosti získal úžitky, sa musia brať na zreteľ všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti. V rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérskym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok. Nadobúdateľ spravidla býva väčšia spoločnosť; avšak skutočnosti a okolnosti podnikovej kombinácie niekedy naznačujú, že menší podnik nadobudol väčší podnik. Usmernenia týkajúce sa účtovania spätných akvizícií sú uvedené v odsekoch B1 – B15 Prílohy B.

22. Ak sa vytvorí nový podnik, ktorý emituje majetkové nástroje za účelom realizácie podnikovej kombinácie, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý predtým existoval, sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa.

23. Podobne aj v prípade, ak podniková kombinácia zahŕňa viac, než dva kombinujúce sa podniky, jeden z kombinujúcich sa podnikov, ktorý existoval pred kombináciou sa bude na základe dostupných dôkazov považovať za nadobúdateľa. Stanovenie nadobúdateľa v takýchto prípadoch zahŕňa posúdenie (okrem iného) – ktorý z kombinujúcich sa podnikov dal podnet k realizácii kombinácie, a či majetok alebo výnosy jedného z kombinujúcich sa podnikov významne prevyšujú majetok alebo výnosy iných podnikov.

Náklady podnikovej kombinácie

24. **Nadobúdateľ ocení náklady podnikovej kombinácie ako agregovanú sumu:**

(a) **reálnych hodnôt (k dátumu výmeny) poskytnutého majetku, nadobudnutých záväzkov a nadobúdateľom emitovaných majetkových nástrojov výmenou za kontrolu nad nadobúdaným;**

a

(b) **všetkých nákladov priamo priraditeľných podnikovej kombinácii.**

▼M3

25. Dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Ak k takejto situácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom nadobudnutia. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii:

(a) náklady na kombináciu predstavujú agregované náklady jednotlivých transakcií;

a

(b) dátum výmeny je dátumom každej výmennej transakcie (t. j. dátumom, ku ktorému sa v účtovnej závierke nadobúdateľa vykáže každá jednotlivá investícia), zatiaľ čo dátum nadobudnutia je dátumom, ku ktorému nadobúdateľ získa kontrolu nad nadobúdaným.

26. Poskytnutý majetok a vzniknuté alebo nadobudnuté záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným sa v súlade s odsekom 24 musia k dátumu výmeny oceňovať v ich reálnych hodnotách. Preto ak dôjde k odloženiu úhrady časti alebo všetkých nákladov na podnikovú kombináciu, reálna hodnota takéhoto odloženého komponentu sa bude stanovovať diskontovaním súm, rovnajúcich sa k dátumu výmeny ich reálnej hodnote, berúc na zreteľ akúkoľvek prémiu alebo diskont, ku vzniku ktorých môže dôjsť pri vyrovnaní.

27. Zverejnená cena kótovaného majetkového nástroja k dátumu výmeny poskytuje najlepší dôkaz reálnej hodnoty nástroja a mala by byť použitá, s výnimkou mimoriadnych okolností. Iné dôkazové a hodnotiace metódy sa budú zvažovať len v rámci mimoriadnych okolností, kedy nadobúdateľ môže preukázať, že zverejnená cena k dátumu výmeny nepredstavuje spoľahlivý indikátor reálnej hodnoty, a že iné dôkazové a hodnotiace metódy poskytujú spoľahlivejší základ ocenenia reálnej hodnoty majetkového nástroja. Zverejnená cena k dátumu výmeny je nespoľahlivým ukazovateľom, len ak bola ovplyvnená obmedzenosťou trhu. Ak zverejnená cena k dátumu výmeny nie je spoľahlivým indikátorom alebo ak pre majetkové nástroje emitované nadobúdateľom zverejnená cena neexistuje, reálnu hodnotu týchto nástrojov možno odhadnúť napríklad pomocou odkazu na ich pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdateľa alebo odkazu na pomerný podiel v reálnej hodnote nadobúdaného a to podľa toho, ktorý z postupov je jednoznačnejší. Reálna hodnota (k dátumu výmeny) peňažného majetku poskytnutého akcionárom nadobúdaného ako alternatívy k majetkovým nástrojom môže taktiež slúžiť ako dôkaz celkovej reálnej hodnoty poskytnutej nadobúdateľom výmenou za získanie kontroly nad nadobúdaným. V každom prípade je nevyhnutné dôkladne zvážiť všetky aspekty kombinácie, vrátane významných faktorov, ovplyvňujúcich rokovania. Ďalšie usmernenia týkajúce sa stanovenia reálnej hodnoty majetkových nástrojov sú uvedené v IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.*

28. Náklady na podnikovú kombináciu zahŕňajú vzniknuté alebo získané záväzky nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. Budúce straty alebo iné náklady, vznik ktorých sa očakáva v súvislosti s kombináciou, nie sú považované za záväzky získané alebo nadobudnuté nadobúdateľom, a preto sa nezahŕňajú do nákladov na kombináciu.

29. Náklady podnikovej kombinácie zahŕňajú všetky náklady, priamo priraditeľné kombinácii, napríklad odborné poplatky platené účtovníkom, právnym poradcom, hodnotiacim a iným konzultantom. Všeobecné administratívne náklady, vrátane nákladov na udržiavanie oddelenia pre akvizície a ostatné náklady, ktoré nemožno priamo priradiť ku konkrétnej účtovanej kombinácii, nie sú zahrnuté do nákladov kombinácie: vykazujú sa ako náklad v čase vzniku.

30. Náklady na sprostredkovanie a emitovanie finančných záväzkov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania záväzku, a to aj vtedy, ak k emisii záväzkov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 39 sa takéto náklady zahrnú do prvotného ocenenia záväzku.

31. Podobne aj náklady na emitovanie majetkových nástrojov tvoria neoddeliteľnú súčasť transakcie emitovania majetkového nástroja, a to aj vtedy, ak k emisii majetkových nástrojov dôjde za účelom realizácie podnikovej kombinácie (nejde o náklady priamo priraditeľné ku kombinácii). Preto podnik nebude takéto náklady vykazovať ako náklady podnikovej kombinácie. V súlade s IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* tieto náklady znižujú prostriedky získané z emisie majetkových nástrojov.

▼M3

Úpravy nákladov podnikovej kombinácie podmienené budúcimi udalosťami

32. **Ak zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje úpravu nákladov kombinácie, 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.**

33. Zmluva o podnikovej kombinácii môže umožňovať úpravy nákladov na kombináciu, pričom takáto úprava závisí od jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úprava môže byť podmienená napríklad zachovaním alebo udržaním špecifickej hladiny zisku v budúcich obdobiach, alebo zachovaním trhovej ceny emitovaných nástrojov. Obvykle je možné odhadnúť sumu takejto úpravy v čase prvotného účtovania kombinácie bez zníženia hodnoty informácií, aj keď vždy existuje určitá úroveň neistoty. Ak k budúcim udalostiam nedôjde alebo je potrebné prehodnotiť odhad, náklady podnikovej kombinácie sa príslušne upravia.

34. Ak však zmluva o podnikovej kombinácii umožňuje takúto úpravu, úprava sa v rámci prvotného účtovania kombinácie nezahŕňa do nákladov kombinácie, ak nieje pravdepodobná, alebo ak ju nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa takáto úprava následne stane pravdepodobnou a bude ju možné spoľahlivo oceniť, dodatočná úhrada sa bude považovať za náklady kombinácie.

35. Za nie ktorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať vykonať následnú platbu v prospech predajcu ako kompenzáciu za zníženie hodnoty poskytnutého majetku, emitovaných majetkových nástrojov alebo záväzkov, vzniknutých alebo prevzatých nadobúdateľom výmenou za kontrolu nad nadobúdaným. K takejto situácii dochádza napríklad vtedy, keď nadobúdateľ zaručí trhovú cenu emitovaných majetkových alebo dlhových nástrojov ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie a od nadobúdateľa sa vyžaduje, aby emitoval ďalšie majetkové alebo dlhová nástroje za účelom obnovenia pôvodne stanovených nákladov. V takýchto prípadoch sa nevykazuje žiadne zvýšenie nákladov na podnikovú kombináciu. V prípade majetkových nástrojov sa reálna hodnota dodatočnej platby kompenzuje rovnakým znížením hodnoty, priradenej pôvodne emitovanému nástroju. V prípade dlhových nástrojov sa dodatočná platba považuje za zníženie prémie alebo zvýšenie diskontu z pôvodnej emisie.

Alokácia nákladov podnikovej kombinácie na nadobudnutý majetok a prevzaté záväzky a podmienené záväzky

36. **Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu s výnimkou dlhodobého majetku držaného na predaj (alebo skupiny na vyradenie) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, ktorý sa bude vykazovať v reálnej hodnote bez nákladov na predaj. Akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi podnikovej kombinácie a podielu nadobúdateľa na reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov takto vykazovaných sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 57.**

37. **Nadobúdateľ osobitne vykáže identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak k takémuto dátumu spĺňajú nasledujúce kritériá:**

(a) **prípade majetku iného, než je nehmotný majetok, je pravdepodobné, že akékoľvek súvisiace budúce ekonomické úžitky budú plynúť v prospech nadobúdateľa a ich reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;**

(b) **v prípade záväzku iného, než podmienený záväzok, je pravdepodobné, že odliv zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky sa bude požadovať na vyrovnanie záväzku, a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť;**

(c) **v prípade nehmotného majetku alebo podmieneného záväzku sa ich reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.**

38. Výkaz ziskov a strát nadobúdateľa bude zahŕňať zisky a straty nadobúdaného po dátume nadobudnutia formou zahrnutia výnosov a nákladov nadobúdaného, vychádzajúcich z nákladov podnikovej kombinácie nadobúdateľa. Napríklad odpisový náklad zahrnutý po dátume nadobudnutia do výkazu ziskov a strát nadobúdateľa, ktorý sa týka odpisovateľného majetku nadobúdaného, bude vychádzať z reálnych hodnôt uvedených odpisovaných majetkov k dátumu nadobudnutia, t. j. z ich nákladov nesených nadobúdateľom.

▼M3

39. Uplatňovanie nákupnej metódy začína dátumom nadobudnutia, čo je dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným. Pretože kontrola predstavuje právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania tak, aby z ich činností bolo možné získať úžitok, nie je nevyhnutné, aby došlo k uzatvoreniu alebo právnemu vysporiadaniu transakcie predtým, než nadobúdateľ získa kontrolu. Pri hodnotení skutočnosti, či nadobúdateľ získal kontrolu, sa na zreteľ berú všetky skutočnosti a okolnosti, súvisiace s podnikovou kombináciou.

40. Pretože nadobúdateľ vykazuje identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú podmienky pre vykazovanie, uvedené v odseku 37, v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia, akýkoľvek menšinový podiel sa uvádza v rámci menšinového podielu na čistej reálnej hodnote uvedených položiek. Odseky B16 a B17 Prílohy B uvádzajú usmernenia pri stanovovaní reálnych hodnôt identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného za účelom alokácie nákladov podnikovej kombinácie.

Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného

41. V súlade s odsekom 36 nadobúdateľ osobitne ako súčasť alokácie nákladov kombinácie vykazuje len ten identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré existovali k dátumu nadobudnutia a ktoré spĺňajú podmienky vykazovania uvedené v odseku 37. Preto:

(a) nadobúdateľ bude vykazovať záväzky za ukončenie alebo obmedzenie aktivít nadobúdaného ako súčasť alokácie nákladov kombinácie len v prípade, ak k dátumu nadobudnutia nadobúdaný má existujúci záväzok za reštrukturalizáciu, vykázaný v súlade s IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*;

a

(b) pri alokácii nákladov kombinácie nadobúdateľ nevykáže záväzky za budúce straty alebo iné očakávané náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s podnikovou kombináciou.

42. Platba, ktorú podnik musí zmluvne vykonať (napríklad v prospech svojich zamestnancov alebo dodávateľov v prípade, ak dôjde v rámci podnikovej kombinácie k jeho nadobudnutiu) predstavuje súčasný záväzok podniku, ktorý sa považuje za podmienený záväzok dovtedy, kým nebude pravdepodobné, že podniková kombinácia sa uskutoční. Zmluvný záväzok sa vykazuje ako záväzok takéhoto podniku v súlade s IAS 37 v prípade, ak sa podniková kombinácia stane pravdepodobnou a záväzok sa dá spoľahlivo oceniť. Preto – ak dôjde k podnikovej kombinácii, uvedený záväzok nadobúdaného vykáže nadobúdateľ ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

43. Avšak reštrukturalizačný plán nadobúdaného, ktorého realizácia závisí od nadobudnutia takéhoto podniku v rámci podnikovej kombinácie sa tesne pred podnikovou kombináciou nepovažuje za súčasný záväzok nadobúdaného. Nejde ani o podmienený záväzok nadobúdaného tesne pred podnikovou kombináciou, pretože nejde o možný záväzok, vyplývajúci z minulej udalosti, ktorého existenciu možno potvrdiť výlučne vznikom alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, nad ktorými nadobúdaný nemá úplnú kontrolu. Preto nadobúdateľ nebude vykazovať záväzok za takéto reštrukturalizačné plány ako súčasť alokácie nákladov kombinácie.

44. Identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sa vykazujú v súlade s odsekom 36, zahŕňajú všetok majetok a záväzky nadobúdaného, ktoré nadobúdateľ kúpi alebo prevezme, vrátane jeho finančného majetku a finančných záväzkov. Môže taktiež zahŕňať majetok a záväzky, ktoré predtým nadobúdaný nevykazoval vo svojej účtovnej závierke, napríklad preto, že pred akvizíciou nespĺňali podmienky vykazovania. Ak napríklad ide o daňový úžitok, vyplývajúci z daňových strát nadobúdaného, ktorý nadobúdaný nevykazoval predtým, než došlo k realizácii podnikovej kombinácie, takýto úžitok spĺňa podmienky vykazovania ako identifikovateľný majetok podľa odseku 36 v prípade, ak je pravdepodobné, že v budúcnosti bude nadobúdateľ disponovať zdaniteľným ziskom, voči ktorému bude môcť uplatniť nevykázaný daňový úžitok.

Nehmotný majetok nadobúdaného

45. V súlade s odsekom 37 nadobúdateľ osobitne vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného k dátumu nadobudnutia len v prípade, ak takýto majetok spĺňa definíciu nehmotného majetku v súlade s IAS 38 *Nehmotný majetok,* a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spĺňa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu

▼M3

hodnotu možno spoľahlivo oceniť. IAS 38 uvádza usmernenia týkajúce sa stanovovania, či reálnu hodnotu nehmotného majetku získaného v rámci podnikovej kombinácie možno spoľahlivo oceniť.

46. Nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty musí byť identifikovateľný, aby mohol spĺňať definíciu nehmotného majetku. V súlade s IAS 38 majetok spĺňa kritérium identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku výlučne vtedy, ak:

(a) je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od podniku a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;

alebo

(b) vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od podniku alebo od iných práv alebo záväzkov.

Podmienené záväzky nadobúdaného

47. Odsek 37 špecifikuje, aby nadobúdateľ vykazoval separátne podmienený záväzok nadobúdaného ako súčasť nákladov na podnikovú kombináciu len v prípade, ak sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť. Ak jeho reálnu hodnotu spoľahlivo oceniť nemožno:

(a) existuje výsledný efekt sumy vykázanej ako goodwill alebo účtovanej v súlade s odsekom 56;

a

(b) nadobúdateľ zverejní informácie o takomto podmienenom záväzku, ktoré sa majú zverejniť v súlade s IAS 37.

Odsek B16(l) Prílohy B uvádza usmernenia o stanovovaní reálnej hodnoty podmieneného záväzku.

48. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení podmienené záväzky, ktoré sa v súlade s odsekom 36 vykazujú osobitne, vyššou cenou spomedzi:**

(a) **sumy, ktorá by sa vykázala v súlade s IAS 37,**

a

(b) **prvotne vykázanej sumy bez (podľa vhodnosti) kumulatívnej amortizácie vykázanej v súlade s IAS 18 Výnosy z bežnej činnosti.**

49. Požiadavka obsiahnutá v odseku 48 sa nevzťahuje na zmluvy, účtované v súlade s IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.* Avšak úverové záväzky vyňaté z pôsobnosti IAS 39, ktoré nie sú záväzkami na poskytnutie pôžičiek za nižšie, než trhové úrokové sadzby, sa účtujú ako podmienené záväzky nadobúdaného, ak k dátumu nadobudnutia nie je pravdepodobné, že odliv zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky sa použije na vyrovnanie záväzku, alebo ak sumu záväzku nemožno oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou. Takýto úverový záväzok sa v súlade s odsekom 37 vykazuje osobitne ako súčasť alokácie nákladov na kombináciu len v takom prípade, ak jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.

50. Podmienené záväzky vykázané osobitne ako súčasť alokácie nákladov podnikovej kombinácie nespadajú pod pôsobnosť IAS 37. Nadobúdateľ však zverejní vzhľadom na takéto podmienené záväzky tie informácie, ktoré sa v súlade s IAS 37 majú zverejniť v súvislosti s každou triedou rezerv.

Goodwill

51. **K dátumu nadobudnutia nadobúdateľ:**

(a) **vykáže goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie ako majetok;**

a

(b) **prvotne ocení goodwill v jeho nákladoch, pričom ide o presah nákladov na podnikovú kombináciu nad podiel nadobúdateľa v rámci čistej reálnej hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov, vykázaných v súlade s odsekom 36.**

52. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať.

53. Ak identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného nespĺňajú požiadavky uvedené v odseku 37 a týkajúce sa osobitného vykazovania k dátumu nadobudnutia, existuje výsledný efekt

▼M3

na sumu vykázanú ako goodwill (alebo účtovanú v súlade s odsekom 56). Je tomu tak preto, že goodwill sa oceňuje vo forme zostatkových nákladov podnikovej kombinácie po vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného.

54. **Po prvotnom vykázaní nadobúdateľ ocení goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v nákladoch bez akýchkoľvek akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.**

55. Goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie sa neodpisuje. Namiesto toho ho ročne nadobúdateľ podrobí testu na zníženie hodnoty – takýto test sa môže uskutočniť aj častejšie, ak udalosti alebo zmeny okolností naznačujú, že ku zníženiu hodnoty mohlo dôjsť, a to v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Presah podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi

56. **Ak podiel nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov v súlade s odsekom 36 presahuje náklady na podnikovú kombináciu, nadobúdateľ:**

(a) **prehodnotí identifikáciu a ocenenie identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného a ocenenie nákladov na podnikovú kombináciu;**

a

(b) **akýkoľvek presah po uvedenom prehodnotení okamžite vykáže v zisku alebo strate.**

57. Zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 môže obsahovať jeden alebo viacero nasledujúcich komponentov:

(a) chyby v ocenení reálnej hodnoty nákladov na podnikovú kombináciu, alebo identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného. Budúce možné náklady, ku vzniku ktorých môže dôjsť v súvislosti s nadobúdaným, ktoré neboli vykázané správne v reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, predstavujú potenciálnu príčinu takýchto chýb.

(b) požiadavku v rámci účtovného štandardu na ocenenie identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote, nadobudnutého za sumu, ktorá nie je reálnou hodnotou, avšak za účelom alokácie nákladov kombinácie sa považuje za reálnu hodnotu. Napríklad usmernenie v Prílohe B týkajúce sa stanovovania reálnych hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov nadobúdaného vyžaduje, aby suma, priradená daňovým aktívam a záväzkom nebola diskontovaná.

(c) výhodnú kúpu.

Podniková kombinácia realizovaná vo fázach

58. Podniková kombinácia však môže zahŕňať viac než jednu výmennú transakciu, napríklad v prípade, ak k nej dôjde v rámci jednotlivých fáz postupných nákupov akcií. Ak dôjde k takejto situácii, nadobúdateľ bude každú takúto transakciu vnímať osobitne, a pri stanovení sumy goodwillu, súvisiaceho s takouto transakciou bude používať ku každému dátumu transakcie náklady transakcie a informácie o reálnej hodnote. Tak dochádza k postupnému porovnávaniu nákladov jednotlivých investícií s podielom nadobúdateľa na reálnych hodnotách nadobudnutého identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov v každej významnej fáze.

59. Ak podniková kombinácia zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, reálne hodnoty identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného sa ku každému dátumu výmennej transakcie môžu odlišovať. Pretože:

(a) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa hypoteticky zmenia na ich reálne hodnoty k dátumu každej transakcie za účelom stanovenia sumy goodwillu, súvisiaceho s každou transakciou;

a

(b) identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného sa následne musia vykázať nadobúdateľom v ich reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia,

každá úprava uvedených reálnych hodnôt súvisiaca s predtým držanými podielmi nadobúdateľa predstavuje precenenie a bude sa príslušne účtovať. Pretože však k takémuto preceneniu dochádza pri prvotnom nadobúdateľovom vykázaní identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, neznamená to, že si nadobú-

▼M3

dateľ zvolil uplatňovanie účtovnej metódy na precenenie týchto položiek po prvotnom vykázaní, napríklad v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

60. Predtým, než transakcia splní kritériá podnikovej kombinácie, môže splniť kritériá investície do pridruženého podniku a bude sa účtovať v súlade s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* pri použití metódy vlastného imania. Ak je tomu tak, reálne hodnoty identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote podniku, do ktorého sa investuje, k dátumu každej predchádzajúcej výmennej transakcie, sa stanovia v predchádzajúcom období pri uplatňovaní metódy vlastného imania na investíciu.

Dočasné stanovenie prvotného účtovania

61. Prvotné účtovanie podnikovej kombinácie zahŕňa identifikáciu a stanovenie reálnych hodnôt, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom a podmieneným záväzkom nadobúdaného, a nákladov kombinácie.

62. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie možno stanoviť len dočasne do konca obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo a to z toho dôvodu, že reálne hodnoty, ktoré sa majú priradiť identifikovateľnému majetku, záväzkom alebo podmieneným záväzkom nadobúdaného, alebo náklady na kombináciu možno stanoviť len dočasne, nadobúdateľ bude účtovať kombináciu pri použití uvedených predbežných hodnôt. Nadobúdateľ vykáže akékoľvek úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania:

(a) do dvanástich mesiacov odo dňa nadobudnutia;

a

(b) od dátumu nadobudnutia. Preto:

(i) účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku ukončenia prvotného účtovania sa bude počítať tak, ako keby sa reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu.

(ii) goodwill alebo akýkoľvek iný zisk v súlade s odsekom 56 sa bude upravovať od dátumu nadobudnutia sumou, ktorá sa rovná úprave reálnej hodnoty (k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú alebo upravujú.

(iii) porovnateľné informácie prezentované za obdobia pred ukončením prvotného účtovania podnikovej kombinácie sa budú prezentovať tak, ako keby prvotné účtovanie bolo ukončené k dátumu nadobudnutia. Tento postup zahŕňa všetky dodatočné odpisy, amortizáciu alebo iný zisk alebo stratu vykazovanú ako následok ukončenia prvotného účtovania.

Úpravy po ukončení prvotného účtovania

63. S výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 33, 34 a 65 sa úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení prvotného účtovania budú vykazovať za účelom opravy chyby v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Úpravy prvotného účtovania podnikovej kombinácie po ukončení uvedeného účtovania sa nebudú vykazovať z hľadiska zmien v odhadoch. V súlade s IAS 8 sa vplyv zmeny v odhadoch bude vykazovať v súčasnom a v budúcich obdobiach.

64. IAS 8 od podniku vyžaduje spätné účtovanie opravy chyby, a prezentáciu účtovnej závierky tak, ako keby k chybe nikdy nebolo došlo, a to prepočítaním porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobia, v ktorých k chybám došlo. Preto sa účtovná hodnota identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, ktorá sa vykazuje alebo upravuje v dôsledku opravy chyby bude počítať tak, ako keby sa reálna hodnota alebo upravená reálna hodnota k dátumu nadobudnutia vykazovala od uvedeného dátumu. Goodwill alebo akýkoľvek iný zisk vykázaný v súlade s odsekom 56 za predchádzajúce obdobia sa bude spätne upravovať sumou, ktorá sa rovná reálnej hodnote k dátumu nadobudnutia (alebo úprave reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia) identifikovateľného majetku, záväzkov, alebo podmienených záväzkov, ktoré sa vykazujú (alebo upravujú).

Vykázanie odložených daňových aktív po ukončení prvotného účtovania

65. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá v odseku 37 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ tento úžitok vykáže ako výnos v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*. Navyše, nadobúdateľ:

▼M3

(a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

(b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia presahu (prebytku), uvedeného v odseku 56, a ani nezvýši sumu zisku, predtým vykázaného v súlade s odsekom 56.

ZVEREJŇOVANIE

66. **Podnik zverejňuje informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť charakter a finančný efekt podnikových kombinácií, ku ktorým došlo:**

(a) **počas obdobia.**

(b) **po dátume zostavenia súvahy, avšak predtým, než došlo k schváleniu účtovnej závierky pre zverejnenie.**

67. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie o každej podnikovej kombinácii, ku ktorej došlo v priebehu obdobia:

(a) názvy a opis kombinujúcich sa podnikov alebo podnikaní.

(b) dátum nadobudnutia.

(c) percento nadobudnutých majetkových nástrojov s hlasovacím právom.

(d) náklady na kombináciu a popis komponentov týchto nákladov, vrátane akýchkoľvek nákladov priamo priraditeľných kombinácii. Ak dôjde k emitovaniu majetkových nástrojov alebo sú emitovateľné ako súčasť nákladov, zverejnia sa aj nasledujúce informácie:

(i) počet emitovaných alebo emitovateľných majetkových nástrojov;

a

(ii) reálna hodnota týchto nástrojov a základ pre stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny pre nástroje neexistuje zverejnená cena, musia sa zverejniť významné predpoklady použité na stanovenie reálnej hodnoty. Ak k dátumu výmeny zverejnená cena existuje, avšak nepoužila sa ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie, táto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s: dôvodmi, prečo sa zverejnená cena nepoužila; metódou a významnými predpokladmi použitými na priradenie hodnoty majetkovým nástrojom; agregovanou sumou rozdielu medzi priradenou hodnotou a zverejnenou cenou majetkového nástroja.

(e) detaily o akýchkoľvek činnostiach, ktorých sa podnik v dôsledku kombinácie rozhodol zbaviť.

(f) sumy, vykázané k dátumu nadobudnutia pre každú triedu majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, a, pokiaľ je to možné, účtovné hodnoty každej z týchto tried, stanovené v súlade s IFRS tesne pred kombináciou. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

(g) sumu každého prebytku v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56 a riadkovú položku vo výkaze ziskov a strát, v ktorej došlo k vykázaniu uvedeného prebytku.

(h) popis faktorov, ktoré prispeli k nákladom vo vykazovaní goodwillu — popis každého nehmotného majetku, ktorý nebol vykázaný oddelene od goodwillu a vysvetlenie, prečo nebolo možné spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu nehmotného majetku — alebo popis charakteru každého prebytku vykázaného v zisku alebo strate v súlade s odsekom 56.

(i) sumu zisku alebo straty nadobúdaného od dátumu nadobudnutia, zahrnutú do zisku alebo straty nadobúdateľa za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať. Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

68. Informácie, ktoré sa v súlade s odsekom 67 musia zverejniť, sa zverejnia agregovane za tie podnikové kombinácie realizované počas obdobia vykazovania, ktoré sú jednotlivo nevýznamné.

69. Ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo počas daného obdobia, sa stanovilo len dočasne v súlade s odsekom 62, túto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením, prečo k tomu došlo.

▼M3

70. Za účelom uplatnenia zásad uvedených v odseku 66(a), nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie (s výnimkou prípadu, ak by takéto zverejnenie nebolo možné realizovať):

(a) výnos kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.

(b) zisk alebo stratu kombinovaného podniku za obdobie tak, ako keby dátum nadobudnutia všetkých podnikových kombinácií realizovaných za dané obdobie bol začiatkom daného obdobia.

Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

71. Za účelom uplatnenia zásady uvedenej v odseku 66(b) nadobúdateľ zverejní informácie požadované odsekom 67 pre každú podnikovú kombináciu realizovanú po dátume zostavenia súvahy, avšak pred dátumom vydania účtovnej závierky (s výnimkou situácie, ak takéto zverejnenie nemožno realizovať). Ak takéto zverejnenie možné nebude, takúto skutočnosť treba zverejniť spolu s vysvetlením dôvodov.

72. **Nadobúdateľ zverejní informácie, ktoré umožňujú používateľom jeho účtovnej závierky pochopiť finančné efekty ziskov, strát, opráv chýb a iných úprav vykázaných v súčasnom období, ktoré sa týkajú podnikových kombinácií, realizovaných v súčasnom alebo predchádzajúcich obdobiach.**

73. Za účelom uvedenia zásady obsiahnutej v odseku 72 do platnosti, nadobúdateľ zverejní nasledujúce informácie:

(a) sumu a príslušné vysvetlenie týkajúce sa zisku alebo straty vykázanej za aktuálne obdobie, ktorá:

(i) sa týka identifikovateľného nadobudnutého majetku alebo vzniknutých alebo prevzatých záväzkov alebo podmienených záväzkov v rámci podnikovej kombinácie, ktorá sa uskutočnila v aktuálnom alebo predchádzajúcich obdobiach;

a

(ii) má takú veľkosť, charakter alebo dopad, že zverejnenie je veľmi významné z hľadiska porozumenia finančnej výnosnosti kombinovaného podniku.

(b) ak prvotné účtovanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo v bezprostrednom predchádzajúcom období sa stanovilo len dočasne na konci uvedeného obdobia, sumy a úpravy predbežných hodnôt vykázaných za aktuálne obdobie.

(c) informácie o opravách chýb, ktoré sa musia zverejniť podľa IAS 8 pre identifikovateľný majetok, záväzky alebo podmienené záväzky nadobúdaného, alebo zmeny v hodnotách priradených týmto položkám, ktoré nadobúdateľ vykazuje v súlade s odsekmi 63 a 64 počas aktuálneho obdobia.

74. **Podnik zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom jeho účtovnej závierky zhodnotiť zmeny účtovnej hodnoty goodwillu počas daného obdobia.**

75. Za účelom uvedenia zásady v odseku 74 do platnosti podnik zverejní porovnanie účtovnej hodnoty goodwillu na začiatku a konci daného obdobia, pričom sa osobitne zverejní:

(a) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia;

(b) dodatočný goodwill vykázaný počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu nadobudnutia spĺňa kritériá pre jej klasifikáciu ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5;

(c) úpravy vyplývajúce z následného vykázania odložených daňových aktív počas daného obdobia v súlade s odsekom 65;

(d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

(e) straty zo zníženia hodnoty vykázané počas daného obdobia v súlade s IAS 36;

(f) výsledné výmenné rozdiely vyplývajúce z rozdielov počas daného obdobia v súlade s IAS 21 *Efekty zmien v kurzoch cudzích mien*;

(g) všetky ostatné zmeny v účtovnej hodnote počas daného obdobia;

a

▼M3

(h) brutto sumu a akumulované straty zo zníženia hodnoty na konci daného obdobia.

76. Podnik zverejní informácie o spätne získateľnej sume a znížení hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 okrem informácií, ktorých zverejnenie vyžaduje odsek 75(e).

77. Ak informácie, ktoré sa majú zverejniť v súlade s týmto IFRS nespĺňajú zásady, uvedené v odsekoch 66, 72 a 74, podnik podľa potreby takéto dodatočné informácie zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

78. S výnimkou ustanovení uvedených v odseku 85 sa tento IFRS bude uplatňovať pri účtovaní podnikových kombinácií, v rámci ktorých je *zmluvným dátumom* dátum k alebo po 31. marci 2004 Tento IFRS sa taktiež bude uplatňovať na účtovanie:

(a) goodwillu vyplývajúceho z podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskôr;

alebo

(b) každého prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného, nad nákladmi podnikovej kombinácie, pre ktorú je zmluvným dátumom 31. marec 2004 alebo neskorší dátum.

Predtým vykázaný goodwill

79. Podnik bude tento IFRS uplatňovať postupne, od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho 31. marcom 2004, na goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum nastal pred 31. marcom 2004, a na goodwill vyplývajúci z podielu v spoločne kontrolovanom podniku, získaný pred 31. marcom 2004 a účtovaný pomocou pomernej konsolidácie. Preto podnik:

(a) od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 ukončí amortizáciu takéhoto goodwillu;

(b) k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 eliminuje účtovnú hodnotu súvisiacej akumulovanej amortizácie pomocou korešpondujúceho zníženia goodwillu;

a

(c) od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004 vykoná test zníženia hodnoty goodwillu v súlade s IAS 36 (revidovaným v roku 2004).

80. Ak podnik predtým vykazoval goodwill vo forme zrážky z vlastného imania, nebude vykazovať goodwill v zisku alebo strate, ak vyradí časť alebo všetko podnikanie, ktorého sa goodwill týka, alebo ak dôjde ku zníženiu hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorej sa goodwill týka.

Predtým vykázaný negatívny goodwill

81. Vykazovanie účtovnej hodnoty negatívneho goodwillu k počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, ktorý vyplýva z

(a) podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

(b) podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorý sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa ukončí k začiatku takéhoto obdobia spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Predtým vykázaný nehmotný majetok

82. Účtovná hodnota položky, klasifikovanej ako nehmotný majetok, ktorá

(a) sa nadobudla v rámci podnikovej kombinácie, ktorej zmluvný dátum spadá pred 31. marec 2004,

alebo

(b) vyplýva z podielu v spoločne kontrolovanom podniku získanom pred 31. marcom 2004, a ktorá sa účtuje prostredníctvom pomernej konsolidácie

sa preklasifikuje ako goodwill k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo pred 31. marcom 2004 za podmienky, že takýto nehmotný majetok k uvedenému dátumu nespĺňa kritérium identifikovateľnosti uvedené v IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

▼M3

Účtovanie investícií metódou vlastného imania

83. Pokiaľ ide o investície účtované metódou vlastného imania, k nadobudnutiu ktorých došlo k alebo po 31. marci 2004, podnik bude uplatňovať tento IFRS pri účtovaní:

(a) všetkého nadobudnutého goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty takejto investície. Preto sa amortizácia takéhoto abstraktného goodwillu nezahrnie do stanovenia podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.

(b) všetkého prebytku zahrnutého do účtovnej hodnoty investície podnikového podielu na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku podniku, do ktorého sa investuje, ako aj záväzkov a podmienených záväzkov, nad náklady investície. Preto podnik zahrnie takýto prebytok ako výnos pri stanovovaní podielu podniku na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje, za obdobie, v ktorom dôjde k nadobudnutiu investície.

84. Pokiaľ ide o investície, účtované pomocou metódy vlastného imania a nadobudnuté pred 31. marcom 2004:

(a) podnik bude uplatňovať tento IFRS postupne, od počiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, na akýkoľvek goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty uvedenej investície. Preto podnik od tohto dátumu ukončí zahŕňanie amortizácie uvedeného goodwillu do stanovovania podnikového podielu na ziskoch alebo stratách podniku, do ktorého sa investuje.

(b) podnik ukončí vykazovanie všetkého negatívneho goodwillu zahrnutého do účtovnej hodnoty uvedenej investície k začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho k alebo po 31. marci 2004, spolu s príslušnou úpravou počiatočného zostatku nerozdeleného zisku.

Obmedzené spätné uplatňovanie

85. Podniku sa povoľuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na goodwill existujúci k alebo nadobudnutý po, a na podnikové kombinácie vzniknuvšie od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 za predpokladu, že:

(a) hodnotenia a iné informácie potrebné na uplatňovanie tohto IFRS na minulé podnikové kombinácie sa získali v čase, kedy boli prvotne zaúčtované;

a

(b) podnik taktiež uplatňuje IAS 36 (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004) postupne od toho istého dátumu, a hodnotenia a iné potrebné informácie potrebné na uplatňovanie týchto štandardov od uvedeného dátumu podnik predtým získal, takže neexistuje potreba stanovovať odhady, ktoré by sa museli vykonať k predchádzajúcemu dátumu.

ZRUŠENIE PLATNOSTI ĎALŠÍCH VYHLÁSENÍ

86. Tento IFRS nahrádza IAS 22 *Podnikové kombinácie* (vydaný v roku 1998).

87. Tento IFRS nahrádza nasledujúce interpretácie:

(a) SIC-9 *Podnikové kombinácie — Klasifikácia vo forme akvizície alebo zlúčenia podielov*;

(b) SIC-22 *Podnikové kombinácie — Následné úpravy pôvodne vykázaných reálnych hodnôt a goodwillu*;

a

(c) SIC-28 *Podnikové kombinácie—„Dátum výmeny" a reálna hodnota majetkových nástrojov.*

▼M3

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

dátum nadobudnutia	Dátum, ku ktorému nadobúdateľ efektívne získa kontrolu nad nadobúdaným.
zmluvný dátum	Dátum, ku ktorému dôjde k podstatnej dohode medzi kombinujúcimi sa stranami a v prípade verejne kótovaných spoločností – dátum oznámenia tejto skutočnosti verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.
podnikanie	Integrovaný súhrn činností a majetku spravovaný a realizovaný za účelom:(a)výnosov pre investorov;alebo(b)dosiahnutia nižších nákladov alebo iných ekonomických úžitkov priamo a proporcionálne v prospech poistencov alebo účastníkov.Podnikanie vo všeobecnosti pozostáva zo vstupov, procesov uplatňovaných na uvedené vstupy a výsledných výstupov, ktoré sa alebo budú sa používať na tvorbu výnosov. Ak prevedený súhrn činností a majetku obsahuje goodwill, prevedený súhrn sa bude považovať za podnikanie.
podniková kombinácia	Zlúčenie oddelených podnikov alebo podnikaní do jedného vykazujúceho podniku.
podniková kombinácia zahŕňajúca jednotky alebo podnikanie pod spoločnou kontrolou	Podniková kombinácia, v rámci ktorej kombinujúce sa podniky alebo podnikania sú rozhodne kontrolované tou istou stranou alebo stranami pred a po uskutočnení kombinácie, a takáto kontrola nie je dočasná.
podmienený záväzok	Význam podmieneného záväzku je uvedený v IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok, t. j.:(a)možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevznikнutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku;alebo(b)súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nie je vykázaná, pretože:(i)nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, stelesňujúcich ekonomické úžitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinnosti;alebo(ii) výšku záväzku nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.
kontrola	Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku alebo podnikania za účelom získania úžitkov z jeho činností.
dátum výmeny	Ak k podnikovej kombinácii dôjde prostredníctvom jednej výmennej transakcie, dátum výmeny je zhodný s dátumom nadobudnutia. Ak podniková kombinácia zahŕňa viac než jednu výmennú transakciu, napríklad ak k nej dôjde vo fázach formou následného nákupu akcií, dátum výmeny je dátumom, ku ktorému dôjde k vykázaniu každej jednotlivej investície v účtovnej závierke nadobúdateľa.
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
goodwill	Budúce ekonomické úžitky vyplývajúce z majetku, ktoré nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykazovať.

▼M3

nehmotný majetok	Nehmotný majetok je definovaný v IAS 38 Nehmotný majetok, t. j. ide o identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.
spoločné podnikanie	Spoločné podnikanie je zadefinované v IAS 31 Podiely v spoločnom podnikaní, t. j. ide o zmluvnú dohodu, v rámci ktorej dve alebo viacero strán preberie ekonomickú činnosť spadajúcu pod spoločnú kontrolu.
menšinový podiel	Časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote dcérskeho podniku, priraditeľná podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú vlastnené priamo alebo nepriamo materským podnikom cez dcérske podniky.
spoločný podnik	Podnik, ktorý je iný, než podnik, vlastnený investorom – napríklad spoločná poisťovňa alebo spoločný družstevný podnik, ktorý ponúka nižšie náklady alebo iné ekonomické úžitky priamo a proporcionálne svojim poistencom alebo účastníkom.
materský podnik	Podnik, ktorý má jeden alebo viacero dcérskych podnikov.
pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než nepravdepodobný.
vykazujúci podnik	Podnik, vo vzťahu ku ktorému existujú používatelia, ktorí sa spoliehajú na všeobecnú účtovnú závierku takéhoto podniku, obsahujúcu informácie, ktoré budú pre nich nápomocné pri rozhodovaní o alokácii zdrojov. Vykazujúci podnik môže byť jedným podnikom alebo skupinou podnikov, obsahujúcou materský podnik a všetky jeho dcérske podniky.
dcérsky podnik	Podnik, zahŕňajúci nevčlenené podniky (napríklad partnerský podnik), ktorý je kontrolovaný iným podnikom (materským podnikom).

▼M3

PRÍLOHA B

Aplikačný dodatok

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

Spätné akvizície

B1 Ako bolo uvedené v odseku 21, v rámci niektorých podnikových kombinácií, ktoré sa bežne nazývajú spätnými akvizíciami, je nadobúdateľom podnik, ktorého majetkové podiely boli nadobudnuté, a nadobúdaným je emitujúci podnik. K takejto situácii môže dôjsť napríklad vtedy, keď sa súkromný podnik nechá nadobudnúť menším verejným podnikom za účelom možnosti kótovania na burze cenných papierov. Aj keď sa z právneho hľadiska emitujúci verejný podnik považuje za materský podnik a súkromná spoločnosť za dcérsky podnik, právnym dcérskym podnikom je nadobúdateľ, ak má právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery právnej materskej spoločnosti tak, aby z jej činnosti získal úžitok.

B2 Podnik pri účtovaní spätnej akvizície bude uplatňovať usmernenia obsiahnuté v odsekoch B3 – B15.

B3 Účtovanie spätnej akvizície stanovuje alokáciu nákladov podnikovej kombinácie k dátumu nadobudnutia a neuplatňuje sa na transakcie, ku ktorým došlo po kombinácii.

Náklady podnikovej kombinácie

B4 Ak dôjde k emisii majetkových nástrojov ako súčasti nákladov podnikovej kombinácie, odsek 24 vyžaduje, aby náklady podnikovej kombinácie zahŕňali reálnu hodnotu týchto nástrojov k dátumu výmeny. Odsek 27 uvádza, že v prípade neexistencie spoľahlivej zverejnenej ceny možno reálnu hodnotu majetkových nástrojov odhadnúť formou odkazu na reálnu hodnotu nadobúdateľa alebo nadobúdaného – podľa toho, ktorá informácia je jednoznačnejšia.

B5 V rámci spätnej akvizície sa náklady podnikovej kombinácie považujú na spôsobené právnej dcérskej spoločnosti (t. j. ide o nadobúdateľa pre účtovné účely) vo forme majetkových nástrojov, vydaných majiteľmi právneho materského podniku (t. j. ide o nadobúdaného z hľadiska účtovných účelov). Ak sa zverejnená cena majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku používa na stanovenie nákladov kombinácie, vykoná sa výpočet za účelom stanovenia počtu majetkových nástrojov, ktoré by dcérsky podnik musel emitovať tak, aby sa dospelo k rovnakému percentu vlastníckeho podielu kombinovaného podniku, v prospech majiteľov právneho materského podniku, aký majú v kombinovanom podniku v dôsledku spätnej akvizície. Reálna hodnota majetkových nástrojov vypočítaná týmto spôsobom sa používa ako náklady kombinácie.

B6 Ak reálna hodnota majetkových nástrojov právneho dcérskeho podniku nie je inak jednoznačná, celková reálna hodnota všetkých emitovaných majetkových nástrojov právneho materského podniku pred podnikovou kombináciou sa použije ako základ pre stanovenie nákladov kombinácie.

Príprava a prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky

B7 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po spätnej akvizícii sa vydá v mene právneho materského podniku, avšak v poznámkach sa uvedie pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku (t. j. nadobúdateľa pre účtovné účely). Pretože takáto konsolidovaná účtovná závierka predstavuje pokračovanie účtovnej závierky právneho dcérskeho podniku:

(a) majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku sa vykážu a ocenia v tejto účtovnej závierke k ich účtovných hodnotách pred kombináciou.

(b) nerozdelený zisk a iné stavy vlastného imania vykázané v konsolidovanej účtovnej závierke budú predstavovať nerozdelené zisky a iné stavy vlastného imania právneho dcérskeho podniku tesne pred podnikovou kombináciou.

(c) suma vykázaná ako emitované majetkové nástroje v tejto konsolidovanej účtovnej závierke sa bude stanovovať pridaním nákladov na kombináciu, uvedených v odsekoch B4 - B6, do emitovaného vlastného imania právneho dcérskeho podniku pred podnikovou kombináciou. Majetková štruktúra uvedená v konsolidovanej účtovnej závierke (t. j. počet a typ emitovaných majetkových nástrojov) však bude odrážať majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov, emitovaných právnym materských podnikom, za účelom realizácie podnikovej kombinácie.

▼M3

(d) komparatívne (porovnateľné) informácie prezentované v takejto konsolidovanej účtovnej závierke budú informáciami právneho dcérskeho podniku.

B8 Účtovanie spätnej akvizície sa uplatňuje len v rámci konsolidovanej účtovnej závierky. Preto sa v rámci individuálnej účtovnej závierky právneho materského podniku (ak existuje) investícia do právneho dcérskeho podniku účtuje v súlade s požiadavkami IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky,* týkajúcimi sa investícií v individuálnej účtovnej závierke investora.

B9 Konsolidovaná účtovná závierka pripravená po uskutočnení spätnej akvizície bude odrážať reálne hodnoty majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku (t. j. nadobúdaného pre účtovné účely). Preto sa náklady podnikovej kombinácie budú alokovať ocenením identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov právneho materského podniku, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 37, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Všetok prebytok nákladov kombinácie nad podiel nadobúdateľa v čistej reálnej hodnote týchto položiek sa bude účtovať v súlade s odsekmi 51 – 55. Všetok prebytok podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote týchto položiek nad náklady kombinácie sa bude účtovať v súlade s odsekmi 56.

Menšinový podiel

B10 V rámci niektorých spätných akvizícií niektorí majitelia právneho dcérskeho podniku nemenia ich majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku. Aj keď podnik, v ktorom títo majitelia majú v držbe majetkové nástroje (právny dcérsky podnik), získal iný podnik (právny materský podnik), títo majitelia sa budú považovať za menšinový podiel v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej po dátume spätnej akvizície. Je tomu tak preto, lebo majitelia dcérskeho podniku, ktorí nevymenia majetkové nástroje za majetkové nástroje právneho materského podniku, majú podiel len na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku, a nie na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku. Naopak, všetci majitelia právneho materského podniku, bez ohľadu na to, či sa materský podnik považuje za nadobúdaného, majú podiel na výsledkoch a majetku v zostatkovej hodnote kombinovaného podniku.

B11 Pretože sa majetok a záväzky právneho dcérskeho podniku vykazujú a oceňujú v konsolidovanej účtovnej závierke v ich účtovných hodnotách pred kombináciou, menšinový podiel bude odrážať pomerný podiel menšinových akcionárov na účtovnej hodnote majetku v zostatkovej hodnote právneho dcérskeho podniku pred kombináciou.

Zisk na akciu

B12 Podľa ustanovenia odseku B7(c), majetková štruktúra v konsolidovanej účtovnej závierke pripravenej následne po akvizícii odráža majetkovú štruktúru právneho materského podniku, vrátane majetkových nástrojov emitovaných právnym materským podnikom za účelom realizácie podnikovej kombinácie.

B13 Za účelom výpočtu váženého priemerného počtu nesplatených bežných akcií (menovateľ) počas obdobia, v ktorom dôjde ku spätnej akvizícii:

(a) počet nesplatených základných akcií od začiatku takéhoto obdobia do dátumu nadobudnutia bude predstavovať počet bežných akcií, emitovaných právnym materským podnikom v prospech právneho dcérskeho podniku;

a

(b) počet nesplatených bežných akcií od dátumu nadobudnutia do konca takéhoto obdobia bude predstavovať počet nesplatených bežných akcií právneho materského podniku počas daného obdobia.

B14 Základný zisk na akciu zverejnený pre každé porovnateľné obdobie pred dátumom nadobudnutia, ktorý sa prezentuje v konsolidovanej účtovnej závierke po spätnej akvizícii sa bude počítať delením zisku alebo straty právneho dcérskeho podniku, ktorá je priraditeľná bežným akcionárom v rámci týchto období počtom bežných akcií emitovaných právnym materským podnikom v prospech majiteľov právneho dcérskeho podniku v rámci spätnej akvizície.

B15 Výpočty uvedené v odsekoch B13 a B14 predpokladajú, že nedošlo k žiadnym zmenám počtu emitovaných bežných akcií právneho dcérskeho podniku počas porovnateľného obdobia a počas obdobia od začiatku obdobia, v ktorom došlo k spätnej akvizícii, až do dátumu nadobudnutia. Výpočet ziskov na akciu sa príslušne upraví tak, že sa vezme na zreteľ efekt zmeny v počte bežných akcií právneho dcérskeho podniku, emitovaných v priebehu týchto období.

▼M3

Alokácia nákladov na podnikovú kombináciu

B16 Tento IFRS vyžaduje od nadobúdateľa vykazovať identifikovateľný majetok, záväzky a podmienené záväzky nadobúdaného, ktoré spĺňajú relevantné kritériá, v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Pre účely alokácie nákladov na podnikovú kombináciu bude nadobúdateľ považovať nasledujúce ocenenia za reálne hodnoty:

(a) pokiaľ ide o finančné nástroje obchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať súčasné trhové hodnoty.

(b) pokiaľ ide o finančné nástroje neobchodované na aktívnom trhu, nadobúdateľ bude používať odhadované hodnoty, ktoré berú na zreteľ vlastnosti, akými sú napríklad pomery cena – zisky, dividendové výnosy a očakávané miery rastu porovnateľných nástrojov podnikov s podobnými charakteristikami.

(c) pokiaľ ide o pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré sa majú prijať, stanovené vhodnými bežnými úrokovými mierami, po prípadnom odpočítaní príspevkov na nedobytné pohľadávky a ich vymáhanie. Diskontovanie sa však nepožaduje pre krátkodobé pohľadávky, užitočné zmluvy a iný identifikovateľný majetok, ak rozdiel medzi nominálnou a diskontovanou sumou nie je významný.

(d) pokiaľ ide o zásoby:

(i) hotových výrobkov a tovaru, nadobúdateľ použije predajné ceny znížené o súhrn (1) nákladov na vyradenie a (2) primerané ziskové príspevky za predajné úsilie nadobúdateľa, založené na zisku pri predaji podobných hotových výrobkov a tovaru;

(ii) nedokončenú výrobu, nadobúdateľ použije predajné ceny hotových výrobkov znížených o súhrn (1) nákladov na dokončenie, (2) nákladov na vyradenie, a (3) primeraného zisku za úsilie dokončiť a predať na základe zisku pre podobné hotové výrobky;

a

(iii) surovín, nadobúdateľ použije súčasné náklady na obnovu.

(e) pokiaľ ide o pozemky a budovy, nadobúdateľ použije trhové hodnoty.

(f) pokiaľ ide o stavby a zariadenia, nadobúdateľ použije trhové hodnoty, bežne stanovené formou ohodnotenia. Ak neexistuje trhový dôkaz o existencii reálnej hodnoty z dôvodu špecializovaného charakteru položky stavby alebo zariadenia a takáto položka sa predáva veľmi zriedka, s výnimkou súčasti pokračujúceho podnikania, nadobúdateľ bude musieť odhadnúť reálnu hodnotu pomocou výnosového prístupu, alebo metódy odpisovania ako nákladov na obnovu.

(g) pokiaľ ide o nehmotný majetok, nadobúdateľ stanoví reálnu hodnotu:

(i) odkazom na aktívny trh podľa postupu uvedeného v IAS 38 *Nehmotný majetok*;

alebo

(ii) ak neexistuje aktívny trh, na báze, ktorá odzrkadľuje sumy, ktoré by nadobúdateľ zaplatil za majetok v nezávislej transakcii medzi dvoma oboznámenými účastníkmi v dobre viere, vychádzajúcimi z najlepších dostupných informácií (pre ďalšie usmernenie pozri IAS 38 na stanovenie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého podnikovou kombináciou).

(h) pokiaľ ide o čisté aktíva zamestnaneckých požitkov alebo záväzky týkajúce sa povinnosti zo stanovených požitkov nadobúdateľ použije súčasnú hodnotu povinnosti zo stanovených požitkov znížených o reálnu hodnotu každého plánu majetku. Majetok je však vykázaný len v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že bude k dispozícii pre nadobúdateľa vo forme náhrad z plánu alebo zníženia budúcich príspevkov;

(i) pokiaľ ide o daňové pohľadávky a záväzky, nadobúdateľ použije sumu daňového úžitku, vyplývajúceho z daňových strát alebo daní splatných vzhľadom na zisk alebo stratu v súlade s IAS 12 *Dane z príjmu*, zhodnotenú z pohľadu kombinovaného podniku. Daňová pohľadávka alebo záväzok sú stanovené po zohľadnení daňového efektu prehodnotenia identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov na ich reálne hodnoty a nie sú diskontované.

(j) pokiaľ ide o účty a zmenky z obchodného styku, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené pri vhodných bežných úrokových mierach. Pritom

▼M3

sa pre krátkodobé záväzky nevyžaduje diskontovanie, ak rozdiel medzi nominálnou hodnotou záväzku a diskontovanou hodnotou nie je významný.

(k) pokiaľ ide o nevýhodné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky nadobúdaného podniku, nadobúdateľ použije súčasné hodnoty súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené s použitím vhodných bežných úrokových mier.

(l) pokiaľ ide o podmienené záväzky nadobúdaného, nadobúdateľ použije sumy, ktoré by za prevzatie takýchto podmienených záväzkov zaplatila tretia strana. Takáto suma bude odrážať všetky očakávania o možných peňažných tokoch a nielen jeden najpravdepodobnejší alebo očakávaný maximálny alebo minimálny peňažný tok.

B17 Niektoré z vyššie uvedených usmernení vyžadujú odhadnúť reálne hodnoty pomocou techník súčasnej hodnoty. Ak usmernenie týkajúce sa konkrétnej položky neodkazuje na používanie techniky súčasnej hodnoty, takéto techniky možno použiť na odhad reálnej hodnoty danej položky.

▼M3

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú používať pri účtovaní podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004, a pri účtovaní akéhokoľvek goodwillu a nehmotného majetku, nadobudnutého v rámci takýchto podnikových kombinácií. S ohľadom na všetky ostatné záležitosti a položky sa tieto zmeny budú uplatňovať v ročných obdobiach počínajúcich 31. marcom 2004.

Ak si však v súlade s odsekom 85 podnik vyberie možnosť uplatňovania IFRS 3 od akéhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84, od toho istého dátumu musí uplatňovať tieto zmeny.

C1 V rámci medzinárodných štandardov finančného výkazníctva spolu s medzinárodnými účtovnými štandardmi a interpretáciami, uplatňovanými od 31. marca 2004 sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 22 *Podnikové kombinácie* zmenili na IFRS 3 *Podnikové kombinácie*.

C2 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa odsek B1 zmenil nasledovne.

B1 Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovania IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prepočíta akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby vykazovala súlad s IFRS 3, musí prepočítať aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne uplatňovať IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí prepočítanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 2002, musí prepočítať aj všetky ostatné podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 2002 a dátumom prechodu na IFRS, a a taktiež od 30. júna 2002 musí uplatňovať IAS 36 (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

C3 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú].

C4 Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa zmenil nasledovne.

Úvod

V odseku 1 sa bod (c) zmenil nasledovne:

(c) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom odkazom na ich reálne hodnoty, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava.

Odseky 6 a 9 sa zmenili nasledovne:

6. Pôvodný IAS 12 sa nevyjadroval presne o úpravách reálnej hodnoty, uskutočňovaných pri podnikovej kombinácii. Takéto úpravy dávali podnet na dočasné rozdiely a IAS 12 (revidovaný) vyžaduje od podniku vykazovanie výsledného odloženého daňového záväzku alebo (vzhľadom na kritérium pravdepodobnosti pre vykazovanie) odloženého daňového aktíva spolu s príslušným efektom na stanovenie sumy goodwillu alebo akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie. IAS 12 (revidovaný) však zakazuje vykazovanie odložených daňových záväzkov vyplývajúcich z prvotného vykázania goodwillu.

9. Pôvodný IAS 12 neuvádzal jasne, či odložené daňové pohľadávky a záväzky môžu byť diskontované. IAS 12 (revidovaný) nedovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov. Odsek B16 (i) IFRS 3 *Podnikové kombinácie* zakazuje diskontovanie odložených daňových aktív a odložených daňových záväzkov nadobudnutých v rámci podnikovej kombinácie.

Štandard

V časti Cieľ sa tretí odsek zmenil nasledovne:

Tento štandard vyžaduje, aby podnik účtoval daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí tým istým spôsobom, ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pokiaľ teda ide o transakcie a ostatné udalosti vykázané v zisku alebo strate, všetky súvisiace daňové efekty sa vykazujú taktiež v zisku alebo strate. Pre transakcie a ostatné udalosti, vykázané priamo vo vlastnom imaní, sú všetky súvisiace daňové dôsledky tiež vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne aj vykazovanie odložených daňových aktív a záväzkov v rámci podnikovej kombinácie ovplyvňuje sumu goodwillu, ku vzniku ktorého dochádza v rámci podnikovej kombinácie, alebo sumy

▼M3

akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie.

Odseky 15, 18, 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

15. ***Odložený daňový záväzok by sa mal byť vykázať pre všetky zdaniteľné dočasné rozdiely s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:***

    (a) ***prvotného vykázania goodwillu;***

    alebo

    …

18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:

    (a) náklady podnikovej kombinácie sú priradené k identifikovateľnému nadobudnutému majetku a prevzatým záväzkom v ich reálnych hodnotách, avšak z hľadiska daňových účelov sa nevykonáva žiadna ekvivalentná úprava (pozri odsek 19);

    (b) majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava pre daňové účely (pozri odsek 20);

    (c) goodwill vzniká v rámci podnikovej kombinácie (pozri odseky 21 a 32);

    …

19. Náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich 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 účtovná hodnota majetku sa zvýši na reálnu hodnotu, avšak daňový základ majetku ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok ovplyvňuje goodwill (pozri odsek 66).

21. Goodwill vznikajúci v rámci podnikovej kombinácie sa oceňuje ako prebytok nákladov na kombináciu nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného. Mnohé daňové inštitúcie nepovoľujú pri určovaní zdaniteľného zisku zníženie účtovnej hodnoty goodwillu vo forme odpočítateľného nákladu. Naviac, v takýchto právnych systémoch náklady na goodwill často nie sú odpočítateľnými, ak dcérsky podnik zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto právnych systémoch 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.

Boli pridané odseky 21A a 21B:

21A. Následné zníženia v odloženom daňovom záväzku, ktorý sa nevykazuje, pretože vzniká z prvotného vykázania goodwillu, sa taktiež považujú za vznikajúce z prvotného vykázania goodwillu a preto sa v súlade s odsekom 15(a) nevykazujú. Ak napríklad goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, avšak má nulový daňový základ, odsek 15(a) podniku nepovoľuje vykazovať odložený daňový záväzok. Ak podnik následne vykáže zníženie hodnoty uvedeného goodwillu v hodnote 20, suma zdaniteľného dočasného rozdielu súvisiaca s goodwillom sa zníži zo 100 na 80, a súčasne dôjde k zníženiu hodnoty nevykázaného daňového záväzku. Takéto zníženie hodnoty nevykázaného daňového záväzku sa taktiež považuje za súvisiace s prvotným vykázaním goodwillu a preto sa jeho vykazovanie v súlade s odeskom 15(a) nepovoľuje.

21B. Odložené daňové záväzky pre zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa goodwillu sa však vykazujú do tej miery, pokiaľ k ich vzniku nedošlo v súvislosti s prvotným vykázaním goodwillu. Ak napríklad goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie má náklady 100, ktoré sa z účtovného hľadiska dajú zdaniť sadzbou 20 percent za rok v roku, v ktorom došlo k akvizícii, daňový základ goodwillu pri prvotnom vykazovaní je 100 a ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii, je daňový základ 80. Ak účtovná hodnota goodwillu ku koncu roka, v ktorom došlo k akvizícii ostáva na nezmenenej úrovni 100, zdaniteľný dočasný rozdiel v hodnote 20 ku koncu takéhoto roka

▼M3

vzrastie. Nakoľko takýto zdaniteľný dočasný rozdiel nesúvisí s prvotným vykázaním goodwillu, výsledný odložený daňový záväzok sa vykáže.

Odseky 22(a), 24 a 26(c) sa zmenili nasledovne:

22. …

(a) v rámci podnikovej kombinácie podnik vykazuje akýkoľvek odložený daňový záväzok alebo aktívum a takéto vykazovanie ovplyvní sumu goodwillu alebo sumu akéhokoľvek prebytku nákladov kombinácie nad podielom nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného (pozri odsek 19);

…

24. ***Odložená daňová pohľadávka by mala byť vykázaná zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, voči ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, ak odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:***

(a) ***nie je podnikovou kombináciou;***

a

(b) ***v čase transakcie táto nevplýva ani na účtovný hospodársky výsledok ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).***

…

26. …

(c) náklady podnikovej kombinácie sa alokujú prostredníctvom vykázania nadobudnutého identifikovateľného majetku a prevzatých záväzkov v ich reálnych hodnotách k dátumu nadobudnutia. Ak dôjde k vykázaniu prevzatého záväzku k dátumu nadobudnutia, ale súvisiace náklady sa pri určovaní zdaniteľného zisku neodpočítajú až do neskorších období, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak reálna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku je nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplýva na goodwill (pozri odsek 66);

a

…

Odsek 32 a predchádzajúci nadpis boli zrušené.

Odseky 58(b) a 66 – 68 a príklad po odseku 68 sa zmenili nasledovne a súčasne bol pridaný odsek 68C:

58. **…**

(b) ***podniková kombinácia (pozri odseky 66 až 68).***

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26(c), dočasné rozdiely môžu vznikať pri podnikovej kombinácii. V súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* podnik vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24), alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu nadobudnutia. Následne takéto odložené daňové pohľadávky a záväzky ovplyvňujú goodwill alebo sumu akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov alebo podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie. Avšak v súlade s odsekom 15(a) podnik nevykazuje odložené daňové záväzky vyplývajúce z prvotného vykázania goodwillu.

67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže považovať za pravdepodobné, že spätne získa svoju vlastnú odloženú daňovú pohľadávku, ktoré nebolo vykázané pred podnikovou kombináciou. Napríklad, nadobúdateľ môže byť schopný zúžitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykáže odloženú daňovú pohľadávku, avšak nezahrnie ju ako časť účtovania podnikovej kombinácie, a preto ju neberie do úvahy pri stanovovaní goodwillu alebo sumy akéhokoľvek prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad náklady kombinácie.

68. Ak potenciálny úžitok straty dane z príjmu nadobúdaného sa prevádza alebo ak iné odložené daňové pohľadávky nespĺňajú kritériá IFRS 3 na separátne vykazovanie v prípade, ak sa podniková kombinácia

▼M3

prvotne zaúčtovala a následne sa zrealizuje, nadobúdateľ vykáže výsledný odložený daňový výnos v zisku alebo strate. Navyše, nadobúdateľ:

(a) zníži účtovnú hodnotu goodwillu na sumu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by došlo k vykázaniu odloženého daňového aktíva ako identifikovateľného majetku od dátumu nadobudnutia;

a

(b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwillu ako náklad.

Táto procedúra však nevyústi do vytvorenia prebytku podielu nadobúdateľa na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného nad nákladmi kombinácie, a ani nezvýši sumu predtým, vykázanú pre akýkoľvek takýto prebytok.

Príklad

Podnik získal dcérsky podnik, ktorý mal odpočítateľný dočasný rozdiel 300. Daňová sadzba v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwillu 500, vyvolaného podnikovou kombináciou. 2 roky po kombinácii podnik odhadol, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne postačujúci na spätné získanie úžitkov všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 90 a v zisku alebo strate odložený daňový výnos v hodnote 90. Podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykazuje náklad na túto sumu v zisku alebo strate. Náklady na goodwill sa následne zmenšia na 410, pričom ide o sumu, ktorá by bola vykázaná, ak by sa odložená daňová pohľadávka v hodnote 90 vykázala k dátumu nadobudnutia ako identifikovateľný majetok.

Ak by daňová sadzba vzrástla na 40 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 120 (300 pri 40 percentách) a v zisku alebo strate by vykázal odložený daňový výnos v hodnote 120. Ak by daňová sadzba klesla na 20 percent, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku v hodnote 60 (300 pri 20 percentách) a odložený daňový výnos v hodnote 60. V oboch prípadoch by podnik taktiež znížil účtovnú hodnotu goodwillu o 90 a vykázal by náklad za takúto sumu v zisku alebo strate

68C. Podľa ustanovení odseku 68A – suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej daňovej zrážky, ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Odsek 58 tohto štandardu vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovala ako výnos alebo náklad a zahrnula do zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z (a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo (b) podnikovej kombinácie. Ak suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej budúcej daňovej zrážky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňová zrážka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.

C5 IAS 14 *Segmentové vykazovanie* sa zmenil nasledovne.

Na titulnej strane sa druhý odsek po názve IAS 14 zmenil nasledovne:

Odseky 129 a 130 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* stanovujú určité požiadavky zverejňovania pre vykazovanie strát zo zníženia hodnoty podľa segmentov.

Štandard

Odseky 19 a 21 sa zmenili nasledovne:

19. Príklady majetku segmentu zahŕňajú obežný majetok, ktorý sa používa v prevádzkových činnostiach segmentu, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, majetok, ktorý je predmetom finančného lízingu (IAS 17 *Lízingy*) a nehmotný majetok. Ak konkrétna položka odpisovania alebo amortizácie je začlenená do nákladov segmentu, súvisiaci majetok je tiež začlenený do majetku segmentu. Majetok segmentu neobsahuje majetok používaný pre všeobecné podnikové účely alebo účely vedenia podniku. Majetok segmentu zahŕňa prevádzkový majetok, používaný dvoma alebo viacerými segmentmi, ak existuje odôvodnený základ na priradenie. Majetok segmentu obsahuje goodwill, ktorý je priamo priradený segmentu, alebo ktorý môže byť rozvrhnutý na segment podľa opodstatneného základu a náklady segmentu akékoľvek straty zo zníženia hodnoty vykázané pre goodwill.

▼M3

21. Oceňovanie majetku segmentu a záväzkov obsahuje úpravy predošlých súm identifikovateľného majetku segmentu a segmentových záväzkov podniku nadobudnutým v podnikovej kombinácií dokonca i vtedy, ak tieto úpravy sú tvorené len za účelom zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú vykázané ani v materskej, ani v dcérskej individuálnej účtovnej závierke. Podobne, ak nehnuteľnosti, stroje a zariadenia boli precenené následne po akvizícii v súlade s modelom precenenia uvedeným v IAS 16, potom oceňovania majetku segmentu odzrkadľujú tieto precenenia.

C6 V IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* (revidovaný v roku 2003) sa zrušil odsek 64.

C7 Štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa zmenil nasledovne.

Štandard

Odsek 108 sa zmenil nasledovne:

108. Pri podnikových kombináciách podnik vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku bez reálnej hodnoty akéhokoľvek plánu majetku (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie*). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky nasledujúce položky, aj keď ich nadobúdaný k dátumu nadobudnutia nevykázal:

(a) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré vznikli pred dátumom nadobudnutia (bez ohľadu na to, či spadajú do 10 % „koridoru”);

(b) náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu pred dátumom nadobudnutia;

a

…

C8 V IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky* sa odsek 30 zmenil nasledovne:

30. Výnosy a náklady dcérskeho podniku sa zahŕňajú do konsolidovanej účtovnej závierky od dátumu nadobudnutia a to v súlade s IFRS 3. Výnosy a náklady …

C9 IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 2 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

V odseku 15 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 15 zmenil nasledovne:

15. Ak investícia do pridruženého podniku predtým klasifikovaná ako držaná na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou metódy vlastného imania od dátumu, kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaná na predaj sa príslušne upravia.

Odseky 23 a 33 sa zmenili nasledovne:

23. Investícia do pridruženého podniku je účtovaná podľa metódy vlastného imania od dátumu, od ktorého sa stáva pridruženým podnikom. Pri akvizícii investície sa akýkoľvek rozdiel medzi nákladmi investície a podielom investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku bude účtovať v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Preto:

(a) goodwill týkajúci sa pridruženého podniku sa zahrnie do účtovnej hodnoty investície. Amortizácia takéhoto goodwillu sa však nepovoľuje a preto sa nezahŕňa do stanovenia podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku.

(b) akýkoľvek prebytok podielu investora na čistej reálnej hodnote identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov pridruženého podniku nad nákladmi investície sa vyradí z účtovnej hodnoty investície a zaradí sa ako výnos pri určovaní podielu investora na zisku alebo strate pridruženého podniku za obdobie, v ktorom došlo k nadobudnutiu investície.

Príslušné úpravy investorského podielu na ziskoch alebo strate pridruženého podniku po akvizícii sa taktiež berú na zreteľ, napríklad pokiaľ ide o odpis odpisovateľného majetku, vychádzajúci s jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia. Podobne aj príslušné úpravy investorského podielu na zisku alebo strate pridruženého podniku po akvizícii

▼M3

sa vykonajú vo vzťahu k stratám zo zníženia hodnoty vykázaným pridruženým podnikom – napríklad ide o goodwill, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

33. Pretože sa goodwill zahrnutý do účtovnej hodnoty investície nevykazuje samostatne, nevykonáva sa ani jeho testovanie na zníženie hodnoty osobitne, ako to požadujú ustanovenia pre testovanie zníženia hodnoty goodwillu, uvedené v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Namiesto toho sa celá účtovná hodnota investície testuje na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36, a to porovnaním jej spätne získateľnej sumy (vyššia suma spomedzi použiteľnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj) s jej účtovnou hodnotou a to vždy, keď uplatňovanie požiadaviek IAS 39 naznačí, že by mohlo dôjsť k zníženiu hodnoty investície. Pri určovaní použiteľnej hodnoty investície podnik odhaduje:

(a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že budú vytvorené pridruženým podnikom, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku a tržieb z konečného vyradenia investície;

alebo

(b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že vzniknú z dividend prijatých z investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch obidve metódy vedú k rovnakým výsledkom.

C10 IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* sa zmenil nasledovne.

Definícia spoločnej kontroly uvedená v odseku 3 sa zmenila nasledovne:

Spoločná kontrola je zmluvne dohodnuté zdieľanie kontroly nad ekonomickou činnosťou, a existuje len v prípade, ak strategické finančné a prevádzkové rozhodnutia týkajúce sa činnosti vyžadujú neanonymný súhlas strán, ktoré kontrolu zdieľajú (spoločníci).

Odsek 11 sa zmenil nasledovne:

11. Zmluvná dohoda stanovuje spoločnú kontrolu nad spoločným podnikaním. Táto požiadavka zabezpečuje, aby žiadny zo spoločníkov nemohol jednostranne kontrolovať činnosť.

V odseku 43 bol zrušený odkaz na IAS 22 *Podnikové kombinácie*. V dôsledku tejto zmeny a zmien, ku ktorým došlo v dôsledku IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa odsek 43 zmenil nasledovne:

43. Ak podiel v spoločne kontrolovanom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou pomernej konsolidácie metódy vlastného imania od dátumu, kedy bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaný na predaj sa príslušne upravia.

C11 V IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003)sa odsek 4(c) prečísloval na 4(d). Odsek 4(d) sa prečísloval na 4 (c) a jeho znenie sa zmenilo nasledovne:

(c) ***zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.***

V dôsledku tejto zmeny a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 4(c) – (e) zmenil nasledovne:

(c) ***zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri IFRS 3****Podnikové kombinácie*)**. Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.**

(d) ***poistné zmluvy definované v IFRS 4 Poistné zmluvy.Tento štandard sa však vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 vyžaduje od podniku ich osobitné účtovanie.***

(e) ***finančné nástroje spadajúce do pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú vlastnosť ľubovoľnej participácie. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 – 32 a AG25 – AG35 tohto štandardu na tieto črty, pokiaľ ide o odlíšenie finančných záväzkov a finančných nástrojov. Tieto nástroje však spadajú pod pôsobnosť všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39).***

Odsek 4(f) vložený prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* sa nezmenil.

C12 V IAS 33 *Zisk na akciu* sa odseky 22 a 64 zmenili nasledovne:

▼**M3**

22. Bežné akcie emitované ako súčasť nákladov podnikovej kombinácie sa zahŕňajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu nadobudnutia. Je tomu tak preto, že od tohto dátumu nadobúdateľ zahrnie do svojho výkazu ziskov a strát zisky a straty nadobúdaného.

64. ***Ak… sa zverejní. Okrem toho základné a rozriedené zisky na akciu za všetky prezentované obdobia sa upravia o vplyvy chýb, ako aj o úpravy vyplývajúce zo zmien účtovných metód účtovaných spätne.***

C13 V IAS 34 *Účtovné závierky v priebehu účtovného roka* sa odseky 16(i) a 18 zmenili nasledovne:

16. **…**

(i) ***vplyv zmien v štruktúre podniku počas obdobia v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, akvizície alebo vyradenia dcérskych podnikov a dlhodobých investícií, reštrukturalizácie a ukončovaných aktivít. V prípade podnikovej kombinácie podnik zverejní informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v súlade s odsekmi 66 – 73 IFRS 3 Podnikové kombinácie;***

a

…

18. Ostatné štandardy špecifikujú zverejnenia, ktoré by mali byť uvedené v účtovnej závierke. V tomto kontexte, účtovná závierka znamená kompletnú účtovnú závierku, ktorá je bežne súčasťou ročnej finančnej správy a niekedy aj súčasťou iných správ. Okrem požiadaviek uvedených v odseku 16(i) sa zverejnenia vyžadované týmito ostatnými IAS nevyžadujú, ak finančná správa podniku v priebehu účtovného roka obsahuje len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky (neobsahuje kompletný súhrn finančných výsledkov).

C14 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa odsek 5 zmenil nasledovne:

5. Ak sa iný štandard zaoberá so špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, podnik aplikuje ten štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zaoberá nadobúdateľským riešením podmienených záväzkov získaných v rámci podnikovej kombinácie. Podobne aj niektoré typy rezerv sú taktiež uvedené v štandardoch o:

…

C15 V IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003) sa v dôsledku IFRS 4 *Poistné zmluvy* zrušil odsek 2(f) a (h). Odsek 2 (g) sa prečísloval na 2(f) a zmenil sa nasledovne. Bol pridaný odsek 2(g) nasledovne. V dôsledku týchto zmien a zmien vyvolaných IFRS 4 *Poistné zmluvy* sa odsek 2(d) – (g) zmenil nasledovne:

(d) ***finančné nástroje vydané spoločnosťou, ktoré spĺňajú definíciu majetkového nástroja v IAS 32 (vrátane opcií a práv na nákup bežných akcií). Držiteľ takýchto majetkových nástrojov však bude uplatňovať tento štandard na tieto nástroje len za predpokladu, že nespĺňajú ustanovenie o výnimke obsiahnuté vo vyššie uvedenom bode (a).***

(e) ***práva a povinnosti v rámci poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4 Poistné zmluvy, alebo v rámci zmluvy, ktorá spadá pod pôsobnosť IFRS 4, pretože obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátový nástroj, vložený do takejto zmluvy za podmienky, že derivátový nástroj nepredstavuje sám osebe zmluvu, spadajúcu pod pôsobnosť IFRS 4 (pozri odseky 10 – 13 a Prílohu A odseky AG23 – AG33). Okrem toho – ak poistná zmluva predstavuje zmluvu o finančnej záruke, ktorá je platná alebo ponechaná pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v súlade s týmto štandardom, emitent na takúto zmluvu tento štandard uplatní (pozri odsek 3 a Prílohu A odsek AG4A).***

(f) ***zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie(pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.***

(g) ***zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie, týkajúce sa nákupu alebo predaja nadobúdaného v budúcnosti.***

Odsek 2(i) a (j) bol prečíslovaný na 2(h) a (i). Prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* bol vložený odsek 2(i).

C16 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C17 [Samotných štandardov sa zmeny netýkajú]

C18 SIC-32 *Nehmotný majetok — Náklady na webovú stránku* sa zmenil nasledovne.

Odseky 8 – 10 sa zmenili nasledovne:

▼M3

8. Webová stránka, ku vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa bude vykazovať ako nehmotný majetok výlučne v prípade (okrem dodržiavania súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38.21 pre vykazovanie a prvotné ocenenie), ak podnik splní požiadavky uvedené v IAS 38.57. Podnik môže byť schopný splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jeho webová stránka môže generovať budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38.57(d) vtedy, ak napríklad webová stránka je schopná generovať príjmy, vrátane priamych príjmov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Podnik nie je schopný preukázať ako webová stránka, vyvinutá primárne a najmä za účelom propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb môže vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdaje na vývoj uvedenej webovej stránky vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

9. Akékoľvek interné výdaje na vývoj a prevádzku vlastnej podnikovej webovej stránky sa budú účtovať v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdaj vzniká (napr. školenie zamestnancov a údržba webovej stránky) a stav vývoja alebo povývojový stav webovej stránky sa zhodnotí za účelom stanovenia príslušného účtovného riešenia (ďalšie usmernenia obsahuje Príloha k tejto interpretácii). Napríklad:

   (a) fáza Plánovania je v podstate podobná výskumnej fáze uvedenej v IAS 38.54-.56. Výdaje v tejto fáze sa budú vykazovať ako náklady v čase ich vzniku.

   (b) fáza Aplikácie a Vývoja infraštruktúry, Grafického návrhu a Vývoja obsahu s výnimkou situácie, ak sa obsah vyvíja za iným účelom, než za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38.57-.64. Výdaje súvisiace s týmito fázami sa zahrnú do nákladov webovej stránky, vykázanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto Interpretácie v prípade, ak výdaje možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej stránky tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdaje na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý propaguje a reklamuje podnikové produkty a služby) špecificky pre webovú stránku, alebo výdaj na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej stránky sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. Avšak v súlade s IAS 38.71 sa výdaj na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude vykazovať ako súčasť nákladov nehmotného majetku k neskoršiemu dátumu (napr. ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej stránke).

   (c) výdaje súvisiace s fázou Vývoja obsahu do rozsahu, v ktorom sa obsah vyvíja za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb (napríklad digitálne fotografie výrobkov) sa bude v súlade s IAS 38.69(c) vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku. Napríklad – pri účtovaní výdajov za odborné služby, týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií podnikových vlastných výrobkov a zlepšenia ich zobrazenia sa výdaj bude vykazovať ako náklad, keďže odborné služby sa získavajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej stránke.

   (d) fáza Prevádzky sa začína až po ukončení fázy vývoja webovej stránky. Výdaje, ku ktorým došlo v priebehu tejto fázy, sa budú vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku s výnimkou situácie, ak takýto náklad spĺňa podmienky vykazovania uvedené v IAS 38.18.

10. Webová stránka, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie sa bude oceňovať po prvotnom vykázaní prostredníctvom uplatnenia požiadaviek obsiahnutých v IAS 38.72-.87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej stránky bude krátky.

▼M3

Odsek **Dátum účinnosti** sa zmenil nasledovne:

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňa 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa budú účtovať prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová stránka nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová stránka existuje a výdaje na jej vývoj spĺňajú kritériá pre ich vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým neboli vykazované ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová stránka existuje a náklad na jej vývoj spĺňa kritériá pre jeho vykázanie ako nehmotného majetku, bola predtým vykázaná ako majetok a prvotne ocenená v nákladoch, prvotne vykázaná suma sa bude považovať za správne stanovenú.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 4

Poistné zmluvy

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-12
Vložené derivátové nástroje	7-9
Rozdelenie vkladových komponentov	10-12
Vykazovanie a oceňovanie	13-35
Dočasné výnimky z niektorých ďalších IFRS	13-20
Test primeranosti záväzku	15-19
Zníženie hodnoty zaisťovaného majetku	20
Zmeny v účtovných metódach	21-30
Aktuálne trhové úrokové sadzby	24
Pokračovanie existujúcich postupov	25
Obozretnosť	26
Marže budúcich investícií	27-29
Tieňové účtovníctvo	30
Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu	31-33
Vlastnosti ľubovoľnej účasti	34-35
Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté v poistných zmluvách	34
Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté vo finančných nástrojoch	35
Zverejňovanie	36-39
Vysvetlenie vykazovaných súm	36-37
Suma, časovanie a neistota peňažných tokov	38-39
Dátum účinnosti a prechodu	40-45
Zverejňovanie	42-44
Rekonštrukcia finančného majetku	45

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je ustanoviť finančné výkazníctvo *poistných zmlúv* jednotkou, ktorá takéto zmluvy vystavuje (v tomto IFRS sa takáto jednotka označuje ako *poisťovateľ*) dovtedy, kým Rada nedokončí druhú fázu projektu IASB, zameraného na poistné zmluvy. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   (a) obmedzené vylepšenia vzťahujúce sa na účtovanie poistných zmlúv poisťovateľmi.

   (b) zverejnenie, ktoré určuje a vysvetľuje sumy v účtovnej závierke poisťovateľa, vyplývajúce z poistných zmlúv, a ktoré pomôže používateľom účtovnej závierky pochopiť sumu, časovanie a neistotu budúcich peňažných tokov z poistných zmlúv.

▼**M3**

ROZSAH

2. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS na:

(a) poistné zmluvy (vrátane *zmlúv o zaistení*), ktoré vystavuje, a na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

▼**M12**

(b) finančné nástroje, ktoré emituje s *vlastnosťou ľubovoľnej účasti* (pozri odsek 35). Štandard IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* vyžaduje poskytnutie informácií o finančných nástrojoch vrátane finančných nástrojov, ktoré takéto vlastnosti obsahujú.

▼**M3**

3. Tento IFRS sa nezaoberá inými aspektmi účtovania poisťovateľov, akými sú napríklad účtovanie finančného majetku v držbe poisťovateľov a finančných záväzkov, emitovaných poisťovateľmi (pozri IAS 32 a IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*), s výnimkou prechodných ustanovení uvedených v odseku 45.

4. Jednotka nebude uplatňovať tento IFRS na:

(a) produktové záruky priamo vydané výrobcom, predajcom alebo maloobchodníkom (pozri IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*).

(b) majetok 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 (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, poplatky za autorské práva, podmienené lízingové platby a podobné položky), ako aj na zvyškovú hodnotu záruky nájomcu obsiahnutú v rámci finančného lízingu (pozri IAS 17 *Lízingy*, IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 38 *Nehmotný majetok*).

▼**M12**

(d) zmluvy o finančnom zabezpečení, pokiaľ emitent predtým vyslovene prehlásil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovníctvo, ktoré sa uplatňuje na poistné zmluvy, pričom v takomto prípade emitent si môže vybrať, či pri takýchto zmluvách o finančnom zabezpečení použije štandardy IAS 39 a IAS 32 alebo tento štandard. Emitent môže tento výber uskutočniť podľa jednotlivých zmlúv, ale výber v prípade každej jednej zmluvy je neodvolateľný.

▼**M3**

(e) splatné alebo získateľné podmienené úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie)*.

(f) *priame poistné zmluvy,* ktoré má jednotka v držbe (t. j. priame poistné zmluvy, v rámci ktorých jednotka vystupuje ako poistenec). Cedant však bude uplatňovať tento IFRS na zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

5. Tento IFRS pre zjednodušenie popisuje každú jednotku, ktorá vystavuje poistné zmluvy, ako poisťovateľa a to bez ohľadu na to, či sa poisťovateľ považuje za poisťovateľa z hľadiska právneho alebo kontrolného.

6. Zmluva o zaistení je konkrétnym typom poistnej zmluvy. Preto sa všetky odkazy na poistné zmluvy uvedené v tomto IFRS vzťahujú aj na zmluvy o zaistení.

Vložené derivátové nástroje

7. IAS 39 vyžaduje od jednotky oddeliť niektoré vložené derivátové nástroje od ich základnej zmluvy, oceniť ich *reálnou hodnotou* a zahrnúť zmeny ich reálnej hodnoty do zisku alebo straty. IAS 39 sa vzťahuje na derivátové nástroje, vložené do poistnej zmluvy s výnimkou situácie, ak samotný vložený derivátový nástroj nepredstavuje poistnú zmluvu.

8. Výnimka z tejto požiadavky IAS 39 – poisťovateľ nemusí oddeliť a oceniť reálnou hodnotou opciu poistenca na odkúpenie poistnej zmluvy za fixnú sumu (alebo za sumu, ktorá vychádza z fixnej sumy a úroku) aj napriek tomu, že sa realizačná cena odlišuje od účtovnej hodnoty základného *poistného záväzku*. Požiadavka IAS 39 sa však uplatňuje na predajnú opciu alebo peňažnú odkupnú opciu vloženú v poistnej zmluve, ak sa odkupná hodnota mení v závislosti od zmeny finančnej premennej (napríklad cena alebo index komodity alebo majetku), alebo nefinančnej premennej, ktorá nie je špecifická vo vzťahu k zmluvnej strane. Okrem toho sa táto požiadavka taktiež uplatňuje v prípade, ak schopnosť držiteľa realizovať predajnú alebo peňažnú odkupnú opciu závisí od takejto

▼M3

premennej veličiny (napríklad v prípade, ak ide o predajnú opciu, ktorú možno realizovať vtedy, ak index akciového trhu dosiahne určitú stanovenú úroveň).

9. Odsek 8 sa rovnako vzťahuje na opciu na odkúpenie finančného nástroja, majúcu črtu ľubovoľnej účasti.

Rozdelenie vkladových komponentov

10. Niektoré poistné zmluvy obsahujú poistný komponent a *vkladový komponent*. V niektorých prípadoch sa od poisťovateľa vyžaduje alebo sa mu umožňuje *rozdelenie* takýchto komponentov:

(a) rozdelenie sa vyžaduje v prípade, ak sú splnené obidve nasledujúce podmienky:

(i) poisťovateľ môže oceniť vkladový komponent (vrátane akýchkoľvek vložených odkupných opcií) osobitne (t. j. bez ohľadu na poistný komponent).

(ii) účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú vykazovať všetky záväzky vyplývajúce z vkladového komponentu.

(b) rozdelenie sa povoľuje, ale nevyžaduje v prípade, ak poisťovateľ môže oceniť vkladový komponent osobitne tak, ako v bode (a)(i), avšak jeho účtovné metódy vyžadujú vykazovanie všetkých záväzkov vyplývajúcich z vkladového komponentu bez ohľadu na základ, z ktorého vychádzalo ocenenie uvedených práv a záväzkov.

(c) rozdelenie sa nepovoľuje v prípade, ak poisťovateľ nemôže oceniť vkladový komponent osobitne v súlade s bodom (a)(i).

11. Nasleduje príklad situácie, kedy účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú vykazovanie všetkých záväzkov, vyplývajúcich z vkladového komponentu. Cedant obdrží od *zaisťovateľa* úhradu za straty, avšak zmluva od cedanta vyžaduje splatiť úhradu v priebehu ďalších rokov. Tento záväzok vyplýva z vkladového komponentu. Rozdelenie sa bude vyžadovať v prípade, ak účtovné metódy cedanta umožňujú vykázať úhradu ako výnos bez toho, aby bolo nevyhnutné vykázať výsledný záväzok.

12. Za účelom rozdelenia zmluvy poisťovateľ:

(a) musí uplatňovať tento IFRS na poistný komponent.

(b) musí uplatňovať IAS 39 na vkladový komponent.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Dočasné výnimky z niektorých ďalších IFRS

13. Odseky 10 – 12 IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* ustanovujú kritériá, ktoré jednotka pri vývoji účtovných metód musí používať v prípade, ak sa na danú položku nevzťahuje žiadny IFRS. Avšak podľa tohto IFRS poisťovateľ nemusí uplatňovať tieto kritériá v rámci svojich účtovných metód na:

(a) poistné zmluvy, ktoré vydáva (vrátane súvisiacich akvizičných nákladov a nehmotného majetku – ide napr. o položky, uvedené v odsekoch 31 a 32);

a

(b) zmluvy o zaistení, ktoré má v držbe.

14. Bez ohľadu na vyššie uvedené, tento IFRS neoslobodzuje poisťovateľa od niektorých dôsledkov kritérií uvedených v odsekoch 10 – 12 IAS 8. Poisťovateľ najmä:

(a) nebude žiadne ustanovenia, týkajúce sa možných budúcich nárokov, vykazovať ako záväzky, ak ku vzniku takýchto nárokov dôjde v rámci poistných zmlúv, ktoré k dátumu vykazovania neexistovali (napríklad ustanovenia o katastrofických scenároch alebo kompenzačné ustanovenia).

(b) bude vykonávať *test primeranosti záväzku*, uvedený v odsekoch 15 – 19.

(c) odstráni poistný záväzok (alebo časť poistného záväzku) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak je záväzok zrušený – t. j. ak záväzok, špecifikovaný v zmluve, je splnený, zrušený, alebo uplynie lehota.

(d) nebude vykonávať kompenzáciu:

(i) *zaisťovaného majetku* voči súvisiacim poistným záväzkom;

alebo

(ii) výnosov alebo nákladov zo zmlúv o zaistení voči nákladom alebo výnosom zo súvisiacich poistných zmlúv.

▼M3

(e) zváži, či nedošlo ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku (pozri odsek 20).

Test primeranosti záväzku

15. **Poisťovateľ ku každému dátumu vykazovania zhodnotí, či vykazované poistné záväzky sú primerané a to pomocou odhadov budúcich peňažných tokov v rámci jeho poistných zmlúv. Ak takéto hodnotenie ukáže, že účtovná hodnota poistných záväzkov (bez súvisiacich odložených akvizičných nákladov a súvisiaceho nehmotného majetku – napr. majetku, uvedeného v odsekoch 31 a 32) je z hľadiska odhadovaných budúcich peňažných tokov neprimeraná, celý deficit sa vykáže v zisku alebo strate.**

16. Ak poisťovateľ uplatní test primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky, tento IFRS neuvaľuje žiadne ďalšie požiadavky. Uvedené minimálne požiadavky sú:

(a) Test berie do úvahy súčasné odhady všetkých zmluvných peňažných tokov, ako aj súvisiacich peňažných tokov – napríklad náklady na riešenie nárokov, ako aj peňažné toky, vyplývajúce z vložených opcií a záruk.

(b) Ak test preukáže neprimeranosť záväzku, celý deficit sa vykáže v zisku alebo strate.

17. Ak účtovné metódy poisťovateľa nevyžadujú realizáciu testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky uvedené v odseku 16, poisťovateľ:

(a) stanoví účtovnú hodnotu relevantných poistných záväzkov (*) bez účtovnej hodnoty:

(i) akýchkoľvek súvisiacich odložených akvizičných nákladov;

a

(ii) akéhokoľvek súvisiaceho nehmotného majetku - napríklad majetku, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu (pozri odseky 31 a 32). Súvisiaci zaisťovaný majetok sa však do úvahy neberie, pretože ho poisťovateľ účtuje osobitne (pozri odsek 20).

(b) stanoví, či suma uvedená v rámci odseku (a) je nižšia než účtovná hodnota, ktorá by sa vyžadovala v prípade, ak by relevantné poistné záväzky spadali do pôsobnosti IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*. Ak táto suma je nižšia, poisťovateľ vykáže celý rozdiel v zisku alebo strate a zníži účtovnú hodnotu súvisiacich odložených akvizičných nákladov alebo súvisiaceho nehmotného majetku, alebo zvýši účtovnú hodnotu relevantných 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 vykoná na úrovni portfólia zmlúv, na ktoré sa vzťahujú podobné riziká, a ktoré sa spravujú spolu ako jedno portfólio.

19. Suma uvedená v odseku 17(b) (t. j. výsledok uplatnenia IAS 37) bude odrážať marže budúcich investícií (pozri odseky 27 – 29) výlučne v tom prípade, ak suma uvedená v odseku 17(a) tieto marže taktiež odráža.

Zníženie hodnoty zaisťovaného majetku

20. Ak dôjde ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku cedanta, cedant príslušne zníži účtovnú hodnotu takéhoto majetku a vykáže stratu zo zníženia hodnoty v zisku alebo strate. Ku zníženiu hodnoty zaisťovaného majetku dochádza výlučne vtedy, ak:

(a) existuje objektívny dôkaz (ako dôsledok udalosti, ku ktorej došlo po prvotnom vykázaní zaisťovaného majetku), že cedant nemusí v súlade s podmienkami zmluvy obdržať všetky splatné sumy;

a

(b) takáto udalosť má spoľahlivo oceniteľný vplyv na sumy, ktoré cedant obdrží od zaisťovateľa.

Zmeny v účtovných metódach

21. Odseky 22 – 30 sa vzťahujú na zmeny vykonané poisťovateľom, ktorý už uplatňuje IFRS, ako aj na zmeny, vykonané poisťovateľom, ktorý začína používať IFRS po prvý krát.

(*) Relevantné poistné záväzky sú tie poistné záväzky (a súvisiace akvizičné náklady a nehmotný majetok), pre ktoré účtovné zásady poisťovateľa nevyžadujú realizáciu testu primeranosti záväzku, ktorý spĺňa minimálne požiadavky odseku 16.

▼M3

22. **Poisťovateľ môže zmeniť svoje účtovné metódy pre poistné zmluvy výlučne vtedy, ak je ich výsledkom účtovná závierka, ktorá je relevantnejšia z hľadiska rozhodovacích potrieb používateľov, alebo je účtovná závierka spoľahlivejšia, avšak nie menej relevantná z hľadiska takýchto potrieb. Poisťovateľ zváži relevantnosť a spoľahlivosť v súlade s kritériami uvedenými v IAS 8.**

23. Z hľadiska opodstatnenosti zmien účtovných metód, týkajúcich sa poistných zmlúv, poisťovateľ preukáže, že zmena privádza účtovnú závierku bližšie ku splneniu kritérií IAS 8, avšak zmena nemusí dosiahnuť úplný súlad s takýmito kritériami. Nižšie sú uvedené nasledujúce špecifické oblasti:

(a) aktuálne úrokové sadzby (odsek 24);

(b) pokračovanie v existujúcich postupoch (odsek 25);

(c) obozretnosť (odsek 26);

(d) marže budúcich investícií (odseky 27 – 29);

a

(e) tieňové účtovníctvo (odsek 30).

Aktuálne trhové úrokové sadzby

24. Poisťovateľovi sa povoľuje (nevyžaduje sa) zmeniť účtovné metódy tým spôsobom, že precení označené poistné záväzky (*) tak, aby odrážali aktuálne trhové úrokové sadzby, a zmeny v týchto záväzkov vykáže poisťovateľ v zisku alebo strate. Poisťovateľ môže súčasne zaviesť účtovné metódy, ktoré vyžadujú ďalšie súčasné odhady a predpoklady pre označené záväzky. Voľba v tomto odseku umožňuje poisťovateľovi zmeniť svoje účtovné metódy pre označené záväzky bez toho, aby uplatňoval tieto zásady konzistentne na všetky podobné záväzky, ktoré by IAS 8 v opačnom prípade vyžadoval. Ak z hľadiska tejto voľby poisťovateľ označí záväzky, bude pokračovať v používaní aktuálnych trhových úrokových sadzieb (a – v prípade možnosti – aj iných súčasných odhadov a predpokladov) konzistentne počas všetkých období na všetky takéto záväzky, až pokiaľ nedôjde k ich zrušeniu.

Pokračovanie existujúcich postupov

25. Poisťovateľ môže pokračovať v používaní nasledujúcich postupov, avšak zavedením ktoréhokoľvek z nich nedôjde ku splneniu podmienok uvedených v odseku 22:

(a) oceňovanie poistných záväzkov na nediskontovanej báze.

(b) oceňovanie zmluvných práv na budúce poplatky zo správy investovania, ktoré presahujú ich reálnu hodnotu vzhľadom na porovnanie so súčasnými poplatkami, účtovanými inými účastníkmi trhu za podobné služby. Je pravdepodobné, že pri vzniku zmluvného práva na budúce poplatky sa reálna hodnota rovná zaplateným pôvodným nákladom s výnimkou situácie, ak budúce poplatky zo správy investovania nebudú spadať do pásma porovnateľnosti podobných nástrojov na trhu.

(c) používanie nejednotných účtovných metód na poistné zmluvy (a súvisiace odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ak existuje) dcérskych spoločností s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 24. Ak takéto účtovné metódy nie sú jednotné, poisťovateľ ich môže zmeniť vtedy, ak takáto zmena neprinesie vyššiu rozličnosť a rozmanitosť účtovných metód a súčasne splní ostatné požiadavky tohto IFRS.

Obozretnosť

26. Poisťovateľ nemusí meniť svoje účtovné metódy, uplatňované na poistné zmluvy, aby eliminoval prílišnú obozretnosť. Ak však poisťovateľ oceňuje svoje poistné zmluvy s dostatočnou obozretnosťou, vyššia obozretnosť nie je potrebná.

Marže budúcich investícií

27. Poisťovateľ nemusí meniť svoje účtovné metódy, uplatňované na poistné zmluvy, aby eliminoval marže budúcich investícií. Existuje však vyvrátiteľný predpoklad, že účtovné závierky poisťovateľa budú menej relevantné a spoľahlivé, ak poisťovateľ zavedie účtovnú metódu, ktorá odráža marže budúcich investícií v oceňovaní poistných zmlúv, ak takéto marže neovplyvňujú zmluvné platby. Dva príklady účtovných metód, ktoré odrážajú uvedené marže, sú:

(a) používanie diskontnej sadzby, ktorá odráža odhadovanú návratnosť majetku poisťovateľa;

(*) V rámci tohto odseku zahŕňajú poistné záväzky súvisiace odložené akvizičné náklady a súvisiaci nehmotný majetok – napríklad majetok, uvedený v odsekoch 31 a 32.

▼M3

alebo

(b) plánovanie návratnosti takéhoto majetku na základe odhadovanej miery návratnosti, diskontovanie takejto plánovanej návratnosti odlišnou sadzbou a zahrnutie výsledku do ocenenia záväzku.

28. Poisťovateľ môže vyvrátiť predpoklad uvedený v odseku 27 výlučne vtedy, ak ďalšie komponenty zmeny účtovných metód zvýšia relevantnosť a spoľahlivosť jeho účtovnej závierky tak, že prevážia zníženie relevantnosti a spoľahlivosti, spôsobené zahrnutím marží budúcich investícií. Predpokladajme, že existujúce účtovné metódy poisťovateľa pre poistné zmluvy zahŕňajú príliš obozretné predpoklady, ustanovené na počiatku, 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 masívne používa a zahŕňa:

(a) aktuálne odhady a predpoklady;

(b) opodstatnenú (avšak nie nadmerne obozretnú) úpravu za účelom zahrnutia rizika a neistoty;

(c) oceňovanie, ktoré zahŕňa vnútornú hodnotu a časovú hodnotu vložených opcií a záruk,

a

(d) aktuálnu trhovú diskontnú sadzbu, a to aj v tom prípade, ak diskontná sadzba odráža odhadovaný výnos majetku 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 miera na ocenenie záväzku len nepriamy vplyv. Okrem toho použitie menej vhodnej diskontnej sadzby má pri ocenení záväzku pri jeho vzniku len obmedzený alebo žiadny vplyv. Avšak v rámci iných prístupov má diskontná miera na ocenenie záväzku priamy vplyv. V takomto prípade – nakoľko zavedenie diskontnej sadzby vychádzajúcej z majetku 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 majetku poisťovateľa priamy vplyv na časť alebo všetky (a) jeho poistné záväzky, (b) súvisiace odložené akvizičné náklady a (c) súvisiaci nehmotný majetok, uvedený v odsekoch 31 a 32. Poisťovateľ môže (nevyžaduje sa) zmeniť svoje účtovné metódy tak, aby vykázaný ale nerealizovaný zisk alebo strata z majetku ovplyvňoval takéto ocenenie tým istým spôsobom, ako realizovaný zisk alebo strata. Súvisiaca úprava poistného záväzku (alebo odložených akvizičných nákladov alebo nehmotného majetku) sa vykáže vo vlastnom imaní výlučne vtedy, ak sa vo vlastnom imaní priamo vykážu nerealizované zisky alebo straty. Tento postup sa niekedy označuje pojmom „tieňové účtovníctvo".

Poistné zmluvy nadobudnuté v rámci podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu

31. Za účelom dodržania súladu s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* poisťovateľ k dátumu nadobudnutia ocení v reálnej hodnote prevzaté poistné záväzky a *poistný majetok*, nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie. Jednotka môže (nevyžaduje sa) použiť rozšírenú prezentáciu, ktoré rozdeľuje reálnu hodnotu nadobudnutých poistných zmlúv na dva komponenty:

(a) záväzok, ocenený v súlade s účtovnými metódami 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 bode (a). Následné ocenenie tohto majetku bude konzistentné s ocenením súvisiaceho poistného záväzku.

32. Poisťovateľ nadobúdajúci portfólio poistných zmlúv môže použiť rozšírenú prezentáciu, uvedenú v odseku 31.

33. Nehmotný majetok, ktorý je popísaný v odsekoch 31 a 32, nespadá do pôsobnosti IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* a IAS 38 *Nehmotný majetok*. IAS 36 a IAS 38 sa však uplatňujú na zoznamy zákazníkov a vzťahy so zákazníkmi, odrážajúce očakávanie budúcich zmlúv, ktoré nie sú súčasťou zmluvných poistných práv a zmluvných povinností z poistenia, ktoré existovali k dátumu podnikovej kombinácie alebo portfóliového prevodu.

▼M3

Vlastnosti ľubovoľnej účasti

Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté v poistných zmluvách

34. Niektoré poistné zmluvy obsahujú vlastnosť ľubovoľnej účasti, ako aj *zaručený prvok*. Emitent takejto zmluvy:

(a) môže, ale nemusí vykázať zaručený prvok oddelene od vlastnosti ľubovoľnej účasti. Ak ich emitent nevykáže osobitne, celú zmluvu bude klasifikovať ako záväzok. ak ich emitent osobitne vykáže, zaručený prvok bude klasifikovať ako záväzok.

(b) ak vykazuje vlastnosť ľubovoľnej účasti oddelene od zaručeného prvku, ľubovoľnú účasť bude klasifikovať ako záväzok alebo ako osobitný komponent vlastného imania. Tento IFRS neuvádza, ako má emitent stanoviť, či je takáto vlastnosť záväzkom alebo vlastným imaním. Emitent môže takúto vlastnosť rozdeliť na záväzkový komponent a komponent vlastného imania a pre takéto rozdelenie použije konzistentnú účtovnú metódu. Emitent nebude takúto vlastnosť klasifikovať ako medzikategóriu, ktorá nepredstavuje ani záväzok, ani vlastné imanie.

(c) môže vykázať všetky prémie prijaté ako výnos bez oddelenia časti, ktorá sa týka komponentu vlastného imania. Výsledné zmeny zaručeného prvku a časti vlastnosti ľubovoľnej účasti, klasifikované ako záväzok sa budú vykazovať v zisku alebo strate. Ak sa časť alebo celá vlastnosť ľubovoľnej účasti klasifikuje vo vlastnom imaní, časť zisku alebo straty možno priradiť k tejto vlastnosti (tým istým spôsobom, akým možno časť priradiť k menšinovým podielom). Emitent vykáže časť zisku alebo straty priraditeľnej k akémukoľvek komponentu vlastného imania týkajúcemu sa vlastnosti ľubovoľnej účasti, ako alokáciu zisku alebo straty, nie ako náklad alebo výnos (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*).

(d) ak zmluva obsahuje vložený derivátový prvok, spadajúci do pôsobnosti IAS 39, jednotka na takýto vložený derivátový nástroj bude uplatňovať IAS 39.

(e) vo vzťahu ku všetkým aspektom, nepopísaným v odsekoch 14 – 20 a 34(a)(d) bude jednotka pokračovať v používaní existujúcich účtovných metód pre takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto účtovné metódy zmení spôsobom, ktorý je v súlade s odsekmi 21 – 30.

Vlastnosti ľubovoľnej účasti obsiahnuté vo finančných nástrojoch

35. Požiadavky uvedené v odseku 34 sa taktiež týkajú finančného nástroja, majúceho vlastnosť ľubovoľnej účasti. Okrem toho:

(a) ak emitent klasifikuje celú vlastnosť ľubovoľnej účasti ako záväzok, uplatní test primeranosti záväzku, uvedený v odsekoch 15 – 19 na celú zmluvu (t. j. na zaručený prvok, ako aj na vlastnosť ľubovoľnej účasti). Emitent nebude stanovovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok.

(b) ak emitent klasifikuje časť alebo celú takúto vlastnosť ako separátny komponent vlastného imania, záväzok vykázaný za celú zmluvu nebude nižší, než suma, ku vzniku ktorej by došlo v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok. Takáto suma bude zahŕňať vnútornú hodnotu opcie na odkup zmluvy, avšak nemusí zahŕňať jej časovú hodnotu, ak odsek 9 umožňuje vyňať takúto opciu z ocenenia v reálnej hodnote. Emitent nemusí zverejňovať sumu, ktorá by vznikla v dôsledku uplatňovania IAS 39 na zaručený prvok a ani nemusí prezentovať takúto sumu osobitne. Okrem toho emitent nemusí stanovovať takúto sumu v prípade, ak je suma vykázaného záväzku jednoznačne vyššia.

(c) aj keď takéto zmluvy predstavujú finančný nástroj, emitent môže pokračovať vo vykazovaní prémií za takéto zmluvy ako výnosy a výsledné zvýšenie účtovnej hodnoty záväzku vykázať ako náklad.

▼M12

d) napriek tomu, že sú tieto zmluvy finančnými nástrojmi, emitent na zmluvy s vlastnosťou ľubovoľnej účasti pri uplatnení odseku 19 písm. b) štandardu IFRS 7 zverejní celkové úrokové výdavky vykázané v zisku alebo strate, ale nemusí takéto úrokové výdavky vypočítať pomocou metódy efektívneho úroku.

▼M3

ZVEREJŇOVANIE

Vysvetlenie vykazovaných súm

36. **Jednotka zverejní informácie, ktoré identifikujú a vysvetľujú sumy v jej účtovnej závierke, vyplývajúce z poistných zmlúv.**

▼M3

37. Za účelom dodržania súladu s odsekom 36 emitent zverejní:

(a) jeho účtovné metódy pre poistné zmluvy a súvisiaci majetok, záväzky, výnosy a náklady.

(b) vykazovaný majetok, záväzky, výnosy a náklady (a v prípade, ak prezentuje svoj výnos peňažných tokov prostredníctvom priamej metódy, zverejní aj peňažné toky), vyplývajúce z poistných zmlúv. Okrem toho – ak poisťovateľ je súčasne cedantom, musí zverejniť:

(i) zisky a straty vykázané v zisku alebo strate pri nákupe zaistenia;

a

(ii) ak cedant odloží a amortizuje zisky a straty vyplývajúce z nákupu zaistenia, zverejní amortizáciu pre toto obdobie a sumy, ktoré ostali neamortizované na začiatku a konci daného obdobia.

(c) procesy používané na stanovenie predpokladov, ktoré majú najväčší vplyv na ocenenie vykazovaných súm uvedených v bode (b). Podľa možnosti by poisťovateľ mal vo zverejnení kvantifikovať takéto predpoklady.

(d) efekt zmien v predpokladoch, použitých na ocenenie poistného majetku a poistných záväzkov, pričom je potrebné osobitne uviesť vplyv každej zmeny, ktorá mala na účtovnú závierku významný vplyv.

(e) porovnania zmien v poistných záväzkoch, zaisťovanom majetku, a – ak existujú – všetky náklady súvisiace s odloženou akvizíciou.

▼M12

Charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv

38. **Poisťovateľ zverejní informácie, ktoré užívateľom svojich finančných výkazov umožnia zhodnotiť charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv.**

39. Na účely dodržiavania ustanovení odseku 38 poisťovateľ poskytne informácie o:

a) svojich cieľoch, postupoch a procesoch riadenia rizík vznikajúcich z poistných zmlúv a metódach používaných na riadenie týchto rizík.

b) [vypúšťa sa]

c) o *poistnom riziku* (pred aj po zmiernení 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 (napr. typ poistnej udalosti, zemepisná oblasť alebo mena).

iii) skutočných nárokoch v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi (t. j. vývoj nárokov). Zverejňovanie o vývoji nárokov sa týka aj obdobia, keď vznikol prvý významný nárok, v prípade ktorého je stále neistá suma a časový rozvrh splatenia nárokov, avšak nemusí byť starší ako desať rokov. Poisťovateľ nemusí poskytnúť informácie o nárokoch, v prípade ktorých neistota o sume a časovom rozvrhu splatenia nárokov sa typicky vyrieši do jedného roka.

d) informácie o kreditnom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku, ktoré by si vyžadovali odseky 31 až 42 štandardu IFRS 7, ak by poistné zmluvy boli v rozsahu štandardu IFRS 7. Avšak:

i) poisťovateľ nemusí poskytnúť analýzu splatnosti požadovanú v odseku 39 písm. a) štandardu 7, ak namiesto toho poskytne informácie o odhadovanom časovom rozvrhu čistého výstupného peňažného toku v dôsledku vykázaného poistného záväzku. Môže to byť v podobe analýzy súm vykázaných v súvahe prostredníctvom odhadu časového rozvrhu.

ii) ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže použiť analýzu citlivosti na to, aby splnil požiadavku odseku 40 písm. a) štandardu IFRS 7. Takýto poisťovateľ poskytne informácie, ktoré vyžaduje odsek 41 štandardu IFRS 7.

e) informácie o expozícii voči trhovému riziku vznikajúcemu z vložených derivátových nástrojov, ktoré sú súčasťou hromadnej poistnej zmluvy, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby oceňoval vložené derivátové nástroje v reálnej hodnote a poisťovateľ tieto vložené derivátové nástroje v reálnej hodnote neoceňuje.

▼M12

39A. Na účely dodržiavania ustanovení odseku 39 písm. b) bod i) poisťovateľ poskytne informácie a) alebo b) takto:

a) analýzu citlivosti, ktorá uvádza ako by zisk alebo strata a vlastné imanie boli ovplyvnené, ak by sa primerane možné zmeny v príslušnej premennej rizika vyskytli k dátumu súvahy; metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti; a akékoľvek zmeny z predchádzajúceho obdobia v použitých metódach a predpokladoch. Avšak, ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže splniť požiadavky poskytnutím informácií alternatívnej analýzy citlivosti a informácií požadovaných podľa odseku 41 písm. a) štandardu IFRS 7.

b) kvalitatívne informácie o citlivosti a informácie o tých podmienkach poistných zmlúv, ktoré majú významný účinok na sumu, časový rozvrh a neistotu budúcich tokov finančných prostriedkov subjektu.

▼M3

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

40. Prechodné ustanovenia obsiahnuté v odsekoch 41 – 45 sa vzťahujú na jednotku, ktorá pri prvom uplatnení tohto IFRS už uplatňuje iné IFRS, a na jednotku, ktorá uplatňuje IFRS po prvýkrát (prvouplatňovateľ).

41. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, musí túto skutočnosť zverejniť.

▼M12

41A. Zmluvy o finančnom zabezpečení ***(zmeny a doplnenia štandardu IAS 39 a štandardu IFRS 4) uverejnené v auguste 2005, menia a dopĺňajú odsek 4 písm. d), odsek B18 písm. g) a odsek B19 písm. f). Subjekty tieto zmeny a doplnenia uplatňujú na ročné obdobia so začiatkom 1. januára 2006 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak subjekt spomínané zmeny a doplnenia uplatní v skoršom čase, túto skutočnosť oznámi a v tom istom čase uplatní súvisiace zmeny a doplnenia štandardu IAS 39 a štandardu IAS 32.***

▼M3

Zverejňovanie

42. Jednotka nemusí uplatňovať požiadavky na zverejnenie obsiahnuté v tomto IFRS na porovnateľné informácie, ktoré sa týkajú ročných období počínajúcich pred 1. januárom 2005 s výnimkou zverejnení, požadovaných odsekom 37(a) a (b) o účtovných metódach, vykazovanom majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch (a peňažných tokoch v prípade použitia priamej metódy).

43. Ak nie je vhodné uplatňovať konkrétnu požiadavku obsiahnutú v odsekoch 10 – 35 na porovnateľné informácie, ktoré sa týkajú ročných období, počínajúcich pred 1. januárom 2005, jednotka túto skutočnosť zverejní. Uplatňovanie testu primeranosti záväzku (odseky 15 – 19) na takéto porovnateľné informácie môže byť niekedy nepriechodné, avšak je veľmi nepravdepodobné, že ostatné požiadavky obsiahnuté v odsekoch 10 – 35 taktiež nebude možné uplatniť na takéto porovnateľné informácie. Štandard IAS 8 objasňuje pojem „nepriechodné".

44. Pri uplatňovaní odseku 39(c)(iii) jednotka nemusí zverejniť informácie o vývoji nárokov, ku ktorým došlo neskôr, než päť rokov pred koncom prvého finančného roka, v ktorom jednotka uplatňovala tento IFRS. Okrem vyššie uvedeného – ak je v rámci prvého uplatnenia tohto IFRS nepriechodné, aby jednotka pripravila informácie o vývoji nárokov, ku vzniku ktorých došlo pred prvým obdobím, v rámci ktorého jednotka zverejní porovnateľné informácie v súlade s týmto IFRS, jednotka musí takúto skutočnosť zverejniť.

Rekonštrukcia finančného majetku

45. Ak poisťovateľ zmení svoje účtovné metódy pre poistné záväzky, povoľuje (nevyžaduje) sa preklasifikovať niektorý alebo všetok finančný majetok „na reálnu hodnotu v zisku alebo strate". Takáto preklasifikácia sa povoľuje, ak poisťovateľ zmení metódy vtedy, keď prvýkrát uplatňuje tento IFRS a v prípade, ak vykoná následnú zmenu metód, povolenú odsekom 22. Preklasifikácia je zmenou účtovnej metódy a uplatňuje sa IAS 8.

▼M3

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

cedant	Poistenec v rámci zmluvy o zaistení.
vkladový komponent	Zmluvný komponent, ktorý sa neúčtuje ako derivátový nástroj v rámci IAS 39 a spadal by pod pôsobnosť IAS 39 v prípade, ak by šlo o oddelený nástroj.
priama poistná zmluva	Poistná zmluva, ktorá nie je zmluvou o zaistení.
vlastnosť ľubovoľnej účasti	Zmluvné právo na príjem (okrem zaručených požitkov) ďalších požitkov:(a)ktoré budú pravdepodobne tvoriť podstatnú časť celkových zmluvných požitkov;(b)ktorých suma alebo časovanie zmluvne záleží na emitentovi;a(c)ktoré zmluvne vychádzajú z:(i)realizácie špecifikovaného súboru zmlúv alebo špecifikovaného typu zmlúv;(ii)realizovanej a/alebo nerealizovanej návratnosti investície zo špecifikovaného súboru majetku v držbe emitenta;alebo(iii)zisku alebo straty spoločnosti, fondu alebo iné ho jednotky, ktorá vystaví zmluvu.
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
finančné riziko	Riziko možnej budúcej zmeny v rámci jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, indexu cien alebo sadzieb, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že daná premenlivá veličina nie je špecifickou veličinou pre zmluvnú stranu.
zaručené požitky	Platby alebo iné požitky, na ktoré má konkrétny poistenec alebo investor nepodmienené právo, na ktoré sa nevzťahuje zmluvné rozhodnutie emitenta.
zaručený prvok	Záväzok zaplatiť zaručené požitky, zahrnuté do zmluvy, ktoré obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti.
poistný majetok	Čisté zmluvné právo poisťovateľa v rámci poistnej zmluvy.
poistná zmluva	Zmluva, v rámci ktorej jedna strana (poisťovateľ) akceptuje významné poistné riziko od druhej strany (poistenec) formou dohody o kompenzácii poisteného v prípade, že špecifikovaná budúca neistá udalosť (poistená udalosť) negatívne ovplyvní poisteného. (Podrobnejšie informácie o tejto definícii sú uvedené v Prílohe B.)
poistný záväzok	Čistý zmluvný záväzok poisťovateľa v rámci poistnej zmluvy.
poistné riziko	Riziko, ktoré je iným rizikom, než finančným, prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta.
poistená udalosť	Neistá budúca udalosť, ktorú pokýva poistná zmluva a vytvára poistné riziko.
poisťovateľ	Strana, ktorá má v rámci poistnej zmluvy povinnosť kompenzovať poisteného v prípade, ak dôjde k poistenej udalosti.
test primeranosti záväzku	Hodnotenie, či účtovnú hodnotu poistného záväzku netreba zvýšiť (alebo či netreba znížiť účtovnú hodnotu súvisiacich odložených akvizičných nákladov alebo nehmotného majetku), vychádzajúce z preskúmania budúcich peňažných tokov.

▼M3

poistenec	Strana, ktorá má právo na kompenzáciu v rámci poistnej zmluvy v prípade, ak dôjde k poistenej udalosti.
zaisťovaný majetok	Čisté zmluvné právo cedanta v rámci zmluvy o zaistení.
zmluva o zaistení	Poistná zmluva vystavená jedným poisťovateľom (zaisťovateľ), ktorej účelom je kompenzovať iného poisťovateľa (cedant) za straty z jednej alebo viacerých zmlúv, emitovaných cedantom.
zaisťovateľ	Strana, ktorá má v rámci zmluvy o zaistení povinnosť kompenzovať cedanta v prípade, ak dôjde k poistenej udalosti.
rozdelenie	Účtovanie komponentov zmluvy tak, ako keby išlo o osobitné zmluvy.
zmluvy o finančnom zabezpečení	Zmluva, ktorá od emitenta vyžaduje uskutočniť určené platby s cieľom nahradiť držiteľovi stratu vzniklú v dôsledku toho, že určitý dlžník neuskutočnil platbu v rámci doby splatnosti v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja.

▼M3

PRÍLOHA B

Definícia poistnej zmluvy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

B1 Táto príloha obsahuje usmernenie ohľadom definície poistnej zmluvy v Prílohe A. Zaoberá sa nasledujúcimi oblasťami:

(a) pojmom „neistá budúca udalosť" (odseky B2 – B4);

(b) platbami v naturáliách (odseky B5 – B7);

(c) poistným rizikom a inými rizikami (odseky B8 – B17);

(d) príkladmi poistných zmlúv (odseky B18 – B21);

(e) významným poistným rizikom (odseky B22 – 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 vyššie uvedeným je pri vstupe poistnej zmluvy do platnosti neistou najmenej jedna z nižšie uvedených 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 ku strate došlo pred zahájením 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 na konci doby platnosti zmluvy.

B4 Niektoré poistné zmluvy sa vzťahujú na udalosti, ku ktorým už došlo, avšak ktorých finančný efekt je stále neistý. Príkladom je zmluva o zaistení, ktorá zaisťuje priameho poisťovateľa voči negatívnemu vývoju nárokov už oznámených poistencami. V rámci takýchto zmlúv predstavuje poistená udalosť zistenie nákladov na takéto nároky.

Platby v naturáliách

B5 Niektoré poistné zmluvy vyžadujú alebo povoľujú platby v naturáliách. Ako príklad môže slúžiť situácia, kedy poisťovateľ vymení ukradnutý tovar priamo bez toho, aby vykonal úhradu v prospech poistenca. Iným príkladom je situácia, kedy poisťovateľ použije vlastné nemocnice a zdravotnícky personál na poskytovanie zdravotníckych služieb, zahrnutých do zmluvy.

B6 Niektoré servisné služby s fixným poplatkom, v rámci ktorých úroveň služieb závisí od neistej udalosti, spĺňajú v súlade s týmto IFRS definičné kritérium poistnej zmluvy, avšak v niektorých krajinách sa nepovažujú za poistné zmluvy. Ako príklad môže slúžiť zmluva o údržbe, v rámci ktorej poskytovateľ súhlasí s opravou konkrétneho zariadenia potom, ako na ňom dôjde k závade. Fixný servisný poplatok vychádza z očakávaného počtu závad, avšak je neisté, či na konkrétnom zariadení dôjde k závade. Závada na zariadení negatívne ovplyvňuje jeho majiteľa a zmluva kompenzuje majiteľa (v naturáliách, nie formou peňažnej hotovosti). Ďalším príkladom je zmluva na poskytovanie servisných služieb v prípade poruchy vozidla, v rámci ktorej sa poskytovateľ zaväzuje za fixný ročný poplatok odtiahnuť vozidlo do najbližšej opravovne. Takáto zmluva by mohla spĺňať definičné kritériá poistnej zmluvy a to aj napriek tomu, že poskytovateľ sa nezaväzuje vykonať opravy alebo vymeniť poškodené diely.

B7 Uplatňovanie tohto IFRS na zmluvy uvedené v odseku B6 pravdepodobne nebude obtiažnejšie, než uplatňovanie tých IFRS, ktoré by bolo potrebné použiť v prípade, keby takéto zmluvy nespadali pod pôsobnosť tohto IFRS:

(a) Je nepravdepodobné, že dôjde k výskytu významných záväzkov za závady a poruchy, ku ktorým už došlo.

▼M3

(b) Ak by sa použil štandard IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*, poskytovateľ služby by vykázal výnos formou odkazu na fázu dokončenia (a vzhľadom na ďalšie stanovené kritériá). Takýto prístup je v rámci tohto IFRS taktiež akceptovateľný, pričom tento IFRS umožňuje poskytovateľo vi služieb (i) pokračovať v používaní jeho existujúcich účtovných metód na takéto zmluvy s výnimkou situácie, ak takéto zmluvy obsahujú procedúry, zakázané odsekom 14 a (ii) zlepšiť svoje účtovné metódy, ak je takéto zlepšenie povolené odsekmi 22 – 30.

(c) Poskytovateľ služieb zvažuje, či náklady na splnenie svojej zmluvnej povinnosti nepresahujú výnosy, obdržané vopred. Na takéto zváženie použije test primeranosti záväzku uvedený v odsekoch 15 – 19 tohto IFRS. Ak by sa tento IFRS neuplatňoval na takéto zmluvy, poskytovateľ služby by za účelom stanovenia, či je zmluva výhodná alebo nie, použil IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

(d) Pokiaľ ide o tieto zmluvy, požiadavky na zverejňovanie obsiahnuté v tomto IFRS významne neprevyšujú požiadavky na zverejňovanie, uvedené v iných IFRS.

Rozlíšenie medzi poistným rizikom a inými rizikami

B8 Definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s poistným rizikom, ktoré tento IFRS definuje ako riziko – iné, než finančné riziko – prevedené z držiteľa zmluvy na emitenta. Zmluva, ktorá vystavuje emitenta finančnému riziku bez významného poistného rizika nie je poistnou zmluvou.

B9 Definícia finančného rizika v Prílohe A zahŕňa zoznam finančných a nefinančných premenlivých veličín. Tento zoznam zahŕňa nefinančné premenlivé veličiny, ktoré nie sú pre zmluvnú stranu špecifické – ide napríklad o index strát vzniknutých v dôsledku zemetrasenia v konkrétnom regióne alebo index teplôt v konkrétnom meste. Nezahŕňa nefinančné premenlivé veličiny, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu – napríklad výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorý poškodí alebo zničí majetok takejto zmluvnej strany. Okrem toho riziko zmien reálnej hodnoty nefinančného majetku nie je finančným rizikom v prípade, ak reálna hodnota odráža nielen zmeny trhových cien pre takýto majetok (finančná premenlivá veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku, držaného zmluvnou stranou (nefinančná premenlivá veličina). Ak napríklad záruka za zvyškovú cenu konkrétneho vozidla vystaví ručiteľa riziku zmeny fyzického stavu vozidla, ide o poistné riziko a nie o finančné riziko.

B10 Niektoré zmluvy vystavujú emitenta okrem významného poistného rizika aj riziku finančnému. Napríklad mnohé poistné zmluvy zaručujú poistencom minimálnu mieru návratnosti (tvorba finančného rizika) a sľubujú požitky v prípade smrti, ktoré mnohokrát prevyšujú účtovný zostatok poistenca (tvorba poistného rizika vo forme rizika úmrtia). Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami.

B11 V rámci niektorých zmlúv poistená udalosť umožní výplatu sumy viazanú na cenový index. Takéto zmluvy sú poistnými zmluvami za predpokladu, že platba, ktorá je podmienená poistenou udalosťou, môže byť významná. Napríklad prežitím podmienená renta, ktorá je viazaná na index životných nákladov, prevádza poistné riziko, pretože k platbe dôjde v dôsledku neistej udalosti — prežitia príjemcu renty. Viazanosť na cenový index predstavuje vložený derivátový nástroj, avšak taktiež prevádza poistné riziko. Ak je výsledný prevod poistného rizika významný, vložený derivátový nástroj spĺňa definíciu poistnej zmluvy, pričom v takomto prípade sa nemusí oddeľovať a oceňovať v reálnej hodnote (pozri odsek 7 tohto IFRS).

B12 Definícia poistného rizika sa týka rizika, ktoré akceptuje poisťovateľ od poisteného. Inými slovami – poistné riziko je existujúce riziko, prevedené z poisteného na poisťovateľa. Preto nové riziko, ku vzniku ktorého došlo v dôsledku zmluvy, nie je poistným rizikom.

B13 Definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s negatívnym vplyvom na poistenca. Táto definícia neobmedzuje platbu poisťovateľa na sumu, rovnajúcu sa finančnému dopadu negatívnej udalosti. Definícia napríklad nevylučuje krytie „nové za staré", ktorého vyplácané sumy umožňujú poistencovi vymeniť poškodený starý majetok za nový. Podobne táto definícia neobmedzuje platbu v rámci zmluvy o životnom poistení na finančnú stratu, ktorú utrpeli rodinní príslušníci zosnulého, a ani nezamedzuje realizáciu platby predtým stanovených súm za účelom kvantifikácie strát, spôsobených úmrtím alebo nehodou.

B14 Niektoré zmluvy vyžadujú platbu v prípade, ak dôjde k špecifikovanej neistej udalosti, avšak negatívny dopad na poistenca neustanovujú ako podmienku platby. Takáto zmluva nie je poistnou zmluvou, aj keď poistenec používa zmluvu na zmenšenie súvisiaceho vystavenia sa riziku. Ak napríklad poistenec používa derivátový nástroj na hedging súvisiacej

▼M3

nefinančnej premenlivej veličiny, ktorá koreluje s peňažnými tokmi z majetku jednotky, derivátový nástroj nie je poistnou zmluvou, pretože platbu nepodmieňuje skutočnosť, či je držiteľ negatívne ovplyvnený znížením peňažných tokov z majetku. Naopak, definícia poistnej zmluvy úzko súvisí s neistou udalosťou, v rámci ktorej je negatívny vplyv na poistenca zmluvnou podmienkou platby. Takáto zmluvná podmienka nevyžaduje od poisťovateľa vyšetriť, či udalosť skutočne spôsobila negatívny vplyv, avšak umožňuje poisťovateľovi odmietnuť platbu v prípade, ak nie je presvedčený, že udalosť mala negatívny vplyv.

B15 Riziko pominutia alebo pretrvávania (t. j. ide o riziko, že protistrana zruší zmluvu skôr alebo neskôr, než poisťovateľ očakával pri oceňovaní zmluvy) nie je poistným rizikom, pretože platba v prospech protistrany nie je podmienená neistou budúcou udalosťou, ktorá negatívne 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 negatívny vplyv.

B16 Preto zmluva, ktorá vystavuje emitenta riziku pominutia, pretrvávania alebo nákladovému riziku, nie je poistnou zmluvou – bola by ňou v prípade, ak by poistnému riziku bol vystavený aj emitent. Ak však emitent takejto zmluvy znižuje 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 poistenca len v prípade, ak poisťovateľ je jednotkou, ktorá je oddelená od poistenca. V prípade spoločného poisťovateľa poisťovateľ akceptuje riziko od každého poistenca a toto riziko rozdelí. Hoci poistenci nesú takéto rozdelené riziko kolektívne, spoločný poisťovateľ akceptoval riziko, ktoré je podstatou poistnej zmluvy.

Príklady poistných zmlúv

B18 Nižšie uvedené sú príklady zmlúv, ktoré sú poistnými zmluvami a to v prípade, ak je prevod rizika významný:

(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 výdaje (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) renty podmienené prežitím a penzie (t. j. zmluvy, ktoré poskytujú kompenzáciu za neistú budúcu udalosť — prežitie príjemcu renty alebo dôchodcu — za účelom pomoci príjemcovi renty alebo dôchodcovi udržať si danú životnú úroveň, ktorá by inak v prípade jeho prežitia mohla byť negatívne ovplyvnená).

(e) invalidita a zdravotná starostlivosť.

(f) garančné dlhopisy, záruky spoľahlivosti, 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).

▼M12

(g) poistenie úverov, ktoré ustanovuje uskutočnenie určených platieb s cieľom nahradiť držiteľovi stratu vzniklú v dôsledku toho, že určitý dlžník neuskutočnil platbu v rámci doby splatnosti v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja. Tieto zmluvy môžu mať rôznu právnu podobu, ako je napríklad záruka, určité typy akreditívov, úverový derivát, zmluva o kreditnom zlyhaní alebo poistná zmluva. Aj keď tieto zmluvy spĺňajú podmienky definície poistnej zmluvy, takisto spĺňajú podmienky definície zmluvy o finančnom zabezpečení v štandarde IAS 39 a sú v rozsahu štandardov IAS 32 a IAS 39, nie však tohto štandardu (pozri odsek 4 písm. d)). Napriek tomu, ak emitent zmlúv o finančnom zabezpečení predtým vyslovene prehlásil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovníctvo, ktoré sa uplatňuje na poistné zmluvy, emitent si môže vybrať, či pri takýchto zmluvách o finančnom zabezpečení použije štandardy IAS 39 a IAS 32 alebo tento štandard.

▼M3

(h) produktové záruky. Produktové záruky, vystavené inou stranou za tovar, predávaný výrobcom, predajcom alebo malopredajcom, spadajú do pôsobnosti tohto IFRS. Avšak produktové záruky vysta-

▼M3

vené priamo výrobcom, predajcom alebo malopredajcom nespadajú do jeho pôsobnosti, pretože sa na ne vzťahujú ustanovenia IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* a IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

(i) poistenie nároku (t. j. poistenie voči zisteniu závad nároku na pozemok, ktoré neboli zjavné v dobe podpísania zmluvy). V takomto prípade je poistenou udalosťou zistenie závady, nie závada ako taká.

(j) cestovné poistenie (t. j. kompenzácia vo forme peňažnej hotovosti alebo v naturáliách za straty počas cestovania). Odseky B6 a B7 sa zaoberajú niektorými takýmito zmluvami.

(k) „katastrofické" dlhopisy, ktoré umožňujú obmedzené výplaty istiny, úroku, alebo oboch v prípade, ak špecifická udalosť negatívne ovplyvní emitenta takéhoto dlhopisu (s výnimkou prípadu, ak špecifikované udalosti nevytvoria významné poistné riziko, napríklad ak udalosťou je zmena úrokovej sadzby alebo výmenného kurzu).

(l) poistné swapy a iné zmluvy, ktoré vyžadujú platby založené na zmenách klimatických, geologických alebo iných premenlivých veličín, ktoré sú špecifické pre zmluvnú stranu.

(m) zmluvy o zaistení.

B19 Nasledujú príklady položiek, ktoré nie sú poistnými zmluvami:

(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 alebo servisnými zmluvami, pozri odseky B20 a B21).

(b) zmluvy, ktoré majú právnu formu poistenia, avšak presúvajú všetko významné poistné riziko na poistenca prostredníctvom nezrušiteľného a vykonateľného mechanizmu, ktorý upravuje budúce platby poistenca v dôsledku priamych následkov postených 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 by 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 negatívny vplyv na poistenca. Táto skutočnosť však nevylučuje špecifikáciu stanoveného vyplatenia za účelom kvantifikácie straty, spôsobenej špecifickou udalosťou, akou je napríklad úmrtie alebo nehoda (pozri tiež odsek B13).

(e) derivátové nástroje, ktoré jednu stranu vystavujú finančnému riziku, avšak nie poistnému riziku, nakoľko od takejto strany vyžadujú vykonať platbu vychádzajúcu výlučne zo zmien jednej alebo viacerých špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu (pozri IAS 39).

▼M12

(f) úverová záruka (alebo akreditív, zmluva o kreditnom zlyhaní alebo zmluva o poistení úveru), ktorá si vyžaduje platby aj v prípade, že držiteľovi nevznikla strata v dôsledku neschopnosti dlžníka uskutočniť platby v rámci doby splatnosti (pozri štandard IAS 39).

▼M3

(g) zmluvy, ktoré vyžadujú platby na základe klimatických, geologických alebo iných fyzických premenlivých veličín, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu (spoločne sa nazývajú derivátovými nástrojmi počasia).

(h) „katastrofické" dlhopisy, ktoré umožňujú obmedzené platby istiny, úrokov, alebo oboch, založené na klimatických, geologických alebo iných fyzických premenlivých veličinách, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu.

B20 Ak zmluvy popísané v odseku B19 vytvárajú finančný majetok alebo finančný záväzok, spadajú do pôsobnosti IAS 39. Okrem iného to znamená, že zmluvné strany používajú „vkladové účtovanie", zahŕňajúce nasledovné skutočnosti:

(a) jedna strana vykáže prijatú úhradu ako finančný záväzok (nie ako výnos).

▼M3

(b) druhá strana vykáže zaplatenú úhradu ako finančný majetok (nie ako náklad).

B21 Ak zmluvy popísané v odseku B19 nevytvárajú finančný majetok alebo finančné záväzky, vzťahujú sa na ne ustanovenia IAS 18. V rámci IAS 18 sa výnos súvisiaci s transakciou, obsahujúcou poskytovanie služieb, vykazuje odkazom na fázu ukončenia služby v prípade, ak výstup transakcie možno spoľahlivo odhadnúť.

Významné poistné riziko

B22 Zmluva je poistnou zmluvou len vtedy, ak prevádza významné poistné riziko. Poistnému riziku sa venujú odseky B8 – B21. Nasledujúce 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, kedy by poisťovateľ musel platiť významné dodatočné požitky, nezahŕňajúc scenáre, postrádajúce komerčnú podstatu (t. j. nemajúce žiadne rozpoznateľné efekty na ekonomickú podstatu transakcie). Ak by v rámci scenárov došlo k platbám významných dodatočných požitkov, podmienka uvedená v predchádzajúcej vete sa môže splniť v prípade, ak je výskyt poistenej udalosti mimoriadne nepravdepodobný, alebo 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 postrádajúcich komerčnú podstatu). Tieto dodatočné sumy zahŕňajú náklady na riešenie nárokov a na ohodnotenie nárokov, avšak nezahŕňajú:

(a) stratu schopnosti spoplatňovať poistenca za budúce služby. Napríklad v prípade investične prepojenej zmluvy o životnom poistení znamená smrť poistenca nemožnosť pre poisťovateľa poskytovať služby manažmentu investícií a poberať poplatok za takéto služby. Avšak ekonomická strata poisťovateľa neodráža poistné riziko, a to tak, ako v prípade manažéra spoločného fondu, ktorý nepreberá riziko vo vzťahu k prípadnému úmrtiu klienta. Preto sa pri hodnotení objemu poistného rizika, prevedeného zmluvou, neprihliada k potenciálnej strate budúcich poplatkov zo správy investícií.

(b) v prípade úmrtia – vzdanie sa poplatkov, ku ktorým by došlo pri zrušení alebo odkúpení. Pretože ku vzniku takýchto poplatkov došlo v súvislosti so zmluvou, vzdanie sa nárokov na takéto poplatky nepredstavuje kompenzáciu poistenca za existujúce riziko. Pri hodnotení objemu poisteného rizika prevedeného zmluvou sa teda k takýmto poplatkom neprihliada.

(c) platba, podmienená 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. Zmluva súčasne vytvára nepoistné riziko, že emitent bude musieť zaplatiť 999 999 menových jednotiek v prípade, ak dôjde ku stanovenej 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 zhodnotí význam poistného rizika v jednotlivých zmluvách (nie prostredníctvom odkazu na význam na účtovnú závierku (*)). Poistné riziko môže byť významné aj vtedy, ak existuje minimálna pravdepodobnosť významných strát celej knihy zmlúv. Pomocou takéhoto hodnotenia jednotlivých zmlúv je jednoduchšie klasifikovať zmluvu ako poistná zmluva. Ak však relatívne malá skupina zmlúv obsahuje zmluvy, ktoré všetky prevádzajú poistné riziko, poisťovateľ nemusí preskúmavať celú takúto skupinu za účelom identifikácie niekoľko málo nederivátových zmlúv, ktoré prevádzajú nepodstatné poistné riziko.

B26 Z odsekov B23 – B25 vyplýva, že ak sa v rámci zmluvy platia požitky v prípade smrti, ktoré prevyšujú sumu splatnú pri prežití, zmluva je poistnou zmluvou s výnimkou situácie, ak by dodatočný požitok v prípade smrti bol požitkom nevýznamným (posúdené odkazom na samotnú zmluvu – nie na knihu zmlúv). Podľa ustanovení odseku B24(b) sa do

(*) Pre tieto účely – zmluvy, ktoré podnik uzatvoril naraz s jednou protistranou (alebo zmluvy, ktoré sú inak nezávislé), tvoria jedinú zmluvu.

▼M3

takéhoto zhodnotenia nezahŕňa zrieknutie sa poplatkov za zrušenie (v prípade smrti) alebo poplatkov za odkúpenie, ak uvedené zrieknutie nekompenzuje poistenca za existujúce riziko. Podobne aj zmluva o rente, v rámci ktorej sa vyplácajú pravidelné splátky do konca života poistenca 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 ku 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 fixného požitku v dôsledku smrti vez ohľadu na dátum úmrtia poistenca, a kde neexistuje dátum vypršania platnosti krytia). Je isté, že poistenec raz zomrie, nie je však isté, kedy k tomu dôjde. Poisťovateľ utrpí stratu z takýchto individuálnych zmlúv, kedy poistenci predčasne zomrú, aj keď vzhľadom na celú knihu zmlúv ku žiadnej vážnej strate nedochádza.

B28 Ak sa poistná zmluva rozdelí na vkladový komponent a poistný komponent, význam prevodu poistného rizika sa hodnotí formou odkazu na poistný komponent. Význam poistného rizika, prevedeného prostredníctvom vloženého derivátu, sa hodnotí formou odkazu na vložený derivátový nástroj.

Zmeny úrovne poistného rizika

B29 Niektoré zmluvy pri zahájení ich platnosti neprenášajú na poisťovateľa žiadne riziko, hoci neskôr k prevodu poistného rizika dochádza. Napríklad si predstavme zmluvu, ktorá umožňuje špecifickú návratnosť investícií a zahŕňa pre poistenca opciu na použitie prostriedkov investície v deň splatnosti na nákup prežitím podmienenej renty pri súčasných rentových sadzbách účtovaných poisťovateľom iným novým rentierom, keď dôjde k realizácii opcie poisteného. Takáto zmluva neprevádza žiadne poistné riziko na poisťovateľa dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcie, pretože poisťovateľ má možnosť oceniť rentu na základe, ktorý odráža poistné riziko, prevedené na poisťovateľa v tomto čase. Ak však zmluva ustanovuje rentové sadzby (alebo základ pre stanovenie rentových sadzieb), znamená to, že zmluva prevádza poistné riziko na emitenta na jej počiatku.

B30 Zmluva, ktorá spĺňa podmienky pre jej kvalifikovanie ako poistnej zmluvy, ostane poistnou zmluvou dovtedy, kým sa všetky v nej obsiahnuté práva povinností nezrušia alebo nevypršia.

▼M3

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú uplatňovať počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka bude uplatňovať tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, taktiež musí uplatňovať uvedené zmeny.

Zmeny IAS 32 a IAS 39

C1 V IAS 32 *Finančné nástroje*: *Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003) sa odsek 4(d) prečísloval na 4(c). Odsek 4(c) sa prečísloval na 4(d) a zmenil sa v súlade s ustanoveniami odseku C4.

Odsek 6 bol zrušený.

Na koniec odseku AG8 bola pridaná nasledujúca veta AG8:

Niektoré z týchto podmienených práv alebo záväzkov môžu spadať pod pôsobnosť IFRS 4 ako poistné zmluvy.

C2 V IAS 39 *Finančné nástroje*: *Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003) sa odsek 2(e) prečísloval na 2(d). Odsek 2(d) sa prečísloval na 2(e) a zmenil sa v súlade s ustanoveniami odseku C5. Odsek AG4 sa zmenil nasledovne:

AG4. Tento štandard sa vzťahuje na finančný majetok a finančné záväzky poisťovateľov, ktoré sú iné, než práva a povinnosti, vylúčené odsekom 2(e), nakoľko k ním dochádza v rámci zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti IFRS 4.

C3 Odseky 4(e) IAS 32 a 2(h) IAS 39 obsahujú niektoré výnimky, týkajúce sa derivátov, založených na klimatických, geologických alebo iných premenlivých fyzických veličinách. Tieto odseky boli zrušené. Takéto derivátové nástroje spadajú pod pôsobnosť IAS 32 a IAS 39 s výnimkou situácie, ak spĺňajú definíciu poistnej zmluvy, kedy spadajú pod IFRS 4. Okrem toho bol odsek AG1 IAS 39 zmenený nasledovne:

AG1. Niektoré zmluvy vyžadujú platby, založené na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenlivých veličinách. (Tie, ktoré sú založené na klimatických premenlivých veličinách, sa niekedy nazývajú „derivátové nástroje počasia".) Ak tieto zmluvy nespadajú pod pôsobnosť IFRS 4 *Poistné zmluvy*, vzťahuje sa na ne tento štandard.

C4 Do IAS 32 bol vložený nový odsek 4(e). V dôsledku tejto zmeny, ako aj zmien odsekov C1 a C3, a zmeny IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, sa odsek 4(c) – (e) zmenil nasledovne:

(c) ***zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.***

(d) ***poistné zmluvy uvedené v IFRS 4 Poistné zmluvy. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do poistných zmlúv, ak IAS 39 vyžaduje od jednotky ich osobitné účtovanie.***

(e) ***finančné nástroje spadajúce do pôsobnosti IFRS 4, pretože obsahujú vlastnosť ľubovoľnej participácie. Emitent takýchto nástrojov je oslobodený od uplatňovania odsekov 15 – 32 a AG25 – AG35 tohto štandardu na tieto črty, pokiaľ ide o odlíšenie finančných záväzkov a finančných nástrojov. Tieto nástroje však spadajú pod pôsobnosť všetkých ostatných požiadaviek tohto štandardu. Okrem toho sa tento štandard vzťahuje na derivátové nástroje, ktoré sú vložené do takýchto nástrojov (pozri IAS 39).***

Odsek 4(f) vložený prostredníctvom IFRS 2 *Platba na základe podielov* sa nezmenil.

C5 V IAS 39 bol zrušený odsek 2(f). V dôsledku tejto zmeny, ako aj zmien odsekov C2 a C3, a zmeny IFRS 3 *Podnikové kombinácie*, sa odsek 2(d) – (g) zmenil nasledovne:

(d) ***finančné nástroje vydané spoločnosťou, ktoré spĺňajú definíciu majetkového nástroja v IAS 32 (vrátane opcií a práva na nákup bežných akcií). Držiteľ takýchto majetkových nástrojov však bude uplatňovať tento štandard na tieto nástroje len za predpokladu, že nespĺňajú ustanovenie o výnimke obsiahnuté vo vyššie uvedenom bode (a).***

(e) ***práva a povinnosti v rámci poistnej zmluvy definovanej v IFRS 4 Poistné zmluvy, alebo v rámci zmluvy, ktorá spadá pod pôsobnosť IFRS 4, pretože obsahuje vlastnosť ľubovoľnej účasti. Tento štandard sa však vzťahuje na derivátový nástroj, vložený do takejto***

▼M3

zmluvy za podmienky, že derivátový nástroj nepredstavuje sám osebe zmluvu, spadajúcu pod pôsobnosť IFRS 4 (pozri odseky 10 – 13 a Prílohu A odseky AG23 – AG33). Okrem toho – ak poistná zmluva predstavuje zmluvu o finančnej záruke, ktorá je platná alebo ponechaná pri prevode finančného majetku alebo finančných záväzkov na inú stranu v súlade s týmto štandardom, emitent na takúto zmluvu tento štandard uplatní (pozri odsek 3 a Prílohu A odsek AG4A).

(f) ***zmluvy týkajúce sa podmienenej úhrady v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.***

(g) ***zmluvy medzi nadobúdateľom a predávajúcim v rámci podnikovej kombinácie, týkajúce sa nákupu alebo predaja nadobúdaného v budúcnosti.***

Odsek 2(i) a (j) bol prečíslovaný na 2(h) a (i). Prostredníctvom IFRS 2 *Platby na základe podielov* bol vložený odsek 2(i).

Odsek 3 sa zrušil a nahradil novým odsekom 3, a pridal sa nový odsek AG4A nasledovne:

3. Niektoré zmluvy o finančnej záruke vyžadujú od emitenta realizáciu špecifických platieb za účelom kompenzácie držiteľa za stratu, ktorú utrpí, a to v dôsledku zlyhania dlžníka v rámci splátky v súlade s pôvodnými alebo modifikovanými podmienkami dlhového nástroja. Ak takáto požiadavka prevádza na emitenta významné riziko, zmluva predstavuje poistnú zmluvu v súlade s ustanoveniami IFRS 4 (pozri odseky 2(e) a AG4A). Iné zmluvy o finančnej záruke vyžadujú realizáciu platieb vzhľadom na zmeny špecifikovaných úrokových sadzieb, ceny finančného nástroja, ceny komodity, výmenného kurzu, indexu cien alebo sadzieb, úverového ohodnotenia alebo úverového indexu alebo inej premenlivej veličiny, a to za predpokladu – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – že daná premenlivá veličina nie je špecifickou veličinou pre zmluvnú stranu. Takéto zmluvy spadajú pod pôsobnosť tohto štandardu.

AG4A. Zmluvy o finančnej záruke môžu mať rôzne právne formy, ako napríklad finančná záruka, akreditív, zmluva o platobnej neschopnosti alebo poistná zmluva. Ich účtovanie nezávisí od ich právnej formy. Nasledujú príklady vhodného riešenia (pozri odseky 2(e) a 3):

(a) ak zmluva nie je poistnou zmluvou v súlade s IFRS 4, emitent použije tento štandard. Napríklad zmluva o finančnej záruke, ktorá predpokladá, že sa platba uskutoční v prípade, že úverová schopnosť dlžníka klesne pod stanovenú úroveň, spadá do pôsobnosti tohto štandardu.

(b) ak v súlade s týmto štandardom emitent pri prevode finančného majetku alebo finančného záväzku na inú stanu nadobudol alebo si ponechal finančnú záruku, bude uplatňovať tento štandard.

(c) ak zmluva je poistnou zmluvou v súlade s IFRS 4, emitent použije IFRS 4 s výnimkou prípadu, ak nejde o situáciu, padajúcu pod ustanovenia bodu (b).

(d) ak emitent vystavil finančnú záruku v súvislosti s predajom tovaru, pri stanovení, kedy vykáže výsledný výnos, bude používať IAS 18.

C6 V IAS 39, odsek 9, sa pojem „iná premenlivá veličina" v rámci definície derivátového nástroja nahradil pojmom „iná veličina za predpokladu, že – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu". Tá istá zmena sa vykonala aj v odseku 10 IAS 39. Do IAS 39 sa pridal nový odsek AG12A nasledovne:

AG12A. Definícia derivátového nástroja súvisí s nefinančnými premenlivými veličinami, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Ide o index strát spôsobených zemetrasením v určitých regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenlivé veličiny špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorý poškodí alebo zničí majetok zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného majetku je špecifická pre majiteľa vtedy, ak reálna hodnota neodráža iba zmeny trhových cien takéhoto majetku (finančná premenlivá veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku v držbe (nefinančná premenlivá veličina). Ak napríklad záruka za zvyškovú cenu konkrétneho vozidla vystaví ručiteľa riziku zmeny fyzického stavu vozidla, zmena zvyškovej hodnoty je špecifická pre majiteľa vozidla.

▼M3

C7 Do IAS 32 bol vložený nasledujúci nový odsek 91A, a v odseku 86 sa odkaz na odsek 90 rozšíril o odkaz na odsek 91A:

91A. ***Niektorý finančný majetok a finančné záväzky obsahujú vlastnosť ľubovoľnej účasti, uvedenú v IFRS 4 Poistné zmluvy. Ak jednotka nemôže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu takejto vlastnosti, tento fakt musí zverejniť spolu s popisom zmluvy, jej účtovnú hodnotu, vysvetlenie prečo sa reálna hodnota nedá spoľahlivo oceniť, a – podľa možnosti - rozsah odhadov, v rámci ktorých reálna hodnota pravdepodobne leží.***

V odseku 49(e) sa pojem „poistka" zmenil na „poistná zmluva".

C8 V IAS 39 odsek AG30 uvádza príklady vložených derivátových nástrojov, ktoré sa považujú za nie úzko súvisiace so základnou zmluvou, a odsek AG33 uvádza príklady vložených derivátových nástrojov, ktoré sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou. Odseky AG30(g) a AG33 (a), (b) a (d) sa zmenili vložením odkazov na poistné zmluvy a do odseku AG33 boli pridané body (g) a (h):

AG30 (g) Kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do základnej dlhovej zmluvy alebo základnej poistnej zmluvy sa nepovažuje za úzko súvisiacu so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak opčná realizačná cena je ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako upravená cena obstarania základného dlhového nástroja alebo účtovná cena základnej poistnej zmluvy. Z hľadiska emitenta konvertibilného dlhového nástroja s vloženou črtou kúpnej alebo predajnej opcie sa hodnotenie, či kúpna alebo predajná opcia úzko súvisí so základnou dlhovou zmluvou, realizuje pred oddelením majetkového prvku v rámci IAS 32.

AG33 (a) Vložený derivátový nástroj, v rámci ktorého sa za základ považuje úroková sadzba alebo index úrokovej sadzby, ktorý môže meniť sumu úroku, ktorá by bola splatná alebo by sa mala prijať z úročenej základnej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak kombinovanú zmluvu možno vyrovnať takým spôsobom, že držiteľ neobdrží podstatnú časť svojej vykázanej investície, alebo ak vložený derivátový nástroj najmenej zdvojnásobí úvodnú mieru výnosnosti držiteľa zo základnej zmluvy a vyústi do miery výnosnosti, ktorá najmenej dvojnásobne vysoká v porovnaní s trhovou výnosnosťou zo zmluvy s takými istými podmienkami, ako v prípade základnej zmluvy.

(b) Vložené minimálne alebo maximálne úrokové miery dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou, ak maximum je na alebo nad úrovňou trhovej úrokovej miery, alebo ak minimum je na alebo pod úrovňou trhovej úrokovej miery v čase vydania zmluvy, a maximum alebo minimum nepodlieha špekuláciám v súvislosti so základnou zmluvou. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj majetku (napríklad komodity), ktoré vyúsťujú do stanovenia max. a min. ceny zaplatenej alebo prijatej za majetok sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou v prípade, ak max. a min. cena na počiatku boli „mimo peňazí" a nevzťahovali sa na ne špekulácie.

(d) Cudzomenový derivátový nástroj vložený do základnej zmluvy, ktorý je poistnou zmluvou alebo nie je finančným nástrojom (napríklad zmluva na nákup alebo predaj nefinančnej položky, v rámci ktorej sa cena stanovuje v cudzej mene) sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou v prípade, ak sa naň nevzťahujú špekulácie, neobsahuje opčnú črtu a vyžaduje platby denominované v jednej z dvoch nasledujúcich mien:

(i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných strán zmluvy;

(ii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci komerčných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropu ide o americký dolár) a v ktorej je vyjadrená cena súvisiaceho získaného alebo dodaného tovaru alebo služieb;

alebo

(iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v rámci ktorého k transakcii došlo (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v rámci miestnych obchodných transakcií alebo pri externom obchode).

▼M3

(g) Črta „spojenia s menou” vložená do základného finančného nástroja alebo základnej poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiacu so základným nástrojom alebo základnou zmluvou, ak sa platby denominované v danej jednotke oceňujú v súčasných hodnotách menovej jednotky, ktoré odrážajú reálne hodnoty majetku fondu. Črta „spojenia s menou” je zmluvným pojmom, ktorý vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu.

(h) Derivátový nástroj vložený do poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivátový nástroj a základná poistná zmluva natoľko prepojené a súvisiace, že jednotka nemôže osobitne oceniť takýto vložený derivátový nástroj (tzn. bez toho, aby prihliadala k základnej zmluve).

Zmeny iných IFRS

C9 IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti* sa zmenil nasledovne.

Odsek 6(c) sa zmenil nasledovne:

(c) poistné zmluvy v rámci pôsobnosti IFRS 4 *Poistné zmluvy*;

C10 V rámci IAS 19 *Zamestnanecké požitky* bola pridaná nasledujúce poznámka pod čiarou k odseku 7, týkajúca sa podmienok pre splnenie poisťovacích podmienok po prvom výskyte slova „poistka”:

(*) Podmienka pre splnenie poisťovacích podmienok nemusí byť nevyhnutne poistnou zmluvou podľa IFRS 4 *Poistné zmluvy.*

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa zrušili odseky 1(b) a 4 a bol pridaný odsek 5(e) nasledovne:

(e) poistné zmluvy (pozri IFRS 4 *Poistné zmluvy*). Tento štandard sa však vzťahuje na iné rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok poisťovateľa, než na tie, ktoré vznikajú v dôsledku jeho zmluvných povinností a práv v rámci poistných zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti IFRS 4.

V odseku 2 (zmenenom v roku 2003 prostredníctvom IAS 39) sa zrušila posledná veta.

C12 V IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach* (revidovanom v roku 2003) boli pridané odseky 32A – 32C a 75(f)(iv) a do odseku 30 sa zahrnul odkaz na odsek 32A nasledovne:

30. ***S prihliadnutím na výnimku uvedenú v odsekoch 32A a 34 si jednotka zvolí za svoju účtovnú metódu buď model reálnej hodnoty uvedený v rámci odsekov 33 – 55 alebo nákladový model uvedený v odseku 56 a túto metódu bude uplatňovať na všetky svoje investície v nehnuteľnosti.***

Investície v nehnuteľnostiach prepojené so záväzkami

32A. ***Jednotka si môže:***

(a) ***zvoliť buď model reálnej hodnoty alebo nákladový model pre záväzky súvisiace s investíciami v nehnuteľnostiach, ktoré tvoria výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou, alebo výnosy zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takéto investície v nehnuteľnostiach;***

a

(b) ***zvoliť buď model reálnej hodnoty alebo nákladový model pre všetky ostatné investície v nehnuteľnostiach bez ohľadu na výber podľa bodu (a).***

32B. Niektorí poisťovatelia a iné jednotky prevádzkujú interný majetkový fond, ktorý emituje abstraktné jednotky, pričom časť jednotiek majú v držbe investori v rámci súvisiacich zmlúv a zvyšok má v držbe jednotka. Odsek 32A neumožňuje jednotke oceňovať nehnuteľnosti v držbe fondu čiastočne v nákladoch a čiastočne v reálnej hodnote.

32C. Ak si jednotka zvolí rozličné modely pre dve kategórie uvedené v odseku 32A, predaj investícií v nehnuteľnostiach medzi súbory majetku ocenené rôznymi modelmi sa bude vykazovať v reálnej hodnote a kumulatívna zmena v reálnej hodnote sa vykáže v zisku alebo strate. Na základe vyššie uvedeného – ak dôjde k predaju investície v nehnuteľnosti zo súboru, v rámci ktorého sa model reálnej hodnoty použije na súbor, v ktorom sa používa nákladový model, reálna hodnota nehnuteľnosti sa k dátumu predaja stáva jej reprodukčnou cenou.

▼M3

75(f)(iv) ***kumulatívna zmena reálnej hodnoty, vykázaná v zisku alebo strate, z predaja investície v nehnuteľnosti zo súboru majetku, v rámci ktorého sa nákladový model použije na súbor, v ktorom sa používa model reálnej hodnoty (pozri odsek 32C).***

C13 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa zmenilo nasledovne.

V odseku 12 sa odkaz na odseky 13 – 25C zmenil na odkaz na odseky 13 – 25D.

Odsek 13(g) a (h) sa zmenil a bol vložený nový bod (i) nasledovne:

(g) označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A);

(h) platobné transakcie na základe podielov (odseky 25B a 25C);

a

(i) poistné zmluvy (odsek 25D).

Za odsekom 25C bol vložený nový nadpis a odsek 25D nasledovne:

Poistné zmluvy

25D Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy*. IFRS 4 obmedzuje zmeny účtovných metód vzhľadom na poistné zmluvy, vrátane zmien, vykonaných prvouplatňovateľom.

Odsek 36A a predchádzajúci nadpis sa zmenili vložením odkazov na IFRS 4 nasledovne:

Výnimky z požiadavky na prepočet komparatívnych informácií pre IAS 39 a IFRS 4

36A Jednotka, ktorá pred 1. januárom 2006 adoptuje IFRS, vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS prezentuje najmenej jednoročné komparatívne informácie, avšak tieto komparatívne informácie nemusia spĺňať ustanovenia IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Jednotka, ktorá si zvolí možnosť prezentovania komparatívnych informácií, ktoré nespĺňajú ustanovenia IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, musí v rámci prvého roka prechodu:

(a) uplatňovať predchádzajúce GAAP v rámci komparatívnych informácií na finančné nástroje, spadajúce pod IAS 32 a IAS 39 a na poistné zmluvy, spadajúce pod IFRS 4;

(b) tento fakt zverejniť spolu so základňou pre prípravu týchto informácií;

a

(c) zverejniť charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať. Jednotka však bude považovať akékoľvek úpravy medzi súvahou a vykazovacím dátumom komparatívneho obdobia (napríklad súvaha, ktorá obsahuje komparatívne informácie podľa predchádzajúceho štandardu GAAP) a súvahy na počiatku úvodného obdobia vykazovania podľa IFRS (t. j. prvého obdobia obsahujúceho informácie v súlade s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) ako vyplývajúce zo zmeny v účtovných metódach a uvedenie vyjadrenia požadované odsekom 28(a) – (e) a (f)(i) IAS 8.

Odsek 28(f)(I) sa uplatňuje len na zmluvy, prezentované v súvahe k dátumu vykazovania komparatívneho obdobia.

V prípade, ak si jednotka zvolí možnosť prezentácie komparatívnych informácií, ktoré nevykazujú súlad s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, odkazy na „dátum prechodu na IFRS" budú v prípade týchto štandardov znamenať začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.

C14 SIC-27 *Ohodnotenie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu* (podľa zmeny IAS 39) sa zmenilo nasledovne.

Odsek 7 sa zmenil nasledovne:

7. Ostatné záväzky dohody, vrátane všetkých poskytnutých záruk a záväzkov, vzniknutých z titulu predčasného ukončenia, by sa mali účtovať podľa IAS 37, IAS 39 alebo IFRS 4, v závislosti od podmienok.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 23
(REVIDOVANÝ 1993)

Náklady na prijaté úvery a pôžičky

Revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 23, Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorý schválilo predsedníctvo v marci 1984. Revidovaný štandard je účinný pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce od l. januára 1995.

IAS 23 sa týka jedna interpretácia SIC:

— SIC-2: Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	219
Rozsah	219
Definície	219
Náklady na prijaté úvery a pôžičky – základné riešenie	220
Vykazovanie	220
Zverejňovanie	220
Náklady na prijaté úvery a pôžičky – prípustné alternatívne riešenie	220
Vykazovanie	220
Náklady na prijaté úvery a pôžičky určené na kapitalizáciu	220
Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného majetku nad uhraditeľnou sumou	221
Začiatok kapitalizácie	221
Prerušenie kapitalizácie	222
Ukončenie kapitalizácie	222
Zverejňovanie	222
Prechodné ustanovenia	222
Dátum účinnosti	222

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nákladov na prijaté úvery a pôžičky. Tento štandard vo všeobecnosti vyžaduje ich aktuálne účtovanie. Ako alternatívne riešenie však tento štandard povoľuje kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku.

ROZSAH

1. Tento štandard sa bude uplatňovať pri účtovaní nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

2. Tento štandard nahrádza IAS 23, Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky ktorý bol schválený v roku 1983.

3. Tento štandard sa nezaoberá skutočnými ani kalkulovanými nákladmi vynaloženými v súvislosti s vlastným imaním, vrátane preferenčného kapitálu, ktorý sa neklasifikuje ako záväzok.

DEFINÍCIE

4. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

   Náklady na prijaté úvery a pôžičky sú úrok a ostatné náklady, ktoré podnik vynaložil v spojení s vypožičaním finančných prostriedkov.

   Kvalifikovateľný majetok je majetok, ktorý si nevyhnutne vyžaduje určitý čas na prípravu zamýšľaného použitia alebo na predaj.

5. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:

   a) úrok z čerpaných kontokorentných úverov, krátkodobých a dlhodobých úverov a pôžičiek;

▼B

b) amortizáciu diskontu alebo prémií súvisiacich s úvermi a pôžičkami;

c) amortizáciu vedľajších nákladov, vynaložených pri uzatváraní úverov a pôžičiek;

d) finančné náklady týkajúce sa finančného nájmu vykázané v súlade s IAS 17, nájmy; a

e) kurzové rozdiely vznikajúce z úverov a pôžičiek v cudzej mene v takom rozsahu, v akom sa považujú za úpravu úrokových nákladov.

6. Príkladmi kvalifikovateľných majetku sú zásoby, ktoré si vyžadujú značné časové obdobie, aby sa dostali do stavu, ktorý umožní ich predaj, výrobné zariadenia, zariadenia na výrobu energie a investície v nehnuteľnostiach. Iné investície a zásoby, ktoré sa bežne vyrábajú alebo sa inak produkujú opakovane vo veľkých množstvách počas krátkeho časového obdobia, nie sú kvalifikovateľným majetkom. Majetok, ktorý je pripravený na svoje zamýšľané použitie alebo predaj, po nadobudnutí, sa tiež nepovažuje za kvalifikovateľný majetok.

NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PÔŽIČKY – ZÁKLADNÉ RIEŠENIE

Vykazovanie

7. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

8. Podľa základného riešenia sa náklady na prijaté úvery a pôžičky vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia bez ohľadu na to, na aký účel sa úvery a pôžičky použijú.

Zverejňovanie

9. V účtovnej závierke by sa mali zverejniť účtovné zásady, ktoré sa prijali v prípade nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PÔŽIČKY – PRÍPUSTNÉ ALTERNATÍVNE RIEŠENIE

Vykazovanie

10. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia okrem nákladov, ktoré sa kapitalizujú v súlade s odsekom 11.

11. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku sa kapitalizujú ako súčasť obstarávacej ceny tohto majetku. Suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky určených na kapitalizáciu sa stanoví v súlade s týmto štandardom ([1]).

12. Podľa prípustného alternatívneho riešenia sú náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku zahrnuté do obstarávacej ceny tohto majetku. Tieto náklady na prijaté úvery a pôžičky sú kapitalizované ako súčasť obstarávacej ceny nehnuteľností, ak je pravdepodobné, že podniku budú plynúť budúce hospodárske úžitky a náklady sa môžu spoľahlivo stanoviť. Ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky sú vykázané ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

Náklady na prijaté úvery a pôžičky určené na kapitalizáciu

13. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku, sú takými nákladmi na prijaté úvery a pôžičky, ktoré by nevznikli, ak by neboli vynaložené výdavky na kvalifikovateľný majetok. Ak si podnik vypožičia finančné prostriedky konkrétne s cieľom obstarania určitého kvalifikovateľného nehnuteľností, náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa priamo vzťahujú na toto kvalifikovateľný majetok sa môžu ľahko identifikovať.

14. Môže byť zložité zistiť priamy vzťah medzi konkrétnymi úvermi a pôžičkami a kvalifikovateľným majetkom a tiež určiť úvery a pôžičky, ktorým by sa inak bolo možné vyhnúť. Takéto ťažkosti vznikajú napríklad vtedy, keď finančná činnosť podniku je centrálne koordinovaná. Ťažkosti vznikajú aj vtedy, ak skupina používa rôzne úverové nástroje pre získanie finančných prostriedkov za rozdielne úrokové miery a požičiava tieto finančné prostriedky rozličným spôsobom iným podnikom v skupine. Iné problémy môžu vzniknúť pri používaní úverov a pôžičiek vyjadrených alebo spojených s cudzími menami, keď skupina uskutočňuje svoju činnosť v krajinách s vysokou mierou inflácie a z kolísania výmenných kurzov. Výsledkom je, že stanovenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou kvalifikovateľného majetku, je obtiažne a je potrebné vypracovať posudok.

([1]) Pozri tiež SIV-2: konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

▼B

15. V rozsahu, v akom sú finančné prostriedky požičané konkrétne s cieľom získania kvalifikovateľného majetku, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu pre tento majetok, sa stanoví ako skutočné náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené na tieto úvery a pôžičky počas obdobia znížené o všetok výnos z dočasného investovania týchto úverov a pôžičiek.

16. Finančné dohody pre kvalifikovateľný majetok môžu mať za následok, že podnik získa vypožičané finančné prostriedky a vzniknú mu súvisiace náklady na prijaté úvery a pôžičky, predtým ako sú finančné prostriedky čiastočne alebo úplne vynaložené na kvalifikovateľný majetok. Za takýchto okolností sa finančné prostriedky často dočasne investujú, až pokiaľ sa nevynaložia na kvalifikovateľný majetok. Pri stanovení sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu počas obdobia, sa akýkoľvek investičný výnos získaný z týchto finančných prostriedkov odpočíta od vzniknutých nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

17. V rozsahu, v akom sú finančné prostriedky všeobecne zapožičané a použité s cieľom získania kvalifikovateľného majetku, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu, sa stanoví pomocou miery kapitalizácie na výdavky na tento nehnuteľnosti. Miera kapitalizácie predstavuje vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky súvisiaci s úvermi a pôžičkami, ktoré podnik v priebehu obdobia nesplatil, iné ako pôžičky a úvery prijaté konkrétne s cieľom získať kvalifikovateľný majetok. Suma kapitalizovaných nákladov na prijaté úvery a pôžičky v priebehu obdobia by nemala presiahnuť sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli počas obdobia.

18. V niektorých prípadoch je vhodné zahnúť všetky úvery a pôžičky materského podniku a jeho dcérskych podnikov pri výpočte váženého aritmetického priemeru nákladov na prijaté úvery a pôžičky; v iných prípadoch je vhodnejšie použiť pre každý dcérsky podnik vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré súvisia s jeho vlastnými úvermi a pôžičkami.

Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného majetku nad uhraditeľnou sumou

19. Ak účtovná hodnota alebo očakávaná konečná obstarávacia cena kvalifikovateľného majetku prevýši jeho uhraditeľnú sumu alebo čistú realizačnú hodnotu, zníži sa účtovná hodnota alebo sa odpíše v súlade s požiadavkami iných medzinárodných účtovných štandardov. Za určitých okolností sa suma zníženia hodnoty alebo odpísania stanoví v súlade s týmito inými medzinárodnými účtovnými štandardami.

Začiatok kapitalizácie

20. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala začať, ak:

a) vznikli výdavky na nehnuteľnosti;

b) vznikli náklady na prijaté úvery a pôžičky; a

c) sa uskutočňujú činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností pre jeho zamýšľané použitie alebo predaj.

21. Výdavky na kvalifikovateľný majetok zahŕňajú len tie výdavky, ktorých výsledkom boli platby peniazmi, prevody iného nehnuteľností, alebo prevzatie úročených záväzkov. Výdavky sú znížené o všetky postupne platby a dotácie, ktoré súvisia s majetkom (pozri IAS 20, Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci). Priemerná účtovná hodnota nehnuteľností počas obdobia, ktorá zahŕňa kapitalizované náklady na prijaté úvery a pôžičky z predchádzajúcich období, je spravidla primeranou aproximáciou výdavkov, na ktoré sa v danom období používa miera kapitalizácie.

22. Činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností pre jeho zamýšľané použitie alebo predaj obsahujú viac ako fyzické zhotovenie nehnuteľností. 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 držanie nehnuteľností, keď sa neuskutočňuje žiadna výroba alebo vývoj, ktoré menia stav nehnuteľností. 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 však vzniknú, pokiaľ je pozemok, ktorý sa získal na stavebné účely, držaný bez akejkoľvek súvisiacej vývojovej činnosti, nespĺňajú podmienky pre kapitalizáciu.

▼B

Prerušenie kapitalizácie

23. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala prerušiť počas predlžených období, v ktorých sa aktívny vývoj prerušil.

24. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu vzniknúť počas predĺženého obdobia, v ktorom sú činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností na jeho zamýšľané používanie alebo predaj prerušené. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky však nie je zvyčajne prerušená počas obdobia, keď sa vykonáva značná technická a administratívna práca. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa tiež nepreruší, ak je dočasné omeškanie prác nevyhnutnou súčasťou procesu prípravy nehnuteľností na jeho zamýšľané používanie alebo predaj. Napr. kapitalizácia pokračuje v priebehu predĺženého obdobia potrebného na dozretie zásob alebo predĺženého obdobia, počas ktorého vysoká hladina vody bráni zhotoveniu mosta, pokiaľ je takáto vysoká hladina vody bežná počas obdobia zhotovovania v príslušnej geografickej oblasti.

Ukončenie kapitalizácie

25. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala ukončiť, keď sú v podstate ukončené všetky činnosti nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané používanie alebo predaj.

26. Majetok je zvyčajne pripravený na jeho zamýšľané používanie alebo predaj, keď fyzické zhotovenie nehnuteľností je ukončené, aj keď bežná administratívna práca môže ešte pokračovať. Ak nie sú ukončené len menšie modifikácie uskutočňované podľa požiadaviek kupujúceho alebo používateľa, naznačuje to, že v podstate všetky činnosti sú dokončené.

27. Ak sa zhotovenie kvalifikovateľného majetku ukončuje po častiach a každá časť sa môže používať, zatiaľ čo zhotovovanie pre ostatné častí pokračuje, kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by mala skončiť, keď sú ukončené v podstate všetky činností nevyhnutné na prípravu príslušnej časti na jej zamýšľané používanie alebo predaj.

28. Podnikateľský park, ktorý tvorí niekoľko budov, z ktorých každá sa môže používať samostatne, je príkladom kvalifikovateľného nehnuteľností, ktorého každá časť sa môže samostatne používať, zatiaľ čo pokračuje zhotovovanie ostatných častí. Príkladom kvalifikovateľného majetku, ktoré vyžaduje dokončenie skôr, ako sa akákoľvek jeho časť môže používať samostatne, je priemyselná továreň, ktorá zahŕňa niekoľko procesov vykonávaných následne na rôznych častiach zariadenia v rámci rovnakého miesta, ako je oceliareň.

ZVEREJŇOVANIE

29. Účtovná závierka by mala zverejňovať:

a) účtovné zásady prijaté pre náklady na prijaté úvery a pôžičky;

b) sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky kapitalizovaných v priebehu obdobia; a

c) mieru kapitalizácie použitú na určenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky určených na kapitalizáciu.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

▼M5

30. Ak prijatie tohto štandardu zakladá zmenu v účtovnej metóde, jednotke sa odporúča upraviť svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby. Alternatívne môže jednotka kapitalizovať len tie náklady na prijaté pôžičky a úvery, ktoré vznikli po dátume účinnosti tohto štandardu, a ktoré spĺňajú kritériá pre kapitalizáciu.

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

31. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1995 alebo neskôr.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 24

Zverejnenie spriaznených osôb

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-4

▼M5

Účel zverejnenia spriaznených osôb	5-8
Definície	9-11
Zverejňovanie	12-22
Dátum účinnosti	23
Stiahnutie IAS 24 (prepracovaný, z roku 1994)	24

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 24 (prepracovaný z roku 1994) *Zverejnenie spriaznených osôb* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby účtovná závierka jednotky obsahovala zverejnenia nevyhnutné na zameranie pozornosti na možnosť, že finančná pozícia a zisk alebo strata mohli byť ovplyvnené existenciou spriaznených osôb, transakciami a neuhradenými zostatkami s týmito osobami.

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa uplatňuje pri:***

   (a) ***identifikácii vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami***

   (b) ***identifikácii neuhradených zostatkov medzi jednotkou a jej spriaznenými osobami***

   (c) ***identifikácii okolností v ktorých sa vyžaduje zverejnenie položiek podľa (a) alebo (b),***

   a

   (d) ***rozhodovaní o zverejnení týchto položiek.***

3. ***Tento štandard vyžaduje zverejnenie transakcií a neuhradených zostatkov so spriaznenými osobami v individuálnej účtovnej závierke materskej spoločnosti, spoločníka alebo investora prezentovanej v súlade s IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky.***

4. Transakcie so spriaznenými osobami a neuhradené zostatky s ostatnými jednotkami v skupine sú zverejnené v účtovnej závierke jednotky. Vnútroskupinové transakcie a neuhradené zostatky spriaznených osôb sú eliminované pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky skupiny.

ÚČEL ZVEREJNENIA SPRIAZNENÝCH OSÔB

5. Vzťahy spriaznených osôb sú bežnou črtou obchodu a podnikania. Napríklad jednotky často vykonávajú časť svojich činností prostredníctvom dcérskych spoločností, spoločných podnikov a pridružených podnikov. Za týchto okolností má jednotka možnosť ovplyvňovať finančné a prevádzkové zámery investovaného podniku prostredníctvom kontroly, spoločnej kontroly alebo významného vplyvu.

6. Vzťahy spriaznených osôb môžu mať vplyv na zisk alebo stratu a finančnú pozíciu jednotky. Spriaznené osoby sa môžu zapojiť do transakcií, do ktorých by sa nezapojili nespriaznené osoby. Napríklad jednotka, ktorá predáva tovar svojej materskej spoločnosti za obstarávaciu cenu, by nepredávala za takýchto podmienok inému zákazníkovi. Transakcie medzi spriaznenými osobami sa tiež nemusia uskutočňovať v rovnakých objemoch ako medzi nespriaznenými osobami.

7. Zisk alebo strata a finančná pozícia jednotky môže byť ovplyvnená vzťahom spriaznenej osoby, aj keď sa transakcie so spriaznenými osobami nevyskytnú. Samotná existencia vzťahu môže byť dostatočná na to, aby ovplyvnila transakcie jednotky s inými stranami. Napríklad dcérska spoločnosť môže ukončiť vzťahy s obchodným partnerom, ak materská spoločnosť získa sesterskú spoločnosť vykonávajúcu rovnakú činnosť ako predchádzajúci obchodný partner. Podobne sa môže jedna strana zdržať jednania z dôvodu významného vplyvu inej osoby – napríklad dcérskej spoločnosti môže materská spoločnosť nariadiť, aby sa nezaoberala výskumom a vývojom.

8. Z týchto dôvodov môže znalosť transakcií, neuhradených zostatkov a vzťahov spriaznených osôb ovplyvniť hodnotenie činností jednotky používateľmi účtovnej závierky, vrátane posúdenia rizík a príležitostí, ktorým jednotka čelí.

DEFINÍCIE

9. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

▼M5

Spriaznená osoba Osoba je spriaznená s jednotkou, ak

(a) ***priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých prostredníkov osoba***

(i) ***kontroluje alebo je kontrolovaná, alebo je pod spoločnou kontrolou jednotky (vrátane materských spoločností, dcérskych spoločností a sesterských spoločností);***

(ii) ***má podiel v jednotke, ktorý jej umožňuje významný vplyv na jednotku;***

alebo

(iii) ***má spoločnú kontrolu nad jednotkou;***

(b) ***osoba je pridruženým podnikom (ako je definovaný v IAS 28 Investície do pridružených podnikov) jednotky;***

(c) ***osoba je spoločným podnikom, v ktorom je jednotka spoločníkom (pozri IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní);***

(d) ***osoba je členom kľúčového riadiaceho personálu jednotky alebo jej materskej spoločnosti;***

(e) ***osoba je blízkym členom rodiny niektorého jednotlivca uvedeného v (a) alebo (d);***

(f) ***osoba je jednotkou, ktorá je kontrolovaná, spoločne kontrolovaná alebo pod významným vplyvom, alebo v ktorej významné hlasovacie práva má, priamo alebo nepriamo, akýkoľvek jednotlivec uvedený v (d) alebo (e);***

alebo

(g) ***osoba je programom požitkov po skončení zamestnania pre zamestnancov jednotky alebo akejkoľvek jednotky, ktorá je spriaznenou osobou jednotky.***

Transakcia so spriaznenými osobami je prevod zdrojov, služieb alebo záväzkov medzi spriaznenými osobami bez ohľadu na to, či sa účtuje cena.

Blízki členovia rodiny jednotlivca sú tí, od ktorých sa môže očakávať, že ovplyvnia alebo budú ovplyvnení týmto jednotlivcom pri ich aktivitách s jednotkou. Môžu k nim patriť:

(a) ***druh alebo družka a deti jednotlivca;***

(b) ***deti druha alebo družky jednotlivca;***

(c) ***osoby závislé na jednotlivcovi alebo druhovi alebo družke jednotlivca.***

Kompenzácia zahŕňa všetky zamestnanecké požitky (ako sú definované v IAS 19 Zamestnanecké požitky) vrátane zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IFRS 2 Platba na základe akcie. Zamestnaneckými požitkami sú všetky formy kompenzácie platené, splatné alebo poskytnuté jednotkou alebo v mene jednotky výmenou za služby poskytnuté jednotke. Zahŕňa tiež takúto kompenzáciu platenú v mene materskej jednotky vo vzťahu k jednotke. Kompenzácia zahŕňa:

(a) ***krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platenú ročnú dovolenku a platenú práceneschopnosť, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, auta a bezplatné alebo subvencované tovary alebo služby pre súčasných zamestnancov);***

(b) ***požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, ostatné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;***

(c) ***ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane nároku na voľno pre stálych zamestnancov a nároku na voľno pri nečerpaní voľna počas viacerých období, požitky z dôvodu výročia alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti, aj podiely na zisku, prémie a odložené náhrady, ak sú úplne splatné do 12 mesiacov po skončení daného obdobia;***

(d) ***požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru;***

a

(e) ***platba na základe akcie.***

Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery jednotky na účely získania úžitkov z jej činností.

Spoločná kontrola je zmluvne odsúhlasené podieľanie sa na spoločnej kontrole hospodárskej činnosti.

▼M5

Kľúčový riadiaci personál predstavuje osoby, ktoré majú právomoc a zodpovednosť za plánovanie, riadenie a kontrolu činností jednotky priamo alebo nepriamo, vrátane všetkých riaditeľov (výkonných alebo iných) tejto jednotky.

Významný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch jednotky, ale nie je to kontrola týchto zámerov. Významný vplyv možno získať vlastníctvom akcií, stanovami alebo dohodou.

10. Pri posudzovaní každého možného vzťahu spriaznenej osoby je pozornosť upriamená na podstatu vzťahu a nielen na právnu formu.

11. V kontexte tohto štandardu nemusia nevyhnutne byť spriaznenými osobami:

(a) dve jednotky iba preto, že majú spoločného riaditeľa alebo iného člena kľúčového riadiaceho personálu, napriek (d) a (f) v definícii spriaznenej osoby.

(b) dvaja spoločníci iba preto, že zdieľajú spoločnú kontrolu nad spoločným podnikom.

(c) (i) poskytovatelia finančných prostriedkov,

(ii) obchodné zväzy,

(iii) verejnoprospešné podniky,

a

(iv) ministerstvá a agentúry,

iba na základe bežných kontaktov s jednotkou (hoci môžu ovplyvňovať slobodu činov jednotky alebo sa zúčastňovať na jej rozhodovacom procese);

a

(d) jednotlivý zákazník, dodávateľ, majiteľ licencie, distribútor alebo obchodný zástupca, s ktorým jednotka realizuje významný objem obchodu len na základe výslednej hospodárskej závislosti.

ZVEREJŇOVANIE

12. ***Vzťahy medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami sa zverejnia bez ohľadu na to, či došlo k transakciám medzi týmito spriaznenými osobami. Jednotka zverejní názov materskej spoločnosti jednotky, a ak je odlišný, aj názov rozhodnej kontrolujúcej strany. Ak materská spoločnosť jednotky ani rozhodná kontrolujúca strana nezostavuje účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti, zverejní sa názov najbližšej vyššej materskej spoločnosti.***

13. Aby mali používatelia účtovnej závierky možnosť vytvoriť si názor o účinkoch vzťahov spriaznených osôb na jednotku, je vhodné tam, kde existuje kontrola, zverejniť vzťah spriaznených osôb, bez ohľadu na to, či medzi spriaznenými osobami došlo k transakciám.

14. Identifikácia vzťahov spriaznených osôb medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami je v doplnení požiadaviek na zverejnenie v IAS 27, IAS 28 a IAS 31, ktoré vyžadujú vhodný zoznam a opis významných investícií do dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločne kontrolovaných jednotiek.

15. Keď ani materská spoločnosť jednotky ani rozhodná kontrolujúca strana nezostavuje účtovnú závierku, ktorá je sprístupnená pre verejnosť, jednotka zverejní názov najbližšej vyššej materskej spoločnosti, ktorá ju zostavuje. Najbližšia vyššia materská spoločnosť je prvá materská spoločnosť v skupine nad priamou materskou spoločnosťou, ktorá zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú pre verejnosť.

16. ***Jednotka zverejní kompenzácie kľúčového riadiaceho personálu v súhrne a osobitne pre každú z nasledujúcich kategórií:***

(a) ***krátkodobé zamestnanecké požitky;***

(b) ***požitky po skončení zamestnania;***

(c) ***ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky;***

(d) ***požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru;***

a

(e) ***platba na základe akcie.***

17. ***Ak došlo k transakciám medzi spriaznenými osobami, jednotka zverejní podstatu vzťahov spriaznených osôb, ako aj informácie o transakciách a neuhradených zostatkoch nevyhnutných na pochopenie potenciálneho***

▼M5

účinku vzťahu na účtovnú závierku. Tieto požiadavky na zverejnenie sú v doplnení požiadaviek v odseku 16 na zverejnenie kompenzácií kľúčového riadiaceho personálu. Zverejnenia obsahujú minimálne:

(a) ***sumu transakcií;***

(b) ***sumu neuhradených zostatkov a:***

(i) ***ich termíny a podmienky, vrátane ich zabezpečenia a podstatu odmeny poskytnutej pri vysporiadaní záväzku;***

a

(ii) ***detaily o všetkých vystavených a prijatých zárukách;***

(c) ***rezervy na pochybné pohľadávky súvisiace so sumou neuhradených zostatkov;***

a

(d) ***náklady vykázané za dané obdobie vo vzťahu k nedobytným alebo pochybným pohľadávkam splatným od spriaznených osôb.***

18. ***Zverejnenia požadované v odseku 17 sa vykonajú osobitne pre každú z nasledujúcich kategórií:***

(a) ***materská spoločnosť;***

(b) ***jednotky so spoločnou kontrolou alebo významným vplyvom na jednotku;***

(c) ***dcérske spoločnosti;***

(d) ***pridružené podniky;***

(e) ***spoločné podniky, v ktorých je jednotka spoločníkom;***

(f) ***kľúčový riadiaci personál jednotky alebo jej materskej spoločnosti;***

a

(g) ***iné spriaznené osoby.***

19. Klasifikácia záväzkov a pohľadávok voči spriazneným osobám v rôznych kategóriách podľa požiadaviek v odseku 18 je rozšírením požiadaviek na zverejnenie v IAS 1,*Prezentácia účtovnej závierky,* pre informácie prezentované v súvahe alebo v poznámkach. Kategórie sú rozšírené, aby umožnili ucelenejšiu analýzu zostatkov spriaznených osôb a platia pre transakcie so spriaznenými osobami.

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

(a) nákupy alebo predaje výrobkov (hotových alebo nedokončených);

(b) nákupy alebo predaje nehnuteľností a iného majetku;

(c) poskytovanie alebo prijímanie služieb;

(d) lízing;

(e) prevody výskumu a vývoja;

(f) prevody podľa licenčných dohôd;

(g) prevody podľa finančných dohôd (vrátane pôžičiek a majetkových príspevkov v hotovosti alebo v naturáliách);

(h) poskytovanie záruk a kolaterálov;

a

(i) vyrovnanie záväzkov v mene jednotky alebo jednotkou v mene tretej osoby.

▼M10

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

▼M5

21. Zverejnenia, že transakcie so spriaznenými osobami boli uskutočnené za rovnakých podmienok ako prevládajú pri nezávislých transakciách sa vykonajú iba vtedy, ak je možné takéto podmienky dokázať.

22. ***Položky podobnej podstaty sa môžu zverejniť v súhrne okrem prípadu, keď je potrebné jednotlivé zverejnenie na pochopenie účinkov transakcií so spriaznenými osobami na účtovnú závierku jednotky.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

23. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

▼M5

STIAHNUTIE IAS 24 (PREPRACOVANÝ, Z ROKU 1994)

24. Tento štandard nahrádza IAS 24 *Zverejnenie spriaznených osôb* (prepracovaný, z roku 1994).

▼M5

PRÍLOHA

Zmena IAS 30

Zmena v tejto prílohe sa vzťahuje na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahuje sa táto zmena na toto skoršie obdobie.

A1. V IAS 30 *Zverejnenia v účtovnej závierke bánk a podobných finančných inštitúcií* sa znenie odseku 58 mení nasledovne:

58. Ak banka uskutočnila transakcie so spriaznenými osobami, je vhodné zverejniť podstatu vzťahov spriaznených osôb, ako aj informácie o transakciách a neuhradených zostatkoch nevyhnutných na pochopenie potenciálneho účinku vzťahu na účtovnú závierku banky. Zverejnenia sa vykonajú v súlade s IAS 24 a obsahujú zverejnenia týkajúce sa zámerov banky na úverovanie spriaznených osôb a vo vzťahu k transakciám so spriaznenými osobami sumu zahrnutú do:

(a) …

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 26

(PREPRACOVANÝ 1994)

Účtovanie a vykazovanie penzijných programov

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard, ktorý pôvodne schválilo predsedníctvo v júni 1986. Je prezentovaný v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a nasledujúcich rokoch. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

OBSAH

	Odseky
Rozsah	228
Definície	229
Programy so stanovenými príspevkami	229
Programy so stanovenými požitkami	230
Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov	231
Frekvencia poistno-matematických ocenení	232
Obsah správy	232
Všetky programy	233
Ocenenie majetku programu	233
Zverejňovanie	233
Dátum účinnosti	234

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať v správach penzijných programov, kde sa takéto správy zostavujú.

2. Penzijné programy sa niekedy označujú rozličnými inými názvami, ako sú „penzijné schémy", „dôchodkové schémy" alebo „schémy podpory v starobe". Tento štandard považuje penzijný program za vykazujúci subjekt, oddelený od zamestnávateľov účastníkov programu. Všetky ostatné medzinárodné účtovné štandardy platia na správy penzijných programov s výnimkou prípadov, ak ich tento štandard nahrádza.

3. Tento štandard sa zaoberá účtovaním a vykazovaním programu všetkých účastníkov ako skupiny. Nezaoberá sa správami pre jednotlivých účastníkov o ich penzijných právach.

4. IAS 19, Zamestnanecké požitky, sa týka určenia obstarávacej ceny penzijných požitkov v účtovných závierkach zamestnávateľov, ktorý majú programy. Teda tento štandard dopĺňa IAS 19.

▼B

5. Penzijné programy môžu predstavovať programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami. Mnohé požadujú vytvorenie oddelených fondov, ktoré môžu alebo nemusia mať samostatnú právnu subjektivitu a môžu alebo nemusia mať správcov, ktorým sú platené príspevky, a z ktorých sú penzijné požitky vyplácané. Tento štandard sa používa bez ohľadu na to, či takýto fond je vytvorený a bez ohľadu na to, či tam správcovia sú.

6. Penzijné programy s majetkom investovaným u poistných spoločností sú predmetom rovnakých požiadaviek účtovníctva a finančného zabezpečenia ako investície formou súkromných dohôd. Preto sa na penzijné programy vzťahuje tento štandard, ak zmluva s poistnou spoločnosťou nie je na meno konkrétneho účastníka alebo skupinu účastníkov a penzijný záväzok nie je výhradne zodpovednosťou poistnej spoločnosti.

7. Tento štandard sa nezaoberá s inými formami zamestnaneckých požitkov ako sú odškodné pri ukončení zamestnania, odložené kompenzačné dohody, nároky na voľno pre stálych zamestnancov, programy zvláštneho skoršieho odchodu do dôchodku, alebo nadbytočné programy, zdravotné a sociálne programy alebo programy prémií. Zmluvy typu štátneho dôchodkového zabezpečenia sú tiež vylúčené z rozsahu tohto štandardu.

DEFINÍCIE

8. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Penzijné programy sú dohody, pomocou ktorých podnik poskytuje požitky pre svojich zamestnancov pri alebo po ukončení služby (buď vo forme ročného príjmu alebo ako paušálnu sumu), keď takéto požitky alebo zamestnávateľove príspevky k nim možno pred odchodom určiť alebo odhadnúť z podmienok dokumentu alebo z praxe podniku.

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 príspevku.

Programy so stanovenými požitkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplatiť, ako penzijné požitky sú určené odkazom na vzorec, ktorý je obyčajne založený na zárobkoch zamestnancov a/alebo na rokoch služby.

Finančné zaistenie je prevod majetku subjektu (fondu) oddelenému od zamestnávateľovho podniku na splnenie budúcich záväzkov úhrady penzijných požitkov.

Na účely tohto štandardu sa tiež používajú tieto pojmy:

Účastníci sú členovia penzijného programu a iní, ktorí majú podľa programu nárok na požitky.

Čistý majetok dostupný pre požitky je majetok programu mínus záväzky iné ako poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov.

Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov je súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom existujúcim a minulým zamestnancom, priraditeľná k už poskytnutej službe.

Oprávnené požitky sú požitky, na ktoré podľa podmienok penzijného programu, práva nie sú podmienené pokračujúcim zamestnaním.

9. Niektoré penzijné programy majú ručiteľov iných ako zamestnávateľov, tento štandard platí tiež na správy takýchto programov.

10. Väčšina penzijných programov je založená na formálnych dohodách. Niektoré programy sú neformálne, ale nadobudli stupeň záväzku ako výsledok praxe zavedenej zamestnávateľom. Hoci niektoré programy povoľujú zamestnávateľom obmedziť ich záväzky podľa programov, je obvykle obtiažne pre zamestnávateľa program zrušiť, ak si chce udržať zamestnancov. Rovnaký základ účtovania a vykazovania platí pre neformálny program ako pre formálny program.

11. Mnohé programy penzijných požitkov poskytujú pre stanovenie oddelených fondov, do ktorých sú platené príspevky, a z ktorých sú vyplácané požitky. Takéto fondy môžu byť spravované stranami, ktoré jednajú nezávisle pri riadení majetku fondu. Tieto strany sú v niektorých krajinách nazývané správcami. Výraz správca je používaný v tomto štandarde na opísanie takýchto strán, bez ohľadu na to, či správa nehnuteľností bola ustanovená.

12. Penzijné programy sú bežne opísané, buď ako programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami, pričom každý má svoje vlastné zreteľné znaky. Občas existujú programy, ktoré majú oba znaky. Takéto hybridné programy sa na účely tohto štandardu považujú za programy so stanovenými požitkami.

▼B

PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

13. Správa programu so stanovenými príspevkami by mala obsahovať výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a opis zásady finančného zaistenia.

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. Záväzok zamestnávateľa sa obvykle vyrovná príspevkami do fondu. Normálne sa nevyžaduje Rada poistného matematika, hoci sa takáto Rada niekedy používa 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 priamo ovplyvňujú 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 uspokojivé pôsobenie programu.

16. Cieľom vykazovania programom so stanovenými príspevkami je periodicky poskytovať informácie o programe a výnosnosti jeho investícií. Tento cieľ sa obvykle dosiahne poskytovaním správy, v ktorej bude nasledovné:

    a) opis významných činností za obdobie a účinok každej zmeny súvisiacej s programom a jeho členstvom, vzťahy a podmienky;

    b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výnosnosť za obdobie a finančnú situáciu programu ku koncu obdobia; a

    c) opis investičných zásad.

PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

17. Správa o programe so stanovenými požitkami by mala obsahovať buď:

    a) výkaz, ktorý uvádza:

        i) čistý majetok dostupný pre požitky;

        ii) poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov, rozlišujúcu medzi oprávnenými požitkami a neoprávnenými požitkami; a

        iii) výsledný prebytok alebo deficit; alebo

    b) výkaz čistých majetku dostupných pre požitky zahrňujúci buď:

        i) poznámku zverejňujúcu poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov, rozlišujúcu medzi oprávnenými požitkami a neoprávnenými požitkami; alebo

        ii) odkaz na informácie v sprievodnej poistno-matematickej správe.

    Ak poistno-matematické ocenenie nebolo zostavené k dátumu správy, ako základňa sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejnení.

18. Na účely odseku 17, poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov, by mala byť založená na požitkoch sľúbených podľa podmienok programu na doposiaľ poskytnutú službu s použitím, buď súčasných platových hladín alebo projektovaných platových hladín so zverejnením použitej základne. Účinok každej zmeny v poistno-matematických predpokladoch, ktorá mala významný vplyv na poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov, sa tiež zverejní.

19. Správa by mala obsahovať vzťah medzi poistno-matematickou súčasnou hodnotou sľúbených penzijných požitkov a čistým majetkom dostupnými pre požitky, a zásadu pre finančné zaistenie sľúbených požitkov.

20. Podľa programu so stanovenými požitkami, platba sľúbených penzijných požitkov závisí od finančnej situácie programu a schopnosti prispievateľa platiť budúce príspevky do programu, ako aj na investičnej výnosnosti a prevádzkovej účinnosti programu.

21. Program so stanovenými požitkami potrebuje periodickú radu poistného matematika, aby určil finančný stav programu, preskúmal predpoklady a odporučil budúce príspevkové hladiny.

22. Cieľom vykazovania programom so stanovenými požitkami je periodicky poskytovať informácie o finančných zdrojoch a činnostiach programu, ktoré sú užitočné pri stanovovaní vzťahov medzi akumuláciou zdrojov a plánovanými požitkami počas obdobia. Tento účel je obyčajne dosiahnutý poskytovaním správy, ktorá zahŕňa:

    a) opis významných činností za obdobie a účinok každej zmeny súvisiacej s programom, a jeho členstvo a vzťahy a podmienky;

▼B

b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výnosnosť za obdobie a finančnú situáciu programu ku koncu obdobia;

c) účtovné informácie, buď ako časť výkazov alebo spôsobom oddelenej správy; a

d) opis investičných zásad.

Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených 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 penzie účastníkov.

24. Dôvody na prijatie metódy súčasného platu zahŕňajú:

a) poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov, čo je súhrn súm súčasne priraditeľných každému účastníkovi v programe, môže sa vypočítať objektívnejšie ako projektované platové úrovne, pretože vyžaduje menej predpokladov;

b) zvýšenia v požitkoch priraditeľných k zvýšeniu platu sa stanú povinnosťou programu v dobe zvýšenia platu; a

c) sumu poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov použitím súčasnej platovej úrovne, ktorá je vo všeobecnosti bližšie spojená so splatnou sumou v prípade ukončenia alebo prerušenia programu.

25. Dôvody na prijatie metódy projektovaného platu zahŕňajú:

a) finančné informácie, ktoré by sa mali zostaviť na základe nepretržitosti pokračovania v činnosti v podniku, bez ohľadu na predpoklady a odhady, ktoré sa musia urobiť;

b) podľa definitívne vyplatených programov, že požitky sú určené v závislosti k platom v čase alebo blízko dátumu odchodu do dôchodku, preto sa musia projektovať platy, hladiny príspevkov a miery návratnosti; a

c) zanedbanie zahnutia platovej projekcie, keď je väčšina finančného zaistenia založená na platových projekciách, môže mať za následok vykazovanie zdanlivého nadhodnotenia, keď program nie je nadhodnotený, alebo vykazovanie adekvátneho finančného zaistenia, keď je program podhodnotený.

26. Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov založená na súčasných platoch je zverejnená v správe programu, aby naznačila záväzok na zarobené požitky k dátumu správy. Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov založená na projektovaných platoch sa zverejní, aby naznačila veľkosť potencionálneho záväzku na základe nepretržitosti pokračovania v činnosti v podniku, ktorý je vo všeobecnosti základom pre finančné zaistenie. Okrem zverejnenia poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov je potrebné poskytnúť dostatočné vysvetlenie tak, aby jasne naznačilo kontext, v ktorom by sa mala poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov chápať. Takéto vysvetlenie môže byť vo forme informácií o adekvátnosti plánovaného budúceho finančného zaistenia a zásady finančného zaistenia založenej na platových projekciách. Toto môže byť zahrnuté vo finančných informáciách alebo v správe poistného matematika.

Frekvencia poistno-matematických ocenení

27. V mnohých krajinách sa poistno-matematické ocenenia nerobia častejšie ako každé tri roky. Ak poistno-matematické ocenenie nebolo pripravené k dátumu, ku ktorému sa zostavuje súvaha, ako základňa sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

Obsah správy

28. Pre programy so stanovenými požitkami, sú informácie prezentované v jednom z týchto formátov, ktoré odrážajú rozdielne praktiky v zverejnení a prezentácii poistno-matematických informácií:

a) výkaz je zahrnutý do správy, ktorá uvádza čistý majetok dostupný pre požitky, poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov a výsledný prebytok alebo deficit. Správa programu tiež obsahuje výkazy zmien v čistom majetku dostupných pre požitky a zmeny v poistno-matematickej súčasnej hodnote sľúbených penzijných požitkov. Správa môže zahŕňať oddelenú správu poistného matematika, ktorá podporuje poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov;

b) správu, ktorá zahŕňa výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky. Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov je

▼B

zverejnená v poznámkach k výkazom. Správa môže tiež zahŕňať správu od poistného matematika, ktorá podporuje poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov; a

c) správu, ktorá zahŕňa výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky s poistno-matematickou súčasnou hodnotou sľúbených penzijných požitkov, ktorá je obsiahnutá v oddelenej účtovnej správe.

V každom formáte správu správcov charakteru manažmentu alebo správu dozornej rady a investičnú správu môžu tiež sprevádzať výkazy.

29. Priaznivci formátov opísaných v odsekoch 28 písm. a) a 28 písm. b) veria, že kvantifikácia sľúbených penzijných požitkov a iné informácie poskytnuté podľa týchto prístupov pomáhajú používateľom stanoviť súčasný stav programu a pravdepodobnosť, že záväzky budú uspokojované. Veria tiež, že finančné správy by mali byť kompletné samé o sebe, a nemali by sa spoliehať na sprievodné výkazy. Niektorí však veria, že formát opísaný v odseku 28 písm. a) by mohol budiť dojem, že existuje záväzok, zatiaľ čo poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov nemá podľa ich názoru všetky charakteristiky záväzku.

30. Tí, ktorí uprednostňujú formát opísaný v odseku 28 písm. c) veria, že poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov by nemala byť zahrnutá do výkazu čistých majetku dostupných pre požitky ako pri formáte opísanom v odseku 28 písm. a) alebo dokonca by nemala byť zverejnená v poznámke ako pri 28 písm. b), pretože bude priamo porovnávaná s majetkom programu, a takéto porovnanie nemusí byť platné. Tvrdia, že poistní matematici neporovnávajú nutne poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov s trhovými hodnotami investícií, ale môžu namiesto toho stanoviť súčasnú hodnotu peňažných tokov očakávaných z investícií. Preto, priaznivci tohto formátu veria, že je nepravdepodobné, aby takéto porovnanie odrážalo celkové stanovenie programu poistným matematikom, a že stanovenie môže byť zle porozumené. Niektorí tiež veria, že bez ohľadu na to, či sú kvantifikované informácie o sľúbených penzijných požitkoch, by mali byť obsiahnuté výhradne v oddelenej účtovnej správe, kde je možné poskytnúť riadne vysvetlenie.

31. Tento štandard akceptuje názory v prospech povolenia zverejnenia informácií týkajúcich sa sľúbených penzijných požitkov v oddelenej účtovnej správe. Odmieta argumenty proti kvantifikácii poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov. Preto formáty opísané v odsekoch 28 písm. a) a 28 písm. b) sú podľa tohto štandardu považované za prijateľné, že formát je opísaný v odseku 28 písm. c) tak dlho ako finančné informácie obsahujú odkaz na účtovnú správu a je ňou sprevádzaný, a táto správa zahŕňa poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov.

VŠETKY PROGRAMY

Ocenenie majetku programu

32. Investície penzijného programu by sa mali viesť v objektívnej hodnote. V prípade obchodovateľných cenných papierov je objektívna hodnota zhodná s trhovou hodnotou. Kde sú dodržané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad objektívnej hodnoty, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila objektívna hodnota.

33. V prípade obchodovateľných cenných papierov je objektívna hodnota trhovou hodnotou, pretože sa to považuje za najužitočnejšie oceňovanie cenných papierov k dátumu správy a investičnej výnosnosti za obdobie. Tie cenné papiere, ktoré majú pevnú výkupnú hodnotu a ktoré boli nadobudnuté, aby zrovnali záväzky programu alebo jeho špecifické časti, môžu byť uvedené v sumách založených na ich konečnej výkupnej hodnote za predpokladu konštantnej miery návratnosti do splatnosti. Kde sú dodržané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad objektívnej hodnoty, ako je celkové vlastníctvo podniku, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila objektívna hodnota. Do rozsahu, v ktorom sú investície uvedené v sumách iných, ako je trhová hodnota alebo objektívna hodnota, objektívna hodnota sa vo všeobecnosti zverejní. Majetok použitý pri aktivitách fondu sa zaúčtujú v súlade s platnými medzinárodnými účtovnými štandardmi.

Zverejňovanie

34. Správa penzijného programu, či už so stanovenými požitkami, alebo so stanovenými príspevkami, by mala tiež obsahovať:

a) výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky;

b) súhrn významných účtovných zásad; a

c) opis programu a účinok všetkých zmien v programe počas obdobia.

▼B

35. Správy vypracované penzijnými programami prípadne zahŕňajú:

a) výkaz čistých majetku dostupných pre požitky zverejňujúci:

i) vhodne klasifikovaný majetok ku koncu obdobia;

ii) základ ocenenia majetku;

iii) podrobnosti každej jednotlivej investície presahujúcej buď 5 % čistých majetku dostupných pre požitky alebo 5 % každého druhu alebo typu cenného papiera;

iv) podrobnosti každej investície do zamestnávateľa;

v) záväzky iné ako poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov;

b) výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky ukazujúci:

i) príspevky zamestnávateľa;

ii) príspevky zamestnanca;

iii) investičný výnos ako sú úroky a dividendy;

iv) iný výnos;

v) požitky zaplatené alebo splatné (analyzované, napríklad ako penzijné, úmrtné požitky a požitky v práceneschopnosti a paušálne platby);

vi) správne 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 finančného zaistenia;

d) pre programy so stanovenými požitkami, poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov (ktorá môže rozlišovať medzi oprávnenými a neoprávnenými požitkami) založená na požitkoch sľúbených podľa podmienok programu, na doposiaľ poskytnutej službe a s použitím, buď súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní; tieto informácie môžu byť zahnuté v sprievodnej účtovnej správe, ktorá by mala byť čítaná v spojení so súvisiacimi finančnými informáciami; a

e) pre programy so stanovenými požitkami, opis podstatných použitých poistno-matematických predpokladov a metóda použitá na výpočet poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov.

36. Správa penzijného programu obsahuje opis programu, buď ako finančné informácie alebo samostatnú správu. Môže obsahovať:

a) mená zúčastnených zamestnávateľov a skupín zamestnancov;

b) počet účastníkov, ktorí prijímajú požitky a počet iných účastníkov, klasifikované ako primerané;

c) typ programu – program so stanovenými príspevkami alebo so stanovenými požitkami;

d) oznámenie, či účastníci prispievajú do programu;

e) opis penzijných požitkov sľúbených účastníkom;

f) opis všetkých podmienok ukončenia programu; a

g) zmeny v položkách a) až f) počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa.

Nie je neobvyklé odkazovať sa na iné dokumenty, ktoré sú používateľom pohotovo k dispozícii, a v ktorých je program opísaný, a v správe zahrnúť len informácie o následných zmenách.

DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky penzijných programov zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1988.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 27

Konsolidované a individuálne účtovné závierky

OBSAH

	Odsek
Rozsah	1-3
Definície	4-8
Prezentácia konsolidovanej účtovnej závierky	9-11
Rozsah konsolidovanej účtovnej závierky	12-21
Postupy konsolidácie	22-36
Účtovanie investícií do dcérskych spoločností, spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov v individuálnych účtovných závierkach	37-39
Zverejňovanie	40-42
Dátum účinnosti	43
Stiahnutie existujúcich dokumentov	44-45

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 27 (revidovaný z roku 2000) *Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie finančných investícií do dcérskych spoločnosti* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

ROZSAH

1. ***Tento štandard sa uplatňuje pri príprave a prezentácii konsolidovanej účtovnej závierky pre skupinu jednotiek pod kontrolou materskej spoločnosti.***

2. Tento štandard sa nezaoberá metódami účtovania podnikových kombinácií a ich vplyvov na konsolidáciu, vrátane goodwill, ktorý vzniká pri podnikových kombináciách (pozri IAS 22 *Podnikové kombinácie*).

3. ***Tento štandard sa uplatňuje aj na účtovanie investícií do dcérskych spoločností, spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov, keď sa jednotka rozhodne alebo je, podľa lokálnych právnych predpisov, povinná prezentovať individuálnu účtovnú závierku.***

DEFINÍCIE

4. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka skupiny prezentovaná ako účtovná závierka jedinej ekonomickej jednotky.

Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery jednotky za účelom získania úžitkov z jej činností.

Metóda nákladov je metóda účtovania investície, pomocou ktorej sa investícia vykáže v nákladoch. Investor vykazuje výnos z investície len v tom rozsahu, v akom prijíma rozdelenia akumulovaných ziskov investovaného podniku vznikajúcich po dátume akvizície. Prijaté rozdelenia, ktoré prevýšia takéto zisky, sa považujú za splatenie investície a sú vykázané ako zníženie obstarávacej ceny investície.

Skupina je materská spoločnosť a všetky jej dcérske spoločnosti.

Menšinový podiel je tá časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote dcérskej spoločnosti, ktorá prináleží podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosti, vo vlastníctve materskej spoločnosti.

Materská spoločnosť je jednotka, ktorá má jednu alebo viac dcérskych spoločností.

Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoločne kontrolovanej jednotke, v ktorej sú investície účtované na základe priameho podielu na vlastnom imaní, skôr než na základe vykázaných výsledkov a majetku v zostatkovej hodnote investovaného podniku.

Dcérska spoločnosť je jednotka, vrátane neregistrovanej jednotky, akou je partnerstvo, ktorá je kontrolovaná inou jednotkou (známou ako materská spoločnosť).

▼M5

5. Materská alebo dcérska spoločnosť môže byť investorom do pridruženého podniku alebo spoločníkom v spoločne kontrolovanej jednotke. V takýchto prípadoch je konsolidovaná účtovná závierka pripravená a prezentovaná v súlade s týmto štandardom pripravovaná tak, aby bola v súlade aj s IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*.

6. Pre jednotku opísanú v odseku 5 je individuálne účtovná závierka účtovnou závierkou pripravenou a prezentovanou navyše k účtovnej závierke podľa odseku 5. Individuálna účtovná závierka nemusí byť prílohou alebo doplnkom k tejto závierke.

7. Účtovná závierka jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoločne kontrolovanej jednotke, nie je individuálnou účtovnou závierkou.

8. Materská spoločnosť, ktorá je vyňatá v súlade s odsekom 10 z prezentovania konsolidovanej účtovnej závierky, môže prezentovať individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

PREZENTÁCIA KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

9. ***Materská spoločnosť, ktorá nie je materskou spoločnosťou opísanou v odseku 10, prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku, v ktorej konsoliduje svoje investície do dcérskych spoločností, v súlade s týmto štandardom.***

10. ***Materská spoločnosť nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, ak a iba ak:***

(a) ***materská spoločnosť je sama úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej jednotky a jej iných vlastníkov, vrátane toho, že tí, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom a nenamietajú, že materská spoločnosť neprezentuje konsolidovanú účtovnú závierku;***

b) ***dlhové alebo majetkové nástroje materskej spoločnosti nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov);***

(c) ***materská spoločnosť nepodala a ani nie je v procese podávania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely vydania akéhokoľvek druhu nástroja na verejnom trhu;***

a

(d) ***rozhodná alebo akákoľvek ďalšia materská spoločnosť materskej spoločnosti zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania.***

11. Materská spoločnosť, ktorá sa v súlade s odsekom 10 rozhodne neprezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, a prezentuje iba individuálnu účtovnú závierku, koná v súlade s odsekmi 37-42.

ROZSAH KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

12. ***Konsolidovaná účtovná závierka zahŕňa všetky dcérske spoločnosti materskej spoločnosti, okrem tých, ktoré sú uvedené v odseku 16.***

13. Predpokladá sa, že kontrola existuje, ak materská spoločnosť vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako jednu polovicu hlasovacích práv jednotky, pokiaľ sa vo výnimočných prípadoch jasne nepreukáže, že takéto vlastníctvo nezaručuje kontrolu. Kontrola existuje dokonca aj vtedy, ak materská spoločnosť vlastní jednu polovicu alebo menej hlasovacích práv jednotky, ak má: (*)

(a) právomoc nad viac ako jednou polovicou hlasovacích práv na základe zmluvy s inými investormi;

(b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery jednotky podľa stanov alebo zmluvy;

(c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu a daná jednotka je kontrolovaná týmto predstavenstvom alebo orgánom;

alebo

(d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zasadnutiach predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu a daná jednotka je kontrolovaná týmto predstavenstvom alebo orgánom.

(*) * Pozri tiež SIC-12 *Konsolidácia — Jednotky špeciálneho účelu*.

▼M5

14. Jednotka môže vlastniť oprávnenia na akcie, kúpne opcie na akcie, dlhové alebo majetkové nástroje konvertibilné na bežné akcie alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, ak sú na ne uplatňované práva alebo sú konvertované, aby dala jednotke právomoc hlasovať, alebo aby obmedzila právomoc hlasovať v prípade inej strany o finančných alebo prevádzkových zámeroch inej jednotky (potenciálne hlasovacie práva). Existencia a účinok potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú v súčasnosti uplatniteľné alebo konvertibilné, vrátane potenciálnych hlasovacích práv inej jednotky, sa zvažuje pri určovaní toho, či má jednotka právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery inej jednotky. Potenciálne hlasovacie práva nie sú v súčasnosti uplatniteľné alebo konvertibilné, ak sa, napríklad, nemôžu uplatniť alebo konvertovať až do budúceho dátumu alebo pri výskyte budúcej udalosti.

15. Pri posudzovaní, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú ku kontrole, jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dojednaní posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), ktoré ovplyvňujú potenciálne hlasovacie práva, okrem zámeru manažmentu a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať.

16. ***Dcérska spoločnosť je vylúčená z konsolidácie, keď existuje dôkaz, že (a) kontrola je dočasná, pretože dcérska spoločnosť je nadobudnutá a držaná výlučne s úmyslom vyradenia v lehote dvanástich mesiacov od akvizície a (b) manažment aktívne hľadá kupujúceho. Investície do takýchto dcérskych spoločností sú klasifikované ako držané pre obchodovanie a účtované v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.***

17. Keď nie je dcérska spoločnosť, predtým vylúčená z konsolidácie v súlade s odsekom 16, vyradená v lehote dvanástich mesiacov, je konsolidovaná od dátumu akvizície (pozri IAS 22). Účtovnú závierku za obdobie od akvizície je potrebné prehodnotiť.

18. Výnimočne môže jednotka nájsť kupujúceho pre dcérsku spoločnosť vylúčenú z konsolidácie v súlade s odsekom 16, ale nestihne dokončiť predaj v lehote dvanástich mesiacov od akvizície kvôli súhlasom zo strany regulačných orgánov alebo iných. Od jednotky sa nevyžaduje, aby konsolidovala dcérsku spoločnosť, ak k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha prebieha kúpa a nie je dôvod veriť, že nebude ukončená krátko po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha.

19. Dcérska spoločnosť nie je vylúčená z konsolidácie iba preto, že investor je organizácia rizikového kapitálu, vzájomný fond, správna jednotka alebo podobná jednotka.

20. Dcérska spoločnosť nie je vylúčená z konsolidácie z dôvodu odlišnosti jej podnikateľských aktivít v porovnaní s aktivitami iných jednotiek v skupine. Relevantná informácia je poskytnutá konsolidovaním takýchto dcérskych spoločností a zverejnením dodatočných informácií v konsolidovanej účtovnej závierke o odlišnosti podnikateľských aktivít dcérskych spoločností. Napríklad zverejnenia požadované IAS 14 *Vykazovanie segmentu* pomáhajú vysvetliť význam odlišností podnikateľských aktivít v rámci skupiny.

21. Materská spoločnosť stratí kontrolu, keď stratí právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery investovaného podniku, ako aj získavať úžitok z jeho činností. Strata kontroly môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže nastať, napríklad keď sa dcérska spoločnosť dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu. Môže tiež nastať ako výsledok zmluvnej dohody.

POSTUPY KONSOLIDÁCIE

22. Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky jednotka kombinuje účtovnú závierku materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností riadok po riadku spočítaním podobných položiek majetku, záväzkov, vlastného imania, výnosov a nákladov. Aby konsolidovaná účtovná závierka prezentovala finančné informácie o skupine ako finančné informácie o jedinej ekonomickej jednotke, je potrebné uskutočniť nasledujúce kroky:

(a) dochádza k eliminácii účtovnej hodnoty investície materskej spoločnosti v každej dcérskej spoločnosti a podielu materskej spoločnosti na vlastnom imaní každej dcérskej spoločnosti (pozri IAS 22, ktorý opisuje spracovanie vzniknutého goodwill);

(b) sú identifikované menšinové podiely na zisku alebo strate konsolidovaných dcérskych spoločností za obdobie vykazovania;

▼M5

(c) menšinové podiely na majetku v zostatkovej hodnote konsolidovaných dcérskych spoločností sú identifikované oddelene od vlastného imania materskej spoločnosti v nich. Menšinové podiely na majetku v zostatkovej hodnote pozostávajú z:

(i) hodnoty týchto menšinových podielov vypočítanej k dátumu pôvodnej kombinácie v súlade s IAS 22;

a

(ii) menšinového podielu na zmenách vo vlastnom imaní po dátume kombinácie.

23. Keď existujú potenciálne hlasovacie práva, sú podiely na zisku alebo strate a na zmenách vo vlastnom imaní alokované materskej spoločnosti a menšinové podiely určované na základe súčasných vlastníckych podielov a neodrážajú možné uplatnenie alebo konverziu potenciálnych hlasovacích práv.

24. ***Vnútroskupinové zostatky, transakcie, výnosy a náklady sú úplne eliminované.***

25. Vnútroskupinové zostatky a transakcie, vrátane výnosov, nákladov a dividend sú úplne eliminované. Zisky a straty vyplývajúce z vnútroskupinových transakcií, ktoré sú vykázané v majetku, ako sú zásoby a neobežný majetok, sú úplne eliminované. Vnútroskupinové straty môžu naznačovať, že nastalo zníženie hodnoty, ktoré vyžaduje vykázanie v konsolidovanej účtovnej závierke. IAS 12 *Dane z príjmu* platí pre dočasné rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii ziskov a strát vyplývajúcich z vnútroskupinových transakcií.

26. ***Účtovné závierky materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností použité pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky sú pripravované k rovnakému dátumu vykazovania. Ak sú dátumy vykazovania materskej spoločnosti a dcérskej spoločnosti rozdielne, dcérska spoločnosť zostavuje pre potreby konsolidácie dodatočnú účtovnú závierku k rovnakému dátumu ako je účtovná závierka materskej spoločnosti, pokiaľ to nie je prakticky nemožné.***

27. ***Keď je v súlade s odsekom 26 účtovná závierka dcérskej spoločnosti použitá pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky pripravená k inému dátumu vykazovania ako je dátum vykazovania materskej spoločnosti, vykonajú sa úpravy účinkov významných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky materskej spoločnosti. V každom prípade nemá byť rozdiel medzi dátumom vykazovania dcérskej spoločnosti a dátumom vykazovania materskej spoločnosti väčší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel v dátumoch vykazovania majú byť rovnaké od obdobia k obdobiu.***

28. ***Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky sú použité rovnaké účtovné zásady pre podobné transakcie a iné udalosti za podobných okolností.***

29. Ak člen skupiny použije odlišné účtovné zásady než tie, ktoré sú prijaté v konsolidovaných účtovných závierkach pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, je potrebné urobiť vhodné úpravy jeho účtovnej závierky, ak je táto použitá pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky.

30. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke od dátumu akvizície, ako je definované v IAS 22. Výnosy a náklady dcérskej spoločnosti sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke až do dátumu, kedy materská spoločnosť prestane kontrolovať dcérsku spoločnosť. Rozdiel medzi výnosmi z vyradenia dcérskej spoločnosti a jej účtovnou hodnotou k dátumu vyradenia, vrátane kumulatívnej sumy všetkých kurzových rozdielov týkajúcich sa dcérskej spoločnosti vykázaných vo vlastnom imaní v súlade s IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien, je* vykázaný v konsolidovanom výkaze ziskov a strát ako zisk alebo strata z vyradenia dcérskej spoločnosti.

31. ***Investícia do jednotky je účtovaná v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie od dátumu, kedy prestane byť dcérskou spoločnosťou, za predpokladu, že sa nestane pridruženým podnikom ako je definované v IAS 28 alebo spoločne kontrolovanou jednotkou ako je opísané v IAS 31.***

32. ***Účtovná hodnota investície k dátumu, kedy jednotka prestane byť dcérskou spoločnosťou, je považovaná za jej náklad pri prvotnom ocenení finančného majetku v súlade s IAS 39.***

33. ***Menšinové podiely sú prezentované v konsolidovanej súvahe v rámci vlastného imania, oddelene od vlastného imania materskej spoločnosti. Menšinové podiely na zisku alebo strate skupiny sa zverejnia tiež oddelene.***

▼M5

34. Zisk alebo strata je priradená akcionárom materskej spoločnosti a menšinovým podielom. Pretože v obidvoch prípadoch ide o vlastné imanie, suma priradená menšinovým podielom nie je výnosom alebo nákladom.

35. Straty pripadajúce na vlastníkov menšinového podielu v konsolidovanej dcérskej spoločnosti môžu presiahnuť menšinový podiel na vlastnom imaní dcérskej spoločnosti. Prevýšenie a akékoľvek ďalšie straty pripadajúce na vlastníkov menšinových podielov sú alokované voči väčšinovému podielu až do tej výšky, do akej majú vlastníci menšinového podielu záväznú povinnosť a sú schopní vynaložiť ďalšie investície na krytie strát. Ak dcérska spoločnosť následne vykazuje zisky, sú takéto zisky alokované väčšinovému podielu dovtedy, kým menšinový podiel na stratách pôvodne znášaný vlastníkmi väčšinového podielu nie je pokrytý.

36. Ak má dcérska spoločnosť nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané menšinovými podielmi a klasifikované ako vlastné imanie, materská spoločnosť vypočítava svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave dividend takýchto akcií bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované.

ÚČTOVANIE INVESTÍCIÍ DO DCÉRSKYCH SPOLOČNOSTÍ, SPOLOČNE KONTROLOVANÝCH JEDNOTIEK A PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV V INDIVIDUÁLNYCH ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH

37. ***Pri príprave samostatnej účtovnej závierky sú investície do dcérskych spoločností, spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov účtované:***

(a) ***v obstarávacej cene,***

alebo

b) ***v súlade s IAS 39.***

Na každú kategóriu investícií sa uplatňuje rovnaké účtovanie.

38. Tento štandard nestanovuje, ktoré jednotky zostavujú individuálnu účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti. Odseky 37 a 39-42 platia, keď jednotka pripravuje individuálnu účtovnú závierku, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania. Jednotka zostavuje aj konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ako to vyžaduje odsek 9, pokiaľ sa neuplatňuje výnimka v odseku 10.

39. ***Investície do spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov účtované v súlade s IAS 39 v konsolidovanej účtovnej závierke sú účtované rovnakým spôsobom v individuálnej účtovnej závierke investora.***

ZVEREJŇOVANIE

40. ***V konsolidovanej účtovnej závierke sú vykonané nasledujúce zverejnenia:***

(a) ***skutočnosť, že dcérska spoločnosť nie je konsolidovaná v súlade s odsekom 16;***

(b) ***[Zrušený]***

(c) ***charakter vzťahu medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou, keď materská spoločnosť nevlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako jednu polovicu hlasovacích práv;***

(d) ***dôvody, prečo vlastníctvo, priame alebo nepriame prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako jednej polovice hlasovacích alebo potenciálnych hlasovacích práv v investovanom podniku nezakladá kontrolu;***

(e) ***dátum vykazovania účtovnej závierky dcérskej spoločnosti, keď je takáto účtovná závierka použitá pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky a má dátum vykazovania alebo obdobie iné, ako má materská spoločnosť, spolu s dôvodom, prečo sa používa iný dátum vykazovania alebo iné obdobie;***

a

(f) ***povaha a rozsah akýchkoľvek významných obmedzení (napríklad vyplývajúcich z úverových zmlúv alebo právnych predpisov) schopnosti dcérskych spoločností uskutočniť transfer fondov materskej spoločnosti vo forme peňažných dividend alebo splatenia úverov alebo záloh.***

41. ***Keď materská spoločnosť, ktorá sa v súlade s odsekom 10 rozhodne neprezentovať konsolidovanú účtovnú závierku, pripraví individuálnu účtovnú závierku, zverejní v tejto samostatnej účtovnej závierke:***

▼M5

(a) ***skutočnosť, že účtovná závierka je samostatná účtovná závierka; že bola použitá výnimka z konsolidácie; názov a krajinu založenia alebo sídla jednotky, ktorá zostavila konsolidovanú účtovnú závierku, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania a je sprístupnená verejnosti; ako aj adresu, kde sa dá získať táto konsolidovaná účtovná závierka;***

b) ***zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov vrátane názvu, krajiny založenia alebo sídla, vlastníckeho podielu, ak je odlišný, aj podielu držaných hlasovacích práv;***

a

(c) ***opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v (b).***

42. ***Keď materská spoločnosť (iná ako materská spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje odsek 41), spoločník s podielom v spoločne kontrolovanej jednotke alebo investor v pridruženom podniku pripravuje samostatnú účtovnú závierku, v tejto samostatnej účtovnej závierke zverejní:***

(a) ***skutočnosť, že účtovná závierka je samostatná účtovná závierka a dôvod, prečo sa zostavuje, ak to nevyžadujú právne predpisy;***

(b) ***zoznam významných investícií do dcérskych spoločností, spoločne kontrolovaných jednotiek a pridružených podnikov vrátane názvu, krajiny založenia alebo sídla, vlastníckeho podielu, ak je odlišný, aj podielu držaných hlasovacích práv;***

a

(c) ***opis metódy použitej na účtovanie investícií uvedených v (b);***

a identifikuje účtovnú závierku pripravenú v súlade s odsekom 9 tohto štandardu, IAS 28 a IAS 31, ktorej sa týka.

DÁTUM ÚČINNOSTI

43. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

44. Tento štandard nahrádza IAS 27 *Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie finančných investícií do dcérskych spoločnosti* (revidovaný z roku 2000).

45. Tento štandard nahrádza SIC-33 *Konsolidácia a metóda vlastného imania-Potenciálne hlasovacie práva a vymedzenie vlastníckych podielov.*

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. Znenie odseku 1 v IAS 22 *Podnikové kombinácie* odsek 1 sa mení nasledovne:

1. Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedenom význame:

…

Dcérska spoločnosť je jednotka, vrátane neregistrovanej jednotky ako je partnerstvo, ktorá je kontrolovaná inou jednotkou (známou ako materská spoločnosť).

Menšinový podiel je tá časť zisku alebo straty a majetku v zostatkovej hodnote dcérskej spoločnosti, ktorý prináleží podielom na vlastnom imaní, ktoré nie sú, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosti, vo vlastníctve materskej spoločnosti.

A2. [Zmena neplatí pre základné štandardy]

A3. SIC-12 *Konsolidácia — Jednotky špeciálneho účelu* sa mení a dopĺňa nasledovne:

Odkaz sa mení a dopĺňa na nasledujúce znenie:

Odkaz: IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*

Odseky 9, 10 a 11 sa menia a dopĺňajú na nasledujúce znenie:

9. V kontexte SPE, kontrola môže vzniknúť prostredníctvom predurčenia činností SPE (fungovanie „automatickým riadením") alebo inak. IAS 27.13 naznačuje mnohé okolnosti, ktoré vedú ku kontrole dokonca i v prípadoch, keď jednotka vlastní polovicu alebo menej hlasovacích práv inej jednotky. Podobne, kontrola môže existovať i v prípadoch, keď jednotka vlastní malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SPE. Uplatnenie koncepcie kontroly vyžaduje, v každom prípade, posúdenie všetkých podstatných skutočností v celom kontexte.

10. Navyše k situáciám, opísaným v IAS 27.13, nasledujúce okolnosti, napríklad, môžu poukazovať na vzťah, v ktorom jednotka kontroluje SPE a následne by mala konsolidovať SPE (dodatočný návod je uvedený v prílohe k tejto interpretácii):

(a) činnosti SPE sú v podstate vykonávané v mene jednotky podľa jej špecifických podnikateľských potrieb tak, aby jednotka získavala úžitky z prevádzky SPE;

(b) jednotka má v podstate rozhodovaciu právomoc získať väčšinu úžitkov z činností SPE alebo vytvorením mechanizmu „automatického riadenia" jednotka delegovala túto rozhodovaciu právomoc;

(c) jednotka má v podstate právo získať väčšinu úžitkov SPE a z tohto dôvodu môže byť vystavená nepredvídaným rizikám v činnostiach SPE;

alebo

(d) jednotka si v podstate zachováva väčšinu zostávajúcich alebo vlastníckych rizík, súvisiacich s SPE alebo jeho majetkom, v snahe získať úžitky z jeho činností.

11. [Zrušený]

A4. V štandardoch medzinárodného finančného vykazovania, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, platných v decembri 2003, sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 27 *Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie finančných investícií do dcérskych spoločností* menia a dopĺňajú na IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky.*

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 28

Investície do pridružených podnikov

OBSAH

	Odsek
Rozsah	1
Definície	2-12
Významný vplyv	6-10
Metóda vlastného imania	11-12
Uplatňovanie metódy vlastného imania	13-36
Straty zo zníženia hodnoty	31-34
Individuálna účtovná závierka	35-36
Zverejňovanie	37-40
Dátum účinnosti	41
Stiahnutie existujúcich dokumentov	42-43

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 28 (revidovaný z roku 2000) *Účtovanie investícií do pridružených podnikov* a platí na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

ROZSAH

1. ***Tento štandard platí pre účtovanie investícií do pridružených podnikov. Neplatí však pre investície do pridružených podnikov, ktoré držia:***

   (a) ***organizácie rizikového kapitálu;***

   alebo

   (b) ***vzájomné fondy, správne jednotky a podobné jednotky, vrátane investičných poisťovacích fondov,***

   ktoré sú pri prvotnom vykázaní určené v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty, alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie a účtované v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie. Takéto investície sú oceňované v reálnej hodnote v súlade s IAS 39, pričom sa zmeny v reálnej hodnote vykazujú v zisku alebo strate v období zmeny.

DEFINÍCIE

2. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

   Pridružený podnik je jednotka, vrátane neregistrovanej jednotky ako je partnerstvo, na ktorú má investor významný vplyv, a ktorá nie je ani dcérskou spoločnosťou ani podielom na spoločnom podnikaní.

   Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka skupiny prezentovaná ako účtovná závierka jedinej ekonomickej jednotky.

   Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery jednotky na účely získania úžitkov z jej činností.

   Metóda vlastného imania je účtovná metóda, pomocou ktorej je investícia pôvodne vykázaná v nákladoch upravená o zmenu podielu investora na majetku v zostatkovej hodnote investovaného podniku po dátume jeho akvizície. Zisk alebo strata investora zahŕňa podiel investora na zisku alebo strate investovaného podniku.

   Spoločná kontrola je zmluvne odsúhlasené podieľanie sa na spoločnej kontrole hospodárskej činnosti.

   Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoločne kontrolovanej jednotke, v ktorej sú investície účtované na základe priameho podielu na vlastnom imaní, skôr než na základe vykázaných výsledkov a majetku v zostatkovej hodnote investovaného podniku.

   Významný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch investovaného podniku, ale nie je to kontrola ani spoločná kontrola týchto zámerov.

   Dcérska spoločnosť je jednotka, vrátane neregistrovanej jednotky ako je partnerstvo, ktorá je kontrolovaná inou jednotkou (známou ako materská spoločnosť).

▼M5

3. Účtovná závierka, v ktorej sa uplatňuje metóda vlastného imania, nie je individuálnou účtovnou závierkou a tou nie je ani účtovná závierka jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel na spoločnom podnikaní.

4. Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná navyše ku konsolidovanej účtovnej závierke, účtovnej závierke, v ktorej sú investície účtované použitím metódy vlastného imania a účtovnej závierke, v ktorej sú podielovo konsolidované spoločnícke podiely na spoločnom podnikaní. Individuálna účtovná závierka nemusí byť prílohou alebo doplnkom k týmto závierkam.

5. Jednotky, ktoré sú vyňaté z konsolidácie v súlade s odsekom 10 v IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, z uplatňovania podielovej konsolidácie v súlade s odsekom 2 v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* alebo z uplatňovania metódy vlastného imania v súlade s odsekom 13(c) tohto štandardu, môžu prezentovať individuálnu účtovnú závierku ako svoju jedinú účtovnú závierku.

Významný vplyv

6. Ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo (napr. prostredníctvom dcérskych spoločností), 20 percent alebo viac hlasovacích práv investovaného podniku, predpokladá sa, že investor má významný vplyv, okrem prípadu, ak nemôže byť jasne preukázané, že tomu tak nie je. Naopak, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo (napr. prostredníctvom dcérskych spoločností), menej ako 20 percent hlasovacích práv investovaného podniku, predpokladá sa, že investor nemá významný vplyv, ak takýto vplyv nemôže byť jasne preukázaný. Významné alebo väčšinové vlastníctvo iného investora nutne neznemožňuje investorovi mať významný vplyv.

7. Existenciu významného vplyvu investora je zvyčajne možné dokázať jedným alebo viacerými nasledujúcimi spôsobmi:

   (a) zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne investovaného podniku;

   (b) účasťou na rozhodovacích procesoch, vrátane účasti na rozhodnutiach o dividendách a iných rozdeleniach;

   (c) významnými transakciami medzi investorom a investovaným podnikom;

   (d) vzájomnou výmenou manažérskeho personálu;

   alebo

   (e) poskytovaním dôležitých technických informácií.

8. Jednotka môže vlastniť oprávnenia na akcie, kúpne opcie na akcie, dlhové alebo majetkové nástroje konvertibilné na bežné akcie alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, ak sú na ne uplatňované práva alebo sú konvertované, aby dala jednotke právomoc hlasovať, alebo aby obmedzila právomoc hlasovať v prípade inej strany o finančných alebo prevádzkových zámeroch inej jednotky (potenciálne hlasovacie práva). Existencia a účinok potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú v súčasnosti uplatniteľné alebo konvertibilné, vrátane potenciálnych hlasovacích práv inej jednotky, sa zvažuje pri určovaní toho, či jednotka má významný vplyv. Potenciálne hlasovacie práva nie sú v súčasnosti uplatniteľné alebo v súčasnosti konvertibilné, ak sa, napríklad, nemôžu uplatniť alebo konvertovať až do budúceho dátumu alebo pri výskyte budúcej udalosti.

9. Pri posudzovaní, či potenciálne hlasovacie práva prispievajú ku kontrole, jednotka skúma všetky skutočnosti a okolnosti (vrátane podmienok uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a iných zmluvných dojednaní posudzovaných individuálne alebo v kombinácii), ktoré ovplyvňujú potenciálne hlasovacie práva, okrem zámeru manažmentu a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať.

10. Jednotka stratí významný vplyv na investovaný podnik, ak stratí právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch tohto investovaného podniku. Strata významného vplyvu môže nastať so zmenou alebo bez zmeny v absolútnych alebo relatívnych úrovniach vlastníctva. Môže napríklad nastať, keď sa pridružený podnik dostane pod kontrolu vlády, súdu, správneho alebo regulačného orgánu. Môže tiež nastať ako výsledok zmluvnej dohody.

Metóda vlastného imania

11. Podľa metódy vlastného imania je investícia do pridruženého podniku pôvodne vykázaná v nákladoch a účtovná hodnota je zvýšená alebo znížená, aby bol vykázaný podiel investora na zisku alebo strate investovaného podniku po dátume akvizície. Podiel investora na zisku alebo strate investovaného podniku sa vykazuje v zisku alebo strate investora. Prijaté rozdelenia z investovaného podniku znižujú účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť tiež potrebné na zmeny v

▼M5

podiele investora v investovanom podniku, vznikajúce zo zmien vo vlastnom imaní investovaného podniku, ktoré neboli vykázané v zisku alebo strate investovaného podniku. Takéto zmeny zahŕňajú zmeny vznikajúce z precenenia pozemkov, budov, zariadení a z rozdielov pri prepočte cudzích mien. Podiel investora na týchto zmenách sa vykáže priamo vo vlastnom imaní investora.

12. Keď existujú potenciálne hlasovacie práva, je podiel investora na zisku alebo strate investovaného podniku a na zmenách vo vlastnom imaní investovaného podniku určovaný na základe súčasných vlastníckych podielov a neodráža možné uplatnenie alebo konverziu potenciálnych hlasovacích práv.

UPLATŇOVANIE METÓDY VLASTNÉHO IMANIA

13. ***Investícia do pridruženého podniku sa účtuje použitím metódy vlastného imania, okrem prípadu, ak:***

(a) ***existuje dôkaz, že investícia je nadobudnutá a držaná výlučne s úmyslom vyradenia v lehote dvanástich mesiacov od jej akvizície a manažment aktívne hľadá kupujúceho;***

(b) ***sa uplatní výnimka v odseku 10 IAS 27, ktorá umožňuje materskej spoločnosti, ktorá má aj investíciu v pridruženom podniku, aby neprezentovala konsolidovanú účtovnú závierku;***

alebo

(c) ***platia všetky nasledujúce podmienky:***

(i) ***investor je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej jednotky a jej iných vlastníkov, vrátane toho, že tí, ktorí inak nemajú právo hlasovať, boli informovaní o tom a nenamietajú, že investor neuplatňuje metódu vlastného imania;***

(ii) ***dlhové alebo majetkové nástroje investora nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov);***

(iii) ***investor nepodal a ani nie je v procese podávania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely vydania akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu;***

a

(iv) ***rozhodná alebo akákoľvek ďalšia materská spoločnosť investora zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania.***

14. ***Investície opísané v odseku 13(a) sa klasifikujú ako držané na obchodovanie a účtujú sa v súlade s IAS 39.***

15. Keď sa investícia do pridruženého podniku, predtým účtovaná v súlade s IAS 39, nevyradí v lehote dvanástich mesiacov, účtuje sa použitím metódy vlastného imania od dátumu akvizície (pozri IAS 22 *Podnikové kombinácie*). Účtovnú závierku za obdobie od akvizície je potrebné prehodnotiť.

16. Výnimočne môže jednotka nájsť kupujúceho pre pridružený podnik opísaný v odseku 13(a), ale nestihne dokončiť predaj v lehote dvanástich mesiacov kvôli súhlasom regulačných orgánov alebo iných. Od jednotky sa nevyžaduje, aby uplatňovala metódu vlastného imania na investíciu do takéhoto pridruženého podniku, ak prebieha k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, kúpa a nie je dôvod veriť, že nebude ukončená krátko po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha.

17. Vykazovanie výnosu na základe prijatých rozdelení nemusí byť adekvátnym ocenením výnosu investora z investície do pridruženého podniku, pretože prijaté rozdelenia môžu nedostatočne vyjadrovať výkonnosť pridruženého podniku. Pretože investor má významný vplyv v pridruženom podniku, má aj podiel na výsledku výkonnosti pridruženého podniku a z toho dôvodu aj na návratnosti svojej investície. Investor účtuje tento podiel rozšírením rozsahu svojej účtovnej závierky, aby zahŕňala jeho podiel na ziskoch alebo stratách takéhoto pridruženého podniku. Výsledkom je, že použitie metódy vlastného imania poskytuje viac informácií pri vykazovaní majetku v zostatkovej hodnote a zisku alebo straty investora.

18. ***Investor prestane používať metódu vlastného imania od dátumu ukončenia významného vplyvu na pridružený podnik a účtuje investíciu v súlade s IAS 39 od tohto dátumu, za predpokladu, že sa pridružený podnik nestane dcérskou spoločnosťou alebo spoločným podnikom podľa definície v IAS 31.***

▼M5

19. ***Účtovná hodnota investície k dátumu, kedy prestane byť pridruženým podnikom, sa považuje za jej náklad pri prvotnom ocenení ako finančný majetok v súlade s IAS 39.***

20. Viaceré postupy vhodné pre použitie metódy vlastného imania sú podobné konsolidačným postupom opísaným v IAS 27. Okrem toho, všeobecné princípy, ktoré sú základom postupov používaných v účtovníctve pri akvizícii dcérskej spoločnosti, sú prijaté aj v účtovníctve pre akvizíciu investície do pridruženého podniku.

21. Podiel skupiny v pridruženom podniku je súhrnom držieb materskej spoločnosti a jej dcérskych spoločností v tomto pridruženom podniku. Držby ostatných pridružených podnikov alebo spoločných podnikov zo skupiny sa na tento účel ignorujú. Keď má pridružený podnik dcérske spoločnosti, pridružené podniky alebo spoločné podniky, pri uplatňovaní metódy vlastného imania sa berú do úvahy zisky a straty a majetok v zostatkovej hodnote, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke pridruženého podniku (vrátane podielu pridruženého podniku na ziskoch alebo stratách a majetku v zostatkovej hodnote jeho pridružených podnikov a spoločných podnikov) po všetkých úpravách nevyhnutných na zjednotenie účtovných metód (pozri odseky 26 a 27).

22. Zisky a straty vyplývajúce zo „vzostupných" a „zostupných" transakcií medzi investorom (vrátane jeho konsolidovaných dcérskych spoločností) a pridruženým podnikom sa vykazujú v účtovnej závierke investora iba v rozsahu podielu nespriazneného investora v pridruženom podniku. „Vzostupnou" transakciou je napríklad predaj majetku pridruženého podniku investorovi. „Zostupnou" transakciou je napríklad predaj majetku investora pridruženému podniku. Podiel investora na ziskoch a stratách pridruženého podniku vyplývajúcich z týchto transakcií je eliminovaný.

23. Investícia do pridruženého podniku sa zaúčtuje použitím metódy vlastného imania od dátumu, ku ktorému sa stane pridruženým podnikom. Pri akvizícii investície sa akýkoľvek rozdiel (či pozitívny alebo negatívny) medzi obstarávacou cenou investície a podielom investora na reálnych hodnotách identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnotepridruženého podniku považuje za goodwill (pozri IAS 22). Goodwill týkajúci sa pridruženého podniku je zahrnutý v účtovnej hodnote investície. Vhodné úpravy podielu investora na ziskoch alebo stratách po akvizícii sa robia, aby boli zohľadnené napríklad odpisy odpisovateľného majetku založené na ich reálnych hodnotách k dátumu akvizície.

24. ***Pri metóde vlastného imania používa investor posledné dostupné účtovné závierky pridruženého podniku. Ak sú dátumy vykazovania investora a pridruženého podniku rozdielne, pridružený podnik zostavuje pre potreby investora účtovnú závierku k rovnakému dátumu ako je účtovná závierka investora, pokiaľ to nie je prakticky nemožné.***

25. ***Keď je, v súlade s odsekom 24, účtovná závierka pridruženého podniku použitá pri uplatňovaní metódy vlastného imania pripravená k inému dátumu vykazovania ako je dátum vykazovania investora, sú vykonané úpravy účinkov významných transakcií alebo udalostí, ktoré nastanú medzi týmto dátumom a dátumom účtovnej závierky investora. V každom prípade nemá byť rozdiel medzi dátumom vykazovania pridruženého podniku a dátumom vykazovania investora väčší ako tri mesiace. Dĺžka období vykazovania a akýkoľvek rozdiel v dátumoch vykazovania majú byť rovnaké od obdobia k obdobiu.***

26. ***Pri zostavovaní účtovnej závierky investora sú použité rovnaké účtovné metódy pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností.***

27. Ak pridružený podnik používa iné účtovné metódy ako metódy investora pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, vykonajú sa vhodné úpravy, aby boli účtovné metódy pridruženého podniku v súlade s účtovnými metódami investora, keď investor používa účtovnú závierku pridruženého podniku pri uplatňovaní metódy vlastného imania.

28. Ak má pridružený podnik nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú držané tretími osobami inými ako investor a klasifikované ako vlastné imanie, vypočítava investor svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave po úprave dividend takýchto akcií bez ohľadu na to, či dividendy boli alebo neboli deklarované.

29. Ak sa podiel investora na stratách pridruženého podniku rovná alebo prevyšuje jeho podiel v pridruženom podniku, investor prestane vykazovať svoj podiel na ďalších stratách. Podiel v pridruženom podniku je účtovnou hodnotou investície v pridruženom podniku podľa metódy vlastného imania spolu s akýmikoľvek dlhodobými podielmi, ktoré v podstate tvoria časť investície investora do pridruženého podniku. Napríklad položka, pre ktorú nie je vyrovnanie ani plánované, ani pravdepodobné v blízkej budúcnosti, je v podstate zvýšením investície jednotky do tohto pridruženého podniku. Takéto položky môžu zahŕňať prioritné akcie a dlhodobé pohľadávky alebo úvery, ale nezahŕňajú obchodné pohľadávky,

▼M5

záväzky z obchodného styku alebo dlhodobé pohľadávky, pre ktoré existuje adekvátny kolaterál, ako sú zabezpečené úvery. Straty vykázané podľa metódy vlastného imania, ktoré prevyšujú investíciu investora do bežných akcií sa uplatnia na iné zložky podielu investora v pridruženom podniku v opačnom poradí doby ich trvania (t.j. priority pri likvidácii).

30. Po znížení podielu investora na nulu sa priznávajú ďalšie straty a vykazuje sa záväzok iba v rozsahu, v ktorom investorovi vznikli právne alebo mimozmluvné záväzky, alebo boli vykonané platby v mene pridruženého podniku. Ak pridružený podnik následne vykazuje zisky, investor si znova začne vykazovať svoj podiel na ziskoch dovtedy, kým sa jeho podiel na ziskoch nevyrovná podielu na nevykázaných stratách.

Straty zo zníženia hodnoty

31. Po uplatnení metódy vlastného imania, vrátane vykázania strát pridruženého podniku v súlade s odsekom 29, použije investor požiadavky IAS 39 na určenie toho, či je nevyhnutné vykázať nejakú ďalšiu stratu zo zníženia hodnoty s ohľadom na investíciu investora do pridruženého podniku.

32. Investor použije požiadavky IAS 39 na určenie toho, či je nevyhnutné vykázať nejakú ďalšiu stratu zo zníženia hodnoty s ohľadom na investíciu investora do pridruženého podniku, ktorá netvorí časť investície a sumu tejto straty zo zníženia hodnoty.

33. Ak použitie požiadaviek podľa IAS 39 naznačuje, že môže dôjsť k zníženiu hodnoty investície, jednotka uplatní IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.* Pri určovaní použiteľnej hodnoty investície, jednotka odhaduje:

(a) svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že budú zrealizované investovaným podnikom, vrátane peňažných tokov z činností investovaného podniku a výnosov z konečného vyradenia investície;

alebo

(b) súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že vzniknú z dividend prijatých z investície a z jej konečného vyradenia.

Pri správnych predpokladoch vedú obidve metódy k rovnakému výsledku. Akákoľvek výsledná strata zo zníženia hodnoty investície je alokovaná v súlade s IAS 36. Preto je najprv alokovaná akémukoľvek zostávajúcemu goodwill (pozri odsek 23).

34. Spätne získateľná suma investície do pridruženého podniku je stanovená pre každý pridružený podnik, okrem prípadu, ak pridružený podnik nerealizuje príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku, ktoré sú zväčša nezávislé od iného majetku jednotky.

Individuálna účtovná závierka

35. ***Investícia do pridruženého podniku sa účtuje v individuálnej účtovnej závierke investora v súlade s odsekmi 37-42 v IAS 27.***

36. Tento štandard nestanovuje, ktoré jednotky zostavujú individuálnu účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti.

ZVEREJŇOVANIE

37. ***Vykonajú sa nasledujúce zverejnenia:***

(a) ***reálna hodnota investícií do pridružených podnikov, pre ktoré sú zverejnené cenové ponuky;***

(b) ***sumarizovaná finančná informácia pridružených podnikov, vrátane celkovej sumy majetku, záväzkov, výnosov a zisku alebo straty;***

(c) ***dôvody, prečo nie je splnený predpoklad, že investor nemá významný vplyv, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, menej ako 20 percent hlasovacích práv alebo potenciálnych hlasovacích práv investovaného podniku, ale usudzuje, že má významný vplyv;***

(d) ***dôvody, prečo nie je splnený predpoklad, že investor má významný vplyv, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych spoločností, 20 percent alebo viac hlasovacích práv alebo potenciálnych hlasovacích práv investovaného podniku, ale usudzuje, že nemá významný vplyv;***

(e) ***dátum vykazovania účtovnej závierky pridruženého podniku, keď je takáto účtovná závierka použitá pri uplatňovaní metódy vlastného imania a má dátum vykazovania alebo obdobie iné, ako má investor, spolu s dôvodom, prečo sa používa iný dátum vykazovania alebo iné obdobie;***

▼M5

(f) ***povahu a rozsah akýchkoľvek významných obmedzení (napríklad vyplývajúcich z úverových zmlúv alebo právnych predpisov) týkajúcich sa schopnosti pridružených podnikov uskutočniť transfer fondov investorovi vo forme peňažných dividend alebo splatenia úverov alebo záloh;***

(g) ***nevykázaný podiel na stratách pridruženého podniku za obdobie aj kumulatívne, ak investor prestal vykazovať svoj podiel na stratách pridruženého podniku;***

(h) ***skutočnosť, že pridružený podnik nie je účtovaný použitím metódy vlastného imania v súlade s odsekom 13;***

a

(i) ***sumarizovanú finančnú informáciu o pridružených podnikoch, či už jednotlivo alebo v skupinách, ktoré nie sú účtované použitím metódy vlastného imania, vrátane súm celkového majetku, celkových záväzkov, výnosov a zisku alebo straty.***

38. ***Investície do pridružených podnikov účtované použitím metódy vlastného imania sa klasifikujú ako neobežný majetok. Podiel investora na zisku alebo strate takýchto pridružených podnikov a účtovná hodnota týchto investícií sú zverejnené oddelene. Podiel investora na každej ukončovanej činnosti takýchto pridružených podnikov je vykázaný tiež oddelene.***

39. ***Podiel investora na zmenách vykázaných priamo vo vlastnom imaní pridruženého podniku vykáže investor priamo vo vlastnom imaní a zverejní vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní podľa požiadaviek IAS 1 Prezentácia účtovnej závierky.***

40. ***V súlade s IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok, pohľadávky investor zverejňuje:***

(a) ***svoj podiel podmienených záväzkov pridruženého podniku vzniknutých spoločne s ostatnými investormi;***

a

(b) ***tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú, pretože investor je nerozdielne zodpovedný za všetky alebo časť záväzkov pridruženého podniku.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

42. Tento štandard nahrádza IAS 28 *Účtovanie investícií do pridružených podnikov* (revidovaný z roku 2000).

43. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:

(a) SIC-3 *Eliminácia nerealizovaných ziskov a strát vyplývajúcich z vnútroskupinových transakcií;*

(b) SIC-20 *Účtovná metóda vlastného imania - vykazovanie strát*;

a

(c) SIC-33 *Konsolidácia a metóda vlastného imania- Potenciálne hlasovacie práva a vymedzenie vlastníckych podielov.*

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. V štandardoch medzinárodného finančného vykazovania, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, platných v decembri 2003, sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 28 *Účtovanie investícií do pridružených podnikov* menia a dopĺňajú na IAS 28 *Investície do pridružených podnikov.*

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 29

(PREPRACOVANÝ 1994)

Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard pôvodne schválený predsedníctvom v apríli 1989. Je predložený v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a v nasledujúcich rokoch. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS..

IAS 29 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

— SIC-19: mena, v ktorej sa vykazuje – ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29,

— SIC-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na prezentačnú menu.

OBSAH

	Odseky
Rozsah	247
Prepočet účtovných závierok	247
Účtovné závierky založené na historickom náklade	248
Súvaha	248
Výkaz ziskov a strát	249
Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek	249
Účtovné závierky založené na bežnom náklade	250
Súvaha	250
Výkaz ziskov a strát	250
Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek	250
Dane	250
Výkaz peňažných tokov	250
Zodpovedajúce údaje	250
Konsolidované účtovné závierky	250
Výber a použitie všeobecného cenového indexu	251
Hospodárstva, ktoré prestávajú byť hyperinflačnými	251
Zverejňovanie	251
Dátum účinnosti	251

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

ROZSAH

▼M5

1. Tento štandard sa uplatňuje na individuálne účtovné závierky vrátane konsolidovaných účtovných závierok každej jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva.

▼B

2. V hyperinflačných hospodárstvach vykazovanie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie v miestnej mene nie je užitočné bez prepočtu. Peniaze strácajú kúpnu silu v takom pomere, že porovnanie súm z transakcií a iných udalostí, ktoré sa stali v rozdielnych časoch, dokonca za rovnaké časové obdobie je klamné.

3. Tento štandard nestanovuje absolútny pomer, pri ktorom sa usudzuje, že hyperinflácia vzniká. Je to vecou úsudku, kedy sa prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom stáva potrebným. Hyperinfláciu naznačujú vlastnosti hospodárskeho prostredia krajiny, ktoré zahŕňajú, ale sa neobmedzujú na:

   a) verejnosť dáva prednosť držať svoje bohatstvo v nepeňažnom majetku alebo v relatívne stabilnej cudzej mene. Držané sumy miestnej meny sú okamžite investované, aby udržali kúpnu silu;

   b) verejnosť nedbá o peňažné sumy v súvislosti s miestnou menou, ale v súvislosti s relatívne stabilnou cudzou menou. Ceny môžu byť zaznamenané v tejto mene;

   c) predaj a nákup na úver sa uskutočňuje v cenách, ktoré vyrovnávajú očakávanú stratu kúpnej sily počas úverového obdobia, dokonca aj vtedy, ak je obdobie krátke;

   d) úrokové miery, ceny a mzdy sú spojené s cenovým indexom a

   e) kumulatívna miera inflácie počas troch rokov sa približuje alebo presahuje 100 %.

4. Je vhodnejšie, aby všetky podniky, ktoré vykazujú v mene rovnakom hyperinflačnom hospodárstve, používali tento štandard od rovnakého dátumu. Napriek tomu, tento štandard platí pre účtovné závierky každého podniku od začiatku vykazovaného obdobia, v ktorom zistí jestvovanie hyperinflácie v krajine, v ktorej mene sa vykazuje.

PREPOČET ÚČTOVNÝCH ZÁVIEROK

5. Ceny sa časom menia ako výsledok rôznych špecifických alebo všeobecných politických, hospodárskych a sociálnych síl. Špecifické sily, ako sú zmeny v ponuke a dopyte a technologické zmeny, môžu spôsobiť, že individuálne ceny sa podstatne zvýšia alebo znížia a nezávisle jedna od druhej. Okrem toho, všeobecné sily môžu mať za následok zmeny vo všeobecnej hladine cien, a preto aj vo všeobecnej kúpnej sile peňazí.

6. Vo väčšine krajín sú základné účtovné závierky zostavované na základe historického nákladu bez ohľadu buď na zmeny vo všeobecnej cenovej hladine, alebo na zvýšenie špecifických cien držaných majetku, s výnimkou toho, že nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a investície môžu byť precenené. Niektoré podniky však prezentujú základné účtovné závierky, ktoré sú založené na prístupe bežného nákladu, ktorý odráža účinky zmien špecifických cien držaných majetku.

7. V hyperinflačnom hospodárstve sú účtovné závierky, či už sú založené na prístupe historického nákladu alebo na prístupe bežného nákladu, užitočné len vtedy, ak sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Výsledkom toho je, že tento štandard sa používa pre základné účtovné závierky podnikov, ktoré sa vykazujú v mene hyperinflačného hospodárstva. Prezentácia informácií požadovaných týmto štandardom, ako je dodatok k neprepočítaným účtovným závierkam, nie je povolená. Okrem toho sa neodporúča oddelená prezentácia účtovnej závierky pred prepočtom.

▼M5

8. *Účtovná závierka jednotky, ktorej funkčná mena je menou hyperinflačného hospodárstva, či už je založená na prístupe historických nákladov alebo na prístupe bežných nákladov, sa uvedie v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie vyžadované IAS 1* Prezentácia účtovnej závierky *a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, sú tiež uvádzajú v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21* Vplyvy zmien kurzov cudzích mien *(revidovaný z roku 1993).*

▼B

9. Prírastok alebo úbytok v čistej pozícií peňažných položiek by mali byť zahrnuté v ►M5 zisk alebo stratu ◄ príjme, a zverejnené oddelene.

10. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom vyžaduje použitie určitých postupov, ako aj úsudku. Dôsledné použitie týchto postupov a úsudkov od obdobia k obdobiu je dôležitejšie ako dôsledná správnosť výsledných súm zahrnutých v prepočítaných účtovných závierkach.

▼B

Účtovné závierky založené na historickom náklade

Súvaha

11. Sumy súvahy, ktoré nie sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu.

12. Peňažné položky nie sú prepočítané, pretože už sú vyjadrené v cenách peňažnej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Peňažné položky sú peniaze v držbe a položky, ktoré budú prijaté alebo platené peniazmi.

13. Majetok a záväzky spojené dohodou k cenovým zmenám, ako sú indexom spojené dlhopisy a pôžičky, sú upravené v súlade s dohodou, aby sa zistila nezaplatená suma k súvahovému dňu. Tieto položky sú vedené v upravenej sume v prepočítanej súvahe.

14. Všetok ostatný majetok a záväzky sú nepeňažné. Niektoré nepeňažné položky sú vedené v sumách bežných k súvahovému dňu, ako je čistá realizačná hodnota a trhová hodnota, takže nie sú prepočítané. Všetok ostatný nepeňažný majetok a záväzky sú prepočítané.

15. Väčšina nepeňažných položiek je vedená v nákladoch alebo v nákladoch znížených o odpis; preto sú vyjadrené v sumách bežných k dátumu ich obstarania. Prepočítaný náklad, alebo náklad znížený o odpis každej položky je určený použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumu obstarania k súvahovému dňu na historický náklad a akumulované odpisy. Preto sú nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, investície, zásoby surovín a tovaru, goodwill, patenty, obchodné známky a podobný majetok prepočítaný od dátumu nákupu. Zásoby nedokončenej výroby a hotovej výroby sú prepočítané od dátumov, ku ktorým boli náklady nákupu a premeny vynaložené.

16. Podrobné záznamy údajov o obstaraní položiek nehnuteľností, strojov a zariadení nemusia byť dostupné alebo je nemožné ich odhadnúť. Za týchto výnimočných okolností môže byť potrebné v prvom období použitia tohto štandardu využiť nezávislý odborný odhad hodnoty položiek ako základu pre ich prepočet.

▼M5

17. Všeobecný cenový index nemusí byť dostupný za obdobia, pre ktoré je prepočet nehnuteľností, strojov a zariadení vyžadovaný týmto štandardom. Za týchto okolností môže byť potrebné využiť odhad založený napríklad na pohyboch vo výmennom kurze medzi funkčnou menou a pomerne stabilnou cudzou menou.

▼B

18. Niektoré nepeňažné položky sú vedené v sumách bežných k iným dátumom, ako k dátumu obstarania alebo k súvahovému dňu, napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré boli prehodnotené k určitému skoršiemu dátumu. V týchto prípadoch sú účtovné hodnoty prepočítané od dátumu prehodnotenia.

19. Prepočítaná suma nepeňažnej položky je znížená v súlade s primeraným medzinárodným účtovným štandardom, ak prekročí uhraditeľnú sumu z budúceho použitia položky (vrátane predaja a iného vyradenia). Preto v týchto prípadoch prepočítané sumy nehnuteľností, strojov a zariadení, goodwill-u, patentov, obchodných známok sú znížené na uhraditeľnú sumu, prepočítané sumy zásob sú znížené na čistú realizačnú hodnotu a prepočítané sumy krátkodobých investícií sú znížené na trhovú hodnotu.

20. Investovaný podnik, ktorý je účtovaný metódou vlastného imania môže vykazovať v mene hyperinflačného hospodárstva. Súvaha a výkaz ziskov a strát takéhoto investovaného podniku sú prepočítané v súlade s týmto štandardom, aby sa vypočítal investorov podiel na čistom majetku a výsledkoch činností. Kde sú prepočítané účtovné závierky investovaného podniku vyjadrené v cudzej mene, účtovné závierky sú prevedené závierkovými kurzami.

21. Dosah inflácie je obyčajne vykázaný v nákladoch na prijaté úvery a pôžičky. Nie je vhodné aj prepočítať kapitálové výdavky financované pôžičkou, a aj kapitalizovať tú časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorá kompenzuje infláciu počas rovnakého obdobia. Táto časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky je vykázaná ako náklad za obdobie, v ktorom boli náklady vynaložené.

22. Podnik môže obstarať majetok podľa dohody, ktorá mu povoľuje odložiť platbu bez vynaloženia explicitného úrokového nákladu. Tam, kde je nemožné pripočítať sumu úroku, je takýto majetok prepočítaný od dátumu platby a nie od dátumu obstarania.

▼M5

▼B

24. Na začiatku prvého obdobia použitia tohto štandardu sú súčasti vlastného imania vlastníkov, okrem nerozdelených ziskov a akéhokoľvek prebytku z prehodnotenia prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu od dátumov, ku ktorým súčasti prispeli alebo inak vznikli. Akýkoľvek prebytok z prehodnotenia, ktorý vznikol v predchádzajúcich obdobiach je vylúčený. Prepočítané nerozdelené zisky sú odvodené od všetkých ostatných súm v prepočítanej súvahe.

25. Ku koncu prvého obdobia a v nasledujúcich obdobiach, sú všetky súčasti vlastného imania vlastníkov prepočítané použitím všeobecného cenového indexu od začiatku obdobia alebo od dátumu príspevku, ak to bolo neskôr. Pohyby vlastného imania vlastníkov za obdobie sú zverejnené v súlade s IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky.

Výkazziskov a strát

26. Tento štandard požaduje, aby všetky položky vo výkaze ziskov a strát boli vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Preto všetky sumy musia byť prepočítané s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumov, keď položky výnosov a nákladov boli pôvodne vykázané v účtovných závierkach.

Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek

27. V období inflácie, podnik vlastniaci prebytok peňažných majetku nad peňažnými záväzkami stráca kúpnu silu a podnik s prebytkom peňažných záväzkov nad peňažným majetkom získava kúpnu silu v tej miere, v ktorej nie sú majetok a záväzky spojené s cenovou hladinou. Tento prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek môže byť odvodený ako výsledný rozdiel z prepočtu nepeňažných majetku, vlastného imania vlastníkov a položiek výkazu ziskov a strát, a úpravy indexom spojených majetku a záväzkov. Prírastok alebo úbytok môže byť odhadnutý s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe k váženému priemeru za obdobie na rozdiel medzi peňažným majetkom a peňažnými záväzkami.

28. Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek je zahrnutý v ►M5 zisk alebo stratu ◄. Úprava týchto majetku a záväzkov spojených dohodou k zmenám cien, prevedená v súlade s ods. 13, je nahradená prírastkom alebo úbytkom v čistej pozícii peňažných položiek. Ostatné položky výkazu ziskov a strát, ako sú výnosové a nákladové úroky, a kurzové rozdiely súvisiace s investovanými alebo pôžičkovými finančnými prostriedkami, sú tiež spojené s čistou pozíciou peňažných položiek. Hoci sú takéto položky zverejnené oddelene, môže napomôcť, ak sú uvedené spolu s prírastkom alebo úbytkom v čistej pozícii peňažných prostriedkov vo výkaze ziskov a strát.

Účtovné závierky založené na bežnom náklade

Súvaha

29. Položky uvedené v bežnom náklade nie sú prepočítané, pretože už sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Ostatné položky v súvahe sú prepočítané v súlade s ods. 11 až 25.

Výkazziskov a strát

30. Výkaz ziskov a strát založený na bežnom náklade pred prepočtom všeobecne vykazuje náklady bežné v čase, v ktorom sa základné transakcie a udalosti stali. Náklady na predaj a odpisy sú zaznamenané v bežných nákladoch v čase spotreby; predajné a ostatné náklady sú zaznamenané v ich peňažných sumách, keď boli vynaložené. Preto musia byť všetky sumy prepočítané do mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu s použitím všeobecného cenového indexu.

Prírastok alebo úbytok v istej pozícii peňažných položiek

▼M5

31. Zisk alebo strata z čistej peňažnej pozície sa účtuje v súlade s odsekmi 27 a 28.

▼B

Dane

32. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom môže spôsobiť rozdiely medzi zdaniteľným príjmom a účtovným príjmom. Tieto rozdiely sú účtované v súlade s IAS 12, Dane z príjmov.

▼B

Výkaz peňažných tokov

33. Tento štandard požaduje, aby všetky položky vo výkaze peňažných tokov boli vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu.

Zodpovedajúce údaje

▼M5

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, či už boli založené na prístupe historických nákladov alebo prístupe bežných nákladov, sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sú tiež vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Na účely prezentácie porovnateľných hodnôt v odlišnej mene prezentácie sa uplatnia odseky 42(b) a 43 z IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* (revidovaný z roku 1993).

▼B

Konsolidované účtovné závierky

35. Materský podnik, ktorý vykazuje v mene hyperinflačného hospodárstva, môže mať dcérske podniky, ktoré tiež vykazujú v menách hyperinflačných hospodárstiev. Účtovné závierky akéhokoľvek takéhoto dcérskeho podniku musia byť prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu krajiny, v ktorej mene podnik vykazuje, pred tým, ako sú zahrnuté do konsolidovaných účtovných závierok vydávaných jeho materským podnikom. Kde je takýto dcérsky podnik zahraničným dcérskym podnikom jeho prepočítané účtovné závierky sú prevedené uzávierkovými kurzami. S účtovnými závierkami dcérskych podnikov, ktoré nevykazujú v menách hyperinflačných hospodárstiev sa zaobchádza v súlade s IAS 21, Účtovanie účinkov zmien v kurzoch cudzích mien.

36. Ak sú účtovné závierky s rozdielnymi vykazovanými dátumami konsolidované, všetky položky, či nepeňažné, alebo peňažné, musia byť prepočítané do mernej jednotky bežnej k dátumu konsolidovaných účtovných závierok.

Výber a použitie všeobecného cenového indexu

37. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom požaduje použitie všeobecného cenového indexu, ktorý odráža zmeny vo všeobecnej kúpnej sile. Je vhodnejšie, aby podniky, ktoré vykazujú v mene rovnakého hospodárstva, používali rovnaký index.

HOSPODÁRSTVA, KTORÉ PRESTÁVAJÚ BYŤ HYPERINFLAČNÝMI

38. Ak hospodárstvo prestáva byť hyperinflačné a podnik ukončuje zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky zostavenej v súlade s týmto štandardom, mal by zaobchádzať so sumami vyjadrenými v mernej jednotke bežnej ku koncu predchádzajúceho vykazovaného obdobia ako so základňou pre účtovné hodnoty v jeho nasledujúcich účtovných závierkach.

ZVEREJŇOVANIE

▼M5

39. Zverejnia sa nasledujúce údaje:

a) skutočnosť, že účtovná závierka a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia boli prepočítané vzhľadom na zmeny vo všeobecnej kúpnej sile funkčnej meny a z toho dôvodu sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;

▼B

b) či sú účtovné závierky založené na prístupe historického nákladu alebo na prístupe bežného nákladu a

c) totožnosť a úroveň cenového indexu k súvahovému dňu a pohyb v indexe počas súčasného a predchádzajúceho vykazovaného obdobia.

40. Zverejnenia požadované týmto štandardom sú potrebné na vytvorenie jasnej základne pre zaobchádzanie s účinkami inflácie v účtovných závierkach. Ich zámerom je taktiež poskytovať ostatné informácie potrebné na porozumenie základne a výsledných súm.

DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1990 alebo neskôr.

▼**M12**

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 7

Finančné nástroje: Zverejňovanie

ÚČEL

1 Účelom tohto štandardu IFRS je vyžadovať, aby subjekty poskytli vo svojich finančných výkazoch informácie, ktoré umožnia užívateľom hodnotiť:

(a) význam finančných nástrojov pre finančnú situáciu a výkonnosť subjektu,

a

(b) charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je subjekt vystavený počas účtovného obdobia a k dátumu vykazovania a spôsob, akým subjekt tieto riziká riadi.

2 Princípy v tomto IFRS dopĺňajú princípy pre vykazovanie, oceňovanie a prezentovanie finančných aktív a finančných záväzkov v IAS 32 *Finančné nástroje: Prezentácia* a IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*.

ROZSAH

3 Tento IFRS uplatňujú všetky subjekty na všetky druhy finančných nástrojov, okrem:

(a) tých podielov v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch a v spoločnom podnikaní, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, IAS 28 *Investície v pridružených* podnikoch alebo IAS 31 *Podiely v* spoločnom podnikaní. V niektorých prípadoch však štandardy IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 umožňujú subjektu účtovať podiel v dcérskom podniku, pridruženom podniku alebo v spoločnom podnikaní podľa štandardu IAS 39, v týchto prípadoch subjekty uplatňujú požiadavky na zverejňovanie v štandardoch IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31, okrem štandardov v tomto IFRS. Subjekty rovnako uplatňujú tento IFRS na všetky deriváty súvisiace s podielmi v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch alebo v spoločnom podnikaní, pokiaľ derivát nespĺňa definíciu majetkového nástroja v IAS 32.

(b) práv a povinností zamestnávateľov vyplývajúcich z plánov požitkov pre zamestnancov, na ktoré sa vzťahuje štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky*.

(c) zmlúv na podmienené zváženie v obchodnej kombinácii (pozri IFRS 3 *Obchodné kombinácie*). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.

(d) poistných zmlúv definovaných v rámci IFRS 4 *Poistné zmluvy*. Tento IFRS sa však vzťahuje na deriváty uvedené v poistných zmluvách vtedy, ak sa v IAS 39 vyžaduje, aby ich subjekt účtoval samostatne.

(e) finančných nástrojov, zmlúv a povinností v rámci platobných transakcií na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 2 *Platba na základe podielu*, okrem toho sa tento IFRS sa vzťahuje na zmluvy v pôsobnosti odsekov 5-7 štandardu IAS 39.

4 Tento IFRS sa vzťahuje na vykázané a nevykázané finančné nástroje. Vykázané finančné nástroje zahŕňajú finančné aktíva a finančné záväzky v rámci pôsobnosti štandardu IAS 39. Nevykázané finančné nástroje zahŕňajú niektoré finančné nástroje, ktoré, hoci nepatria do pôsobnosti štandardu IAS 39, sú zahrnuté v rámci tohto IFRS (ako niektoré úverové záväzky).

5 Tento IFRS sa týka zmlúv na nákup a predaj nefinančnej položky, ktoré spadajú do pôsobnosti štandardu IAS 39 (pozri odseky 5-7 štandardu IAS 39).

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ZVEREJŇOVANIE

6 Ak sa v tomto IFRS vyžaduje zverejňovanie podľa druhu finančného nástroja, subjekt zoskupí finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru poskytnutých informácií a sú odrazom charakteristických vlastností týchto finančných nástrojov. Subjekt poskytne dostačujúce informácie na to, aby bolo možné porovnať rozdiely položiek riadku uvedeného v súvahe.

▼M12

VÝZNAM FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ SITUÁCIU A VÝKONNOSŤ

7 **Subjekt poskytne informácie, ktoré užívateľom ich účtovných závierok umožnia zhodnotiť význam finančných nástrojov pre finančnú situáciu a výkonnosť subjektu.**

Súvaha

Kategórie finančných aktív a finančných záväzkov

8 Účtovná hodnota všetkých nasledujúcich kategórií, ako sú definované v IAS 39, sa uvedie buď v samotnej súvahe alebo v poznámkach:

(a) finančné aktíva v reálnej hodnote v zisku alebo strate, pričom osobitne sa uvádzajú (i) finančné aktíva takto označené na základe prvotného vykázania a (ii) finančné aktíva klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade s IAS 39,

(b) investície držané do splatnosti,

(c) pôžičky a pohľadávky,

(d) finančné aktíva k dispozícii na predaj,

(e) finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate, pričom osobitne sa uvádzajú (i) finančné záväzky takto označené na základe prvotného vykázania a (ii) finančné záväzky klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade s IAS 39,

a

(f) finančné záväzky oceňované pri amortizovaných cenách.

Finančné aktíva alebo finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate

9 Ak subjekt označil pôžičku alebo pohľadávku (alebo skupinu pôžičiek alebo pohľadávok) v reálnej hodnote v zisku alebo strate, zverejní:

(a) maximálna expozícia voči *kreditnému riziku* (pozri odsek 36 písm. a)) pôžičky alebo pohľadávky (alebo skupiny pôžičiek alebo pohľadávok) k dátumu vykazovania.

(b) hodnotu, ktorou akékoľvek kreditné deriváty alebo podobné nástroje znižujú toto maximálna expozícia voči kreditnému riziku.

(c) výšku zmeny, počas účtovného obdobia a kumulatívne, v reálnej hodnote pôžičky alebo pohľadávky (alebo skupiny pôžičiek alebo pohľadávok), ktorú možno spájať so zmenami v kreditnom riziku finančného aktíva, ktoré sú určené buď:

(i) ako výška zmeny v reálnej hodnote, ktorú nemožno spájať so zmenami trhových podmienok, z ktorých vyplýva *trhové riziko*,

alebo

(ii) použitím alternatívneho spôsobu, ktorému subjekt viac dôveruje, že predstavuje výšku zmeny v reálnej hodnote, ktorú možno spájať so zmenami v kreditnom riziku aktíva.

Zmeny trhových podmienok, z ktorých pramení trhové riziko sú zmeny príslušnej základnej úrokovej sadzby, komoditnej ceny, výmenného kurzu alebo indexu cien alebo sadzieb.

(d) výšku zmeny v reálnej hodnote akýchkoľvek súvisiacich kreditných derivátov alebo podobných nástrojov, ktoré sa vyskytli počas účtovného obdobia a kumulatívne od označenia pôžičky alebo pohľadávky.

10 Ak subjekt označil finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate v súlade s odsekom 9 štandardu IAS 39, zverejní:

(a) výšku zmeny, počas účtovného obdobia a kumulatívne, v reálnej hodnote finančného záväzku, ktorú možno spájať so zmenami v kreditnom riziku tohto záväzku určeného buď:

(i) ako výška zmeny v reálnej hodnote, ktorú nemožno spájať so zmenami trhových podmienok, z ktorých vyplýva *trhové riziko* (pozri Dodatok B, odsek B4),

alebo

(ii) použitím alternatívnej metódy, ktorej subjekt viac dôveruje, že predstavuje výšku zmeny reálnej hodnoty, ktorá súvisí so zmenami v kreditnom riziku záväzku.

Zmeny trhových podmienok, z ktorých pramení trhové riziko sú zmeny základnej úrokovej sadzby, ceny ďalšieho finančného nástroja subjektu, komoditnej ceny, výmenného kurzu alebo indexu cien alebo

▼M12

sadzieb. V prípade zmlúv, ktoré obsahujú vzájomné prepojené nástroje, zmeny trhových podmienok zahŕňajú zmeny vo výnosnosti súvisiaceho interného alebo externého investičného fondu.

(b) rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku a sumou, ktorú by subjekt mal zmluvne zaplatiť pri splatnosti držiteľovi záväzku.

11 Subjekt zverejní:

(a) metódy použité na splnenie požiadaviek v odseku 9 písm. c) a odseku 10 písm. a).

(b) ak sa subjekt domnieva, že informácie, ktoré zverejnil, aby splnil požiadavky v odseku 9 písm. c) alebo odseku 10 písm. a) nezodpovedajú v plnej miere zmene v reálnej hodnote finančného aktíva alebo finančného záväzku, ktorú je možné spájať so zmenami v jeho kreditnom riziku, dôvody, na základe ktorých dospel k tomuto záveru a činitele, … sú relevantné.

Preklasifikovanie

12 Ak subjekt preklasifikoval finančné aktíva na aktíva ocenené:

(a) v cene alebo amortizovanej cene, nie v reálnej hodnote,

alebo

(b) v reálnej hodnote, nie v cene alebo amortizovanej cene,

zverejní hodnotu preklasifikovanú do a z každej kategórie a dôvod takéhoto preklasifikovania (pozri odseky 51-54 štandardu IAS 39).

Ukončenie vykazovania

13 Subjekt mohol previesť finančné aktíva takým spôsobom, že časť finančných aktív alebo všetky finančné aktíva nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania (pozri odseky 15-37 štandardu IAS 39). Subjekt zverejní pri každej triede týchto finančných aktív:

(a) charakter týchto aktív,

(b) charakter rizík a odmien týkajúcich sa vlastníctva, ktorým je subjekt naďalej vystavený,

(c) ak subjekt pokračuje vo vykazovaní všetkých aktív, zverejní účtovnú hodnotu aktív a pridružených záväzkov,

a

(d) ak subjekt pokračuje vo vykazovaní týchto aktív do rozsahu svojej pokračujúcej angažovanosti, zverejní celkovú sumu aktív, sumu aktív, ktorú naďalej vykazuje a účtovnú hodnotu pridružených záväzkov.

Kolaterál

14 Subjekt zverejní:

(a) účtovnú sumu finančných aktív založených ako kolaterál za záväzky alebo podmienené záväzky, vrátane hodnôt preklasifikovaných v súlade s odsekom 37 písm. a) štandardu IAS 39;

a

(b) podmienky týkajúce sa aktív založených ako kolaterál.

15 Ak subjekt má v držbe kolaterál (ktorý tvoria finančné alebo nefinančné aktíva) a je mu povolené predať alebo opätovne zastaviť kolaterál v prípade, že nedôjde k zlyhaniu zo strany vlastníka kolaterálu, zverejní:

(a) reálnu hodnotu držaného kolaterálu,

(b) reálnu hodnotu akéhokoľvek kolaterálu predaného alebo opätovne založeného ako aj skutočnosť, či subjekt má povinnosť kolaterál vrátiť,

a

(c) podmienky súvisiace s použitím kolaterálu subjektom.

Opravný účet pre kreditné straty

16 Ak je hodnota finančných aktív znížená úverovými stratami a subjekt radšej zaznamená znehodnotenie na osobitnom účte (napr. na opravnom účte používanom na zaznamenanie individuálnych znehodnotení alebo na podobnom účte používanom na zaznamenanie spoločného znehodnotenia aktív), než priamo zníži účtovnú hodnotu aktíva, zverejní porovnanie zmien na tomto účte počas účtovného obdobia pre každú triedu finančných aktív.

▼M12

Zložené finančné nástroje s viacerými vloženými derivátovými nástrojmi

17 Ak subjekt vydal nástroj, ktorý obsahuje záväzkový a majetkový komponent (pozri odsek 28 štandardu IAS 32) a nástroj má viaceré vložené derivátové nástroje, hodnoty ktorých sú vzájomne závislé (napr. konvertibilný dlhový nástroj s možnosťou jeho kúpy), zverejní existenciu týchto prvkov.

Zlyhania a porušenia

18 V prípade *splatných pôžičiek* vykázaných k dátumu vykazovania, subjekt zverejní:

(a) podrobnosti o akýchkoľvek zlyhaniach počas účtovného obdobia v prípade istiny, úrokov, umorovacieho fondu alebo podmienok splatenia týchto splatných pôžičiek,

b) účtovnú hodnotu splatných pôžičiek v prípade zlyhania k dátumu vykazovania,

a

(c) skutočnosť, či zlyhanie bolo odstránené alebo či podmienky splatných pôžičiek boli prerokované, a to pred povolením vydať finančné výkazy.

19 Ak počas účtovného obdobia došlo k porušeniu podmienok úverovej zmluvy, ktoré nie sú uvedené v odseku 18, subjekt zverejní rovnaké informácie ako tie, ktoré sa vyžadujú v odseku 18, ak toto porušenie podmienok umožnilo veriteľovi vyžadovať zrýchlené zaplatenie (pokiaľ porušenie podmienok nebolo odstránené alebo nedošlo k prerokovaniu podmienok pôžičky v deň alebo pred dátumom vykazovania).

Výkaz ziskov a strát a vlastné imanie

Položky príjmov, výdavkov, ziskov alebo strát

20 Subjekt zverejní tieto položky príjmov, výdavkov, ziskov alebo strát buď v samotných finančných výkazoch alebo v poznámkach:

(a) čisté zisky alebo čisté straty z:

(i) finančných aktív alebo finančných záväzkov v reálnej hodnote v zisku alebo strate, pričom osobitne sa uvádzajú položky na strane finančných aktív alebo finančných záväzkov takto označených na základe prvotného vykázania a položky na strane finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré sú klasifikované ako držané na obchodovanie v súlade so štandardom IAS 39,

(ii) finančných aktív k dispozícii na predaj, pričom osobitne sa uvádza hodnota ziskov a strát vykázaná priamo vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia a hodnota odstránená z vlastného imania a vykázaná v zisku alebo strate za obdobie,

(iii) investície držané do splatnosti,

(iv) pôžičky a pohľadávky,

a

(v) finančné záväzky oceňované pri amortizovaných cenách,

(b) celkové úrokové výnosy a celkové úrokové náklady (vypočítané použitím metódy efektívnej úrokovej sadzby) finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré nie sú v reálnej hodnote v zisku alebo strate,

(c) výnosy z poplatkov a náklady (iné, než hodnoty zahrnuté pri stanovení efektívnej úrokovej sadzby) vyplývajúce z:

(i) finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré nie sú v reálnej hodnote v zisku alebo strate,

a

(ii) zvereneckú spoločnosť a iné zmocnenecké činnosti, ktoré majú za následok držanie alebo investíciu aktív v zastúpení jednotlivcov, trustov, penzijných programov a iných inštitúcií,

(d) úrokové výnosy akumulované v rámci finančných aktív so zníženou hodnotou v súlade s odsekom AG93 štandardu IAS 39,

a

(e) veľkosť každej straty zo zníženia hodnoty vykázanej pre každú triedu finančného aktíva.

▼M12

Ostatné údaje

Účtovné zásady

21 V súlade s odsekom 108 štandardu IAS 1 *Prezentácia finančných výkazov*, subjekt, v súhrne dôležitých účtovných zásad, zverejní základ pre oceňovanie (alebo základy) použitý pri zostavovaní finančných výkazov a ostatné použité účtovné zásady, ktoré sú závažné pre porozumenie finančným výkazom.

Účtovanie hedgingu

22 Subjekt zverejní, osobitne pre každý druh hedgingu uvedený v štandarde IAS 39 (t. j. hedging reálnej hodnoty, hedging peňažných tokov a hedging čistých investícií do zahraničných operácií):

(a) opis každého druhu hedgingu,

(b) opis finančných nástrojov označených ako hedgingové nástroje a ich reálne hodnoty k dátumu vykazovania,

a

(c) charakter hedgovaných rizík.

23 V prípade hedgingu peňažných tokov, subjekt zverejní:

(a) obdobie, kedy sa očakáva výskyt peňažných tokov a kedy sa očakáva, že ovplyvnia zisk alebo stratu,

(b) opis akejkoľvek predpokladanej transakcie, v prípade ktorej bolo predtým uplatnené účtovanie hedgingu, avšak jej výskyt sa už ďalej neočakáva,

(c) sumu, ktorá bola takto vykázaná vo vlastnom imaní počas účtovného obdobia,

(d) sumu, ktorá bola odstránená z vlastného imania a zahrnutá v zisku a strate za účtovné obdobie, pričom sa uvádza hodnota zahrnutá v každej položke riadku vo výkaze ziskov,

a

(e) sumu, ktorá bola odstránená z vlastného imania počas účtovného obdobia a zahrnutá v počiatočných nákladoch alebo inej účtovnej hodnote nefinančného aktíva alebo nefinančného záväzku, ktorého nadobudnutie alebo vznik bolo v rámci hedgovanej veľmi pravdepodobnej predpokladanej transakcie.

24 Subjekt zverejní osobitne:

(a) v reálnej hodnote hedging, zisky alebo straty:

(i) o hedgingovom nástroji,

a

(ii) o hedgovanej položke súvisiacej s hedgovaným rizikom.

(b) neefektivitu vykázanú v zisku alebo strate vyplývajúcu z hedgingu peňažných tokov,

a

(c) neefektivitu vykázanú v zisku alebo strate vyplývajúcu z hedgingu čistých investícií do zahraničných operácií.

Reálna hodnota

25 Okrem uvedeného v odseku 29, v prípade každej triedy finančných aktív a finančných záväzkov (pozri odsek 6), subjekt zverejní reálnu hodnotu tejto triedy aktív a záväzkov spôsobom, ktorý umožňuje jej porovnanie s jej účtovnou hodnotou.

26 Pri zverejňovaní reálnych hodnôt, subjekt zoskupí finančné aktíva a finančné záväzky do tried, ale kompenzuje ich iba do tej miery, aby účtovné hodnoty boli kompenzované v súvahe.

27 Subjekt zverejní:

(a) metódy a, pri použití metódy oceňovania, predpoklady uplatnené pri určovaní reálnych hodnôt každej triedy finančných aktív alebo finančných záväzkov. Napríklad, ak je to uplatniteľné, subjekt zverejní údaje o predpokladoch súvisiacich so sadzbami preddavkov, sadzbami odhadovaných úverových strát a úrokovými sadzbami alebo diskontnými sadzbami.

(b) či sa reálne hodnoty stanovujú vcelku alebo sčasti a to priamo odkazom na publikované cenové kotácie na aktívnom trhu alebo či sa odhadujú prostredníctvom metódy oceňovania (pozri odseky AG71-AG79 štandardu IAS 39).

▼M12

(c) či sa reálne hodnoty vykázané alebo zverejňované vo finančných výkazoch stanovujú vcelku alebo po častiach prostredníctvom metódy oceňovania vychádzajúcou z predpokladov, ktoré nie sú podporované cenami zo zistiteľných aktuálnych trhových transakcií v rámci toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo iných úprav) a nie sú založené na dostupných zistiteľných trhových údajoch. V prípade reálnych hodnôt vykázaných vo finančných výkazoch, ak by zmena jedného alebo viacerých týchto predpokladov na primerane možnú alternatívu vyústila do zásadne odlišnej reálnej hodnoty, subjekt uvedie túto skutočnosť a zverejní vplyv týchto zmien. S týmto cieľom sa význam posudzuje s ohľadom na zisk alebo stratu a celkové aktíva alebo celkové záväzky, alebo ak zmeny reálnej hodnoty sú vykázané vo vlastnom imaní, s ohľadom na vlastné imanie.

(d) ak je bod c) uplatniteľný, celkovú výšku zmeny reálnej hodnoty odhadovanej použitím takejto metódy oceňovania, ktorá bola vykázaná vo výkaze ziskov a strát počas účtovného obdobia.

28 Ak trh nie je pre finančný nástroj aktívnym, subjekt stanoví svoju reálnu hodnotu použitím metódy oceňovania (pozri odseky AG74-AG79 štandardu IAS 39). Najlepším dôkazom reálnej hodnoty pri prvotnom vykázaní je predsa len transakčná cena (t. j. reálna hodnota ponúkaného alebo prijatého zmluvného protiplnenia), pokiaľ sú splnené podmienky uvedené v odseku AG76 štandardu IAS 39. Medzi reálnou hodnotou pri prvotnom vykázaní a hodnotou, ktorá by bola stanovená k tomuto dátumu použitím metódy oceňovania by mohol byť rozdiel. Ak takýto rozdiel existuje, subjekt, podľa triedy finančného nástroja, zverejní:

(a) svoju účtovnú zásadu na vykazovanie tohto rozdielu s cieľom vyjadriť zmenu faktorov (vrátane času), ktoré by účastníci trhu zvažovali pri stanovovaní ceny (pozri odsek AG76A štandardu IAS 39),

a

(b) celkový rozdiel, ktorý sa má vykázať vo výkaze ziskov a strát na začiatku alebo konci účtovného obdobia a rekonciliáciu zmien v zostatku tohto rozdielu.

29 Zverejňovanie reálnej hodnoty sa nevyžaduje:

(a) ak účtovná hodnota je primeraným odhadom reálnej hodnoty, napríklad, pre finančné nástroje ako krátkodobé obchodné pohľadávky a záväzky,

(b) pre investície do majetkových nástrojov, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, alebo pre derivátové nástroje súvisiace s týmito majetkovými nástrojmi, ktoré sú oceňované v cene v súlade so štandardom IAS 39, pretože ich reálna cena nemôže byť spoľahlivo určená,

alebo

(c) pre zmluvu, ktorá zahŕňa vlastnosť ľubovoľnej účasti (uvedenej v IFRS 4), ak reálna cena tejto vlastnosti nemôže byť spoľahlivo určená.

30 V prípadoch uvedených v odseku 29 písm. b) a c), subjekt zverejní údaje s cieľom pomôcť užívateľom finančných výkazov vytvoriť si svoj vlastný úsudok o rozsahu možných rozdielov medzi účtovnou hodnotou týchto finančných aktív alebo finančných záväzkov a ich reálnou hodnotou, vrátane:

(a) skutočnosti, že táto reálna hodnota nebola vykázaná pre tieto nástroje z dôvodu ich reálna hodnota nemôže byť spoľahlivo určená,

(b) opisu finančných nástrojov, ich účtovnej hodnoty a vysvetlenia toho, prečo reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo určiť,

(c) údajov o trhu pre nástroje,

(d) údajov o tom, či a ako sa subjekt plánuje vzdať finančných nástrojov,

a

(e) ak finančné nástroje, ktorých reálnu cenu nebolo možné predtým spoľahlivo určiť nie sú vykázané, túto skutočnosť, ich účtovnú hodnotu v čase nevykázania a vykázanú hodnotu zisku alebo straty.

CHARAKTER A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV

31 **Subjekt zverejní údaje, ktoré užívateľom jeho finančných výkazov umožnia posúdiť charakter a rozsah rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov, ktorým je subjekt vystavený k dátumu vykazovania.**

▼M12

32 Zverejňovanie, ktoré sa požaduje v odsekoch 33 až 42 je zamerané na riziká vyplývajúce z finančných nástrojov a na spôsob, akým sú riadené. Tieto riziká spravidla zahŕňajú kreditné riziko, *riziko likvidity* a trhové riziko. Nie sú však obmedzené na tieto riziká.

Kvalitatívne údaje

33 Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov, subjekt zverejní:

(a) expozície riziku a ako expozície vznikajú,

(b) svoje ciele, postupy a procesy riadenia rizika a metódy používané na meranie rizika,

a

(c) akékoľvek zmeny v bode a) alebo b) z predchádzajúceho obdobia.

Kvantitatívne údaje

34 Pre každý druh rizika vyplývajúceho z finančných nástrojov, subjekt zverejní:

(a) súhrnné kvantitatívne údaje o svojej expozícii tomuto riziku k dátumu vykazovania. Toto zverejňovanie je založené na informáciách poskytnutých na vnútrosubjektovej úrovni členom kľúčového manažmentu subjektu (v súlade s IAS 24 *Zverejňovanie spriaznených osôb*), napríklad správnej rade a výkonnému riaditeľovi subjektu.

(b) údaje, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 36 až 42, v rozsahu neustanovenom v bode a), pokiaľ riziko nie je významné (pozri odseky 29 až 31 štandardu IAS 1 kvôli významnosti).

(c) koncentrácie rizika, ak to nevyplýva z bodov a) a b).

35 Ak kvantitatívne údaje zverejňované k dátumu vykazovania nezodpovedajú dostatočne expozícii riziku subjektu počas obdobia, subjekt poskytne ďalšie informácie, ktoré expozícii zodpovedajú.

Kreditné riziko

36 Subjekt zverejní podľa triedy finančného nástroja:

(a) sumu, ktorá najvernejšie odráža jeho maximálnu expozíciu voči kreditnému riziku k dátumu vykazovania, neberúc do úvahy reálnu hodnotu akéhokoľvek drženého kolaterálu alebo iné zníženie kreditného rizika (napr. dohody o vzájomnom započítavaní, ktoré sa nekvalifikujú na kompenzáciu v súlade so štandardom IAS 32),

(b) pokiaľ ide o zverejnenú hodnotu v bode a), opis kolaterálu drženého ako záruka a iné zníženie kreditného rizika,

(c) informácie o kreditnej kvalite finančných aktív, ktoré nie sú *po termíne splatnosti* a nemajú ani zníženú hodnotu,

a

(d) účtovnú hodnotu finančných aktív, ktoré by inak boli po termíne splatnosti alebo mali zníženú hodnotu, a ktorých podmienky boli prerokované.

Finančné aktíva, ktoré sú buď po termíne splatnosti alebo majú zníženú hodnotu

37 Subjekt zverejní podľa triedy finančného nástroja:

(a) analýzu veku finančných aktív, ktoré sú po termíne splatnosti k dátumu vykazovania, ale nemajú zníženú hodnotu,

(b) analýzu finančných aktív, ktoré sú samostatne označené za aktíva so zníženou hodnotou k dátumu vykazovania, vrátane faktorov ktoré subjekt zvažoval pri určovaní toho, či je hodnota finančných aktív znížená,

a

(c) pre hodnoty zverejnené v bodoch (a) a (b), opis kolaterálu drženého subjektom ako záruka a iné zníženia kreditného rizika a, pokiaľ to je možné, odhad ich reálnej hodnoty.

Kolaterál a zníženie kreditného rizika

38 Ak subjekt získa finančné alebo nefinančné aktíva počas účtovného obdobia tým, že nadobudne kolaterál, ktorý drží ako záruku alebo tým, že vyvolá iné zníženie kreditného rizika (napr. zábezpeky), a tieto aktíva spĺňajú kritériá vykazovania v iných štandardoch, subjekt zverejní:

(a) povahu a účtovnú hodnotu získaných aktív,

a

▼M12

(b) ak aktíva nie sú ľahko konvertibilné na hotovosť, svoje postupy na zbavenie sa takýchto aktív alebo na ich využitie v rámci svojich operácií.

Riziko likvidity

39 Subjekt zverejní:

(a) analýzu splatnosti finančných záväzkov, ktorá ukáže zostávajúce zmluvné splatnosti,

a

(b) opis riadenia rizika likvidity v bode (a).

Trhové riziko

Analýza citlivosti

40 Pokiaľ subjekt nespĺňa podmienky v odseku 41, zverejní:

(a) analýzu citlivosti na každý druh trhového rizika, ktorému je subjekt vystavený k dátumu vykazovania, pričom uvedie to, ako by boli zisk alebo strata a vlastné imanie ovplyvnené k tomuto dátumu odôvodnene možnými zmenami v príslušnej premennej rizika,

(b) metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti,

a

(c) zmeny oproti predchádzajúcemu obdobiu použitých metód a predpokladov a dôvody týchto zmien.

41 Ak subjekt pripravuje analýzu citlivosti, ako napríklad hodnoty v riziku, ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika (napr. úrokové sadzby a devízové kurzy) a používa analýzu na riadenie finančných rizík, môže využiť túto analýzu citlivosti namiesto analýzy stanovenej v odseku 40. Subjekt zverejní:

(a) vysvetlenie metódy použitej pri príprave tejto analýzy citlivosti a vysvetlenie hlavných parametrov a predpokladov, ktoré tvoria základ poskytnutých údajov,

a

(b) vysvetlenie cieľa použitej metódy a obmedzení, ktoré môžu mať za následok to, že informácie nebudú v plnej miere zodpovedať reálnej hodnote príslušných aktív a záväzkov.

Ostatné údaje týkajúce sa trhového rizika

42 Ak analýzy citlivosti zverejnené v súlade s odsekom 40 alebo 41 nie sú reprezentatívne v súvislosti s rizikom spojeným s finančným nástrojom (napríklad expozícia na konci roka nezodpovedá expozícii v priebehu roka), subjekt zverejní túto skutočnosť a dôvod, na základe ktorého sa domnieva, že analýzy citlivosti nie sú reprezentatívne.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

43 Subjekt uplatňuje tento štandard IFRS pre ročné obdobia počínajúc 1. januárom 2007 alebo po tomto dátume. Podporuje sa skoršie uplatňovanie. Ak subjekt uplatňuje tento IFRS v skoršom období, zverejňuje túto skutočnosť.

44 Ak subjekt uplatňuje tento IFRS pre ročné obdobia, ktoré začínajú pred januárom 2006, nemusí prezentovať porovnateľné informácie pre zverejňovanie požadované v odsekoch 31 až 42 o charaktere a rozsahu rizík vyplývajúcich z finančných nástrojov.

STIAHNUTIE ŠTANDARDU IAS 30

45 Tento IFRS nahrádza štandard IAS 30 *Poskytovanie informácií vo finančných výkazoch bánk a podobných finančných inštitúcií*.

▼M12

DODATOK A

Definované pojmy

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

Kreditné riziko	Riziko, že jedna strana finančného nástroja spôsobí finančnú stratu inej strane tým, že zlyhá pri plnení záväzku.
menové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien devízových kurzov.
riziko úrokovej sadzby	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových úrokových sadzieb.
riziko likvidity	Riziko, že subjekt bude mať ťažkosti pri plnení záväzkov súvisiacich s finančnými záväzkami.
splatné pôžičky	Splatné pôžičky sú finančné záväzky, iné než krátkodobé obchodné záväzky za obvyklých kreditných podmienok.
trhové riziko	Riziko, že reálna hodnota alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových cien. Trhové riziko pozostáva z troch druhov rizika: **menové riziko, riziko úrokovej sadzby a iné cenové riziko**.
iné cenové riziko	Riziko, že reálna cena alebo budúce peňažné toky finančného nástroja budú kolísať z dôvodu zmien trhových cien (iné než zmeny vyplývajúce z **rizika úrokovej sadzby alebo menového rizika**), bez ohľadu na to, či tieto zmeny sú spôsobené faktormi, ktoré sú špecifické pre individuálny finančný nástroj alebo faktormi, ktoré majú vplyv na všetky podobné finančné nástroje obchodované na trhu.
po termíne splatnosti	Finančné aktíva sú po termíne splatnosti vtedy, ak protistrana neuskutočnila platbu v dátume dohodnutom podľa zmluvy.

Tieto podmienky sú definované v odseku 11 štandardu IAS 32 alebo odseku 9 štandardu IAS 39 a sú použité v IFRS v zmysle uvedenom v štandardoch IAS 32 a IAS 39.

— umorovacia cena finančného aktíva alebo finančného záväzku

— finančné aktíva k dispozícii na predaj,

— ukončenie vykazovania

— derivát

— metóda efektívneho úroku

— majetkový nástroj

— reálna hodnota

— finančné aktíva

— finančný nástroj

— finančný záväzok

— finančné aktíva alebo finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate

— finančné aktíva alebo finančné záväzky držané na obchodovanie

— predpokladaná transakcia

— hedgingový nástroj

— investície držané do splatnosti,

— pôžičky a pohľadávky,

— nákup alebo predaj obvyklým spôsobom

▼M12

DODATOK B

Aplikačné usmernenie

Tento dodatok je neoddeliteľnou súčasťou IFRS.

TRIEDY FINANČNÝCH NÁSTROJOV A ÚROVEŇ ZVEREJŇOVANIA (ODSEK 6)

B1 V odseku 6 sa od subjektu požaduje, aby zoskupil finančné nástroje do tried, ktoré sú primerané charakteru zverejnených informácií, a ktoré sú zohľadnením charakteristických prvkov týchto finančných nástrojov. Triedy opísané v odseku 6 vymedzuje subjekt, a preto sú odlišné od kategórií finančných nástrojov podrobne uvedených v štandarde IAS 39 (v ktorom je stanovený spôsob oceňovania finančných nástrojov a vykázané zmeny reálnej ceny).

B2 Pri vymedzovaní tried finančného nástroja, subjekt prinajmenšom:

(a) rozlíši nástroje ocenené v umorovacej cene od nástrojov ocenených v reálnej hodnote.

(b) s nástrojmi mimo tohto IFRS zaobchádza ako s osobitnou triedou alebo osobitnými triedami.

B3 Subjekt rozhoduje, na základe okolností, nakoľko podrobné údaje poskytuje, aby vyhovel požiadavkám v rámci tohto IFRS, aký dôraz kladie na rozdielne aspekty požiadaviek a ako zhromažďuje informácie s cieľom poskytnúť celkový obraz bez toho, aby spájal informácie rozdielnej povahy. Je nevyhnutné dosiahnuť rovnováhu medzi preťažením finančných výkazov neprimerane podrobnými údajmi, ktoré nemôžu ich užívatelia využiť a zastieraním dôležitých informácií v dôsledku príliš komplikovaného zhrnutia. Subjekt napríklad nezastrie dôležité informácie tým, že ich nezahrnie do veľkého množstva bezvýznamných podrobností. Podobne subjekt nezverejní informácie, ktoré sú zhrnuté do takej miery, že to zastiera dôležité rozdiely medzi individuálnymi transakciami alebo súvisiacimi rizikami.

VÝZNAM FINANČNÝCH NÁSTROJOV PRE FINANČNÚ SITUÁCIU A VÝKONNOSŤ

Finančné záväzky v reálnej cene v zisku alebo strate (odseky 10 a 11)

B4 Ak subjekt označí finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate, v odseku 10 písm. a) sa od neho vyžaduje, aby vykázal výšku zmeny v reálnej hodnote finančného záväzku, ktorá súvisí so zmenami v kreditnom riziku záväzku. V odseku 10 písm. a) a i) sa subjektu umožňuje stanoviť túto hodnotu ako výšku zmeny v reálnej hodnote záväzku, ktorá nie je daná zmenami trhových podmienok, ktoré spôsobujú trhové riziko. Ak jedinými relevantnými zmenami trhových podmienok v prípade záväzku sú zmeny príslušnej (základnej) úrokovej sadzby, výšku zmeny je možné odhadnúť nasledovne:

(a) Subjekt najprv vypočíta vnútornú mieru návratnosti na začiatku obdobia pomocou dodržanej trhovej ceny záväzku a zmluvné peňažné toky záväzku na začiatku daného obdobia. Z tejto miery návratnosti odpočíta subjekt príslušnú (základnú) úrokovú sadzbu na začiatku daného obdobia, čím dostane špecifický nástrojový komponent vnútornej miery návratnosti.

(b) Subjekt ďalej vypočíta aktuálnu hodnotu peňažných tokov spojených so záväzkom pomocou zmluvných peňažných tokov záväzku na konci daného obdobia a diskontnú sadzbu rovnajúcu sa sume (i) príslušnej (základnej) úrokovej sadzby na konci daného obdobia a (ii) špecifický nástrojový komponent vnútornej miery návratnosti uvedený v bode (a).

(c) Rozdiel medzi zistenou trhovou cenou záväzku na konci obdobia a hodnotou stanovenou v bode (b) predstavuje zmenu reálnej hodnoty, ktorá nesúvisí so zmenou príslušnej (základnej) úrokovej sadzby. Táto hodnota sa musí zverejniť.

V tomto príklade sa predpokladá, že zmeny reálnej hodnoty, ktoré nie sú výsledkom zmien kreditného rizika daného nástroja alebo zmien úrokových sadzieb, nie sú podstatné. Ak nástroj v uvedenom príklade obsahoval vložený derivát, zmena reálnej hodnoty vloženého derivátového nástroja sa pri stanovení výšky zmeny, ktorá sa má vykázať v súlade s odsekom 10(a) nezapočítava.

Ostatné údaje — účtovné zásady (odsek 21)

B5 V odseku 21 sa vyžaduje zverejniť základ (alebo základy) oceňovania použitý pri zostavovaní finančných výkazov a iné použité účtovné zásady, ktoré sú dôležité pre pochopenie finančných výkazov. V prípade finančných nástrojov tieto údaje môžu zahŕňať:

▼M12

(a) pre finančné aktíva alebo finančné záväzky označené v reálnej hodnote v zisku alebo strate:

(i) povahu finančných aktív alebo finančných záväzkov, ktoré subjekt označil v reálnej hodnote v zisku alebo strate,

(ii) kritéria pre označenie týchto finančných aktív alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní,

a

(iii) spôsob, akým subjekt splnil podmienky v odseku 9, 11A alebo 12 štandardu IAS 39 pre toto označenie. Pre nástroje označené v súlade s odsekom (b)(i) definície finančného aktíva alebo finančného záväzku v reálnej hodnote v zisku alebo strate v štandarde IAS 39 skutočnosť, že zverejňovanie obsahuje slovný opis okolností, ktoré vyvolávajú premenlivosť v oceňovaní alebo vykazovaní, ktorá by inak vyvstala. Pre nástroje označené v súlade s odsekom (b)(ii) definície finančného aktíva alebo finančného záväzku v reálnej hodnote v zisku alebo strate v štandarde IAS 39 skutočnosť, že zverejňovanie obsahuje slovný opis toho, ako označenie v reálnej hodnote v zisku alebo strate zodpovedá písomne vypracovanej stratégii riadenia rizika alebo investičnej stratégii subjektu.

(b) kritériá pre označenie finančných aktív k dispozícii na predaj.

(c) skutočnosť, či nákupy alebo predaj finančných aktív obvyklým spôsobom sa uplatňujú ku dňu transakcie alebo ku dňu zúčtovania (pozri odsek 38 štandardu IAS 39).

(d) ak sa používa opravný účet na zníženie účtovnej hodnoty finančných aktív, ktorých hodnota bola znížená kreditnými stratami:

(i) kritériá na stanovenie toho, kedy účtovná hodnota finančných aktív so zníženou hodnotou je znížená priamo (alebo, v prípade obratu zníženej hodnoty, zvýšená priamo) a kedy je použitý opravný účet,

a

(ii) kritéria pre odpis súm účtované na opravnom účte proti účtovnej hodnote finančných aktív so zníženou hodnotou (pozri odsek 16).

(e) spôsob určovania čistých ziskov alebo čistých strát v každej kategórii finančného nástroja (pozri odsek 20(a)), napríklad skutočnosť, či čisté zisky alebo čisté straty v položkách v reálnej hodnote v zisku alebo strate zahŕňajú príjem z úrokov alebo dividend.

(f) kritériá, ktoré subjekt používa na stanovenie existencie objektívneho dôkazu toho, že došlo k strate zo zníženej hodnoty (pozri odsek 20 (e)).

(g) ak boli podmienky finančných aktív, ktoré by inak boli po termíne splatnosti alebo mali zníženú hodnotu prerokované, účtovné zásady pre finančné aktíva, ktoré sú predmetom prerokovaných podmienok (pozri odsek 36(d)).

V odseku 113 štandardu IAS 1 sa rovnako vyžaduje, aby subjekty vykázali, v zhrnutí dôležitých účtovných zásad alebo iných poznámkach, posúdenia, okrem tých, ktoré zahŕňajú odhady, ktoré manažment vykonal v procese uplatňovania účtovných zásad subjektu, a ktoré majú najvýznamnejší dosah na hodnoty označené vo finančných výkazoch.

CHARAKTER A ROZSAH RIZÍK VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH NÁSTROJOV (ODSEKY 31 AŽ 42)

B6 Zverejňovania vyžadované v odsekoch 31 až 42 sa uvádzajú buď vo finančných výkazoch, alebo sa zahrnú prostredníctvom krížového odkazu z finančných výkazov do nejakého iného výkazu, ako napríklad stanoviska manažmentu alebo správe o riziku, ktorá je užívateľom finančných výkazov dostupná za rovnakých podmienok a za rovnaký čas ako finančné výkazy. Bez informácie zahrnutej prostredníctvom krížového odkazu sú finančné výkazy neúplné.

Kvantitatívne údaje (odsek 34)

B7 V odseku 34 písm. a) sa vyžadujú zverejňovania súhrnných kvantitatívnych údajov o expozícii subjektu voči rizikám na základe informácií poskytnutých na vnútropodnikovej úrovni kľúčovému manažmentu subjektu. Ak subjekt používa niekoľko metód na riadenie miery rizika, subjekt zverejní informácie použitím metódy alebo metód, ktoré umožňujú poskytnutie najdôležitejších a najspoľahlivejších informácií. V štandarde IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa rozoberá dôležitosť a spoľahlivosť.

▼M12

B8 V odseku 34 písm. c) sa vyžadujú zverejňovania o koncentráciách rizika. Koncentrácie rizika vyplývajú z finančných nástrojov, ktoré majú podobné charakteristické vlastnosti a sú ovplyvnené podobným spôsobom zmenami hospodárskych alebo iných podmienok. Identifikácia koncentrácií rizika si vyžaduje odhad, pričom sa vezmú do úvahy okolnosti subjektu. Zverejňovanie koncentrácií rizika zahŕňa:

(a) opis spôsobu, akým manažment koncentrácie určuje,

(b) opis spoločnej charakteristiky, na základe ktorej je identifikovaná každá koncentrácia (napr. protistrana, zemepisná oblasť, mena alebo trh),

a

(c) hodnotu miery rizika spojenú so všetkými finančnými nástrojmi, ktoré majú túto charakteristiku spoločnú.

Maximálna miera kreditného rizika (odsek 36 písm. a))

B9 V odseku 36 písm. a) sa vyžaduje zverejňovanie hodnoty, ktorá najviac zodpovedá maximálnej miere kreditného rizika subjektu. Pre finančné aktíva je to spravidla hrubá účtovná hodnota, bez:

(a) akejkoľvek hodnoty, ktorá je predmetom kompenzácie v súlade so štandardom IAS 32;

a

(b) akéhokoľvek zníženia hodnoty vykázaného v súlade so štandardom IAS 39.

B10 Činnosti, ktoré spôsobujú kreditné riziko a súvisiaca maximálna expozícia voči kreditnému riziku zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na:

(a) poskytovanie pôžičiek a pohľadávky voči zákazníkom a umiestňovanie vkladov v iných subjektoch. V týchto prípadoch je maximálna expozícia voči kreditnému riziku účtovnou hodnotou súvisiacich finančných aktív.

(b) uzavretie zmlúv o deriváte, napr. devízových zmlúv, swapy úrokových mier a kreditné deriváty. Ak sú výsledné aktíva oceňované v reálnej hodnote, maximálna expozícia voči kreditnému riziku k dátumu vykazovania sa bude rovnať účtovnej hodnote.

(c) udeľovanie finančných záruk. V tomto prípade, maximálna expozícia voči kreditnému riziku je maximálna hodnota, ktorú by subjekt musel zaplatiť, ak je požiadané o záruku, čo môže byť hodnota podstatne vyššia, než hodnota vykázaná ako záväzok.

(d) vytvorenie úverového záväzku, ktorý je neodvolateľný počas existencie facility alebo je odvolateľný iba v reakcii na vážnu nepriaznivú zmenu. Ak emitent nemôže vyrovnať úverový záväzok v hotovosti alebo iným finančným nástrojom, maximálna miera kreditného rizika predstavuje celú hodnotu záväzku. Z toho dôvodu je neisté to, či hodnota akejkoľvek nečerpanej časti môže byť čerpaná v budúcnosti. Tá môže byť podstatne vyššia než hodnota vykázaná ako záväzok.

Analýza zmluvnej splatnosti (odsek 39 písm. a))

B11 Pri príprave analýzy zmluvnej splatnosti pre finančné záväzky požadovanej v odseku 39 písm. a), subjekt uplatní svoj odhad na určenie primeraného počtu časových pásiem. Subjekt môže napríklad ako primerané stanoviť tieto obdobia:

(a) nie neskôr než jeden mesiac,

(b) neskôr než jeden mesiac a nie neskôr než tri mesiace,

(c) neskôr než tri mesiace a nie neskôr než jeden rok,

a

(d) neskôr než jeden rok a nie neskôr než päť rokov.

B12 Ak si protistrana môže vybrať čas splatenia hodnoty, záväzok sa zahrnie na základe najskoršieho dátumu, kedy môže byť subjekt požiadaný o zaplatenie. Napríklad, finančné záväzky, vyrovnanie ktorých sa od subjektu môže vyžadovať na požiadanie (napr. vklady na bežný účet) sú zahrnuté v najskoršom období.

B13 Ak je subjekt viazaný k tomu, aby hodnoty sprístupnil v splátkach, každá splátka je pridelená k najskoršiemu obdobiu, v ktorom môže byť subjekt požiadaný o zaplatenie. Nečerpaný úverový záväzok je napríklad zahrnutý v období s najskorším dátumom, kedy môže byť čerpaný.

B14 Hodnoty vykázané v analýze splatnosti sú zmluvné peňažné toky pred odpočtom, napríklad:

▼M12

(a) brutto povinnosti z finančného nájmu (pred odpočtom finančných platieb),

(b) ceny špecifikované v termínových dohodách na nákup finančných aktív za hotovosť,

(c) čisté sumy pre „*pay-floating/receive-fixed*" úrokové swapy, za ktoré sa vymieňajú čisté peňažné toky,

(d) zmluvné sumy, ktoré sa majú vymeniť v rámci derivátového finančného nástroja (napr. menového swapu), za ktorý sa vymieňajú hrubé peňažné toky,

a

(e) hrubé úverové záväzky.

Tieto peňažné toky pred odpočtom sa líšia od hodnoty zahrnutej v súvahe, pretože hodnota v súvahe je založená na peňažných tokoch pred odpočtom.

B15 Ak je to vhodné, subjekt zverejní analýzu derivátových finančných nástrojov osobitne od analýzy nederivátových finančných nástrojov v zmluvnej splatnosti v prípade finančných záväzkov požadovaných v odseku 39 písm. a). Bolo by napríklad vhodné odlíšiť peňažné toky od derivátových finančných nástrojov a nederivátoých finančných nástrojov, ak peňažné toky vyvstávajúce z derivátových finančných nástrojov sú vyrovnané brutto. Je to z toho dôvodu, že hrubý výstupný peňažný tok môže byť sprevádzaný súvisiacim vstupným peňažným tokom.

B16 Ak splatná suma nie je pevne stanovená, vykázaná hodnota je určená odkazom na podmienky k dátumu vykazovania. Napríklad, ak sa splatná suma mení so zmenami indexu, vykázaná hodnota môže byť založená na úrovni indexu k dátumu vykazovania.

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 subjekt vystavený. V súlade s odsekom B3, subjekt rozhoduje o spôsobe zhromažďovania informácií s cieľom poskytnúť celkový obraz bez toho, aby kombinoval informácie s rozdielnymi charakteristickými črtami súvisiacim s expozíciou voči rizikám z výrazne odlišných hospodárskych prostredí. Napríklad:

(a) subjekt, ktorý obchoduje s finančnými nástrojmi by mohol vykázať túto informáciu osobitne pre finančné nástroje držané na obchodovanie a pre finančné nástroje, ktoré nedrží na obchodovanie.

(b) subjekt by nezoskupoval svoju expozíciu voči trhovým rizikám z oblastí s nadmernou infláciou s expozíciou tým istým trhovým rizikám z oblastí s veľmi nízkou infláciou.

Ak je subjekt vystavený iba jednému druhu trhového rizika iba v jednom hospodárskom prostredí, neuviedol by nezhromaždené informácie.

B18 V odseku 40 písm. a) sa vyžaduje analýza citlivosti s cieľom objasniť vplyv odôvodnene možných zmien na zisk alebo stratu a vlastné imanie v príslušnej premennej rizika (napr. prevládajúce trhové úrokové sadzby, devízové kurzy, ceny akcií alebo komodít). S týmto cieľom:

(a) od subjektov sa nevyžaduje stanoviť zisk alebo stratu za obdobie, keby príslušné premenné rizika boli odlišné. Namiesto toho, subjekty vykazujú vplyv na zisk alebo stratu a vlastné imanie k súvahovému dňu, pričom predpokladajú, že k odôvodnene možnej zmene v premennej rizika došlo k súvahovému dňu a táto zmena bola uplatnená na existujúce miery rizika k tomuto dňu. Napríklad, ak má subjekt záväzok s plávajúcou sadzbou ku koncu roka, vykázal by vplyv na zisk alebo stratu (napr. úrokové výdavky) za bežný rok vtedy, ak sa úrokové sadzby menili podľa odôvodnene možných hodnôt.

(b) Od subjektov sa nevyžaduje, aby vykázali vplyv na zisk alebo stratu a vlastné imanie pre každú zmenu v rozsahu odôvodnene možných zmien príslušnej premennej rizika. Vykázanie vplyvov zmien v limitoch odôvodnene možných zmien by postačovalo.

B19 Pri určovaní toho, čo je odôvodnene možná zmena v príslušnej premennej rizika, subjekt zváži:

(a) hospodárske prostredie, v ktorom pôsobí. Odôvodnene možná zmena by nemala zahŕňať nepravdepodobné alebo „najhoršie" scenáre alebo „stresové testovanie". Navyše, ak je miera zmeny v príslušnej premennej rizika stabilná, subjekt nemusí pozmeniť zvolenú odôvodnene možnú zmenu v premennej rizika. Napríklad, pri predpoklade, že úrokové sadzby sú na úrovni 5 percent a subjekt určí, že fluktuácia úrokových sadzieb na úrovni ±50 bázických bodov je odôvodnene

▼M12

možná. Vykázal by sa tým vplyv na zisk alebo stratu 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. Subjekt sa naďalej domnieva, že úrokové sadzby môžu kolísať o ±50 bázických bodov (t. j. že miera zmeny v úrokových sadzbách je stabilná). Subjekt by vykázal vplyv na zisk alebo stratu a vlastné imanie, ak by sa úrokové sadzby mali zmeniť na 5 percent alebo 6 percent. Od subjektu by sa nevyžadovalo, aby revidoval svoj predpoklad týkajúci sa toho, že úrokové sadzby mohli odôvodnene kolísať o ±50 bázických bodov, pokiaľ by neexistoval dôkaz, že úrokové sadzby sa stali významne nestabilné.

(b) časový rámec, v ktorom predpoklad vytvára. V analýze citlivosti sa uvádzajú vplyvy zmien, ktoré sa považujú za odôvodnene možné počas obdobia, pokiaľ subjekt znova neprezentuje tieto údaje, k čomu obvykle dochádza v jeho ďalšom ročnom období vykazovania.

B20 V odseku 41 sa povoľuje, aby subjekt použil analýzu citlivosti, ktorá odzrkadľuje vzájomnú závislosť medzi premennými rizika, ako napríklad metodiku hodnoty v riziku v prípade, že používa túto analýzu na riadenie svojej expozície voči finančným rizikám. Uplatňuje sa to aj vtedy, ak sa takouto metodikou oceňuje potenciál pre stratu a nie potenciál pre zisk. Tento subjekt by mohol vyhovovať podmienkam v odseku 41 písm. a) vykazovaním druhu modelu hodnoty v riziku (napr. či model ráta so simuláciami Monte Carlo), vysvetlenia fungovania modelu a hlavných predpokladov (napr. obdobie držby a úroveň spoľahlivosti). Subjekty by tiež mohli vykázať historické obdobie pozorovania a váhy uplatňované na pozorovania v rámci tohto obdobia, uviesť vysvetlenie toho, ako sa zaobchádza s možnosťami pri výpočte, a ktoré volatility a korelácie (alebo simulácie Monte Carlo týkajúce sa distribúcie pravdepodobnosti) sú použité.

B21 Subjekt poskytne analýzy citlivosti pre všetky obchodné aktivity, ale môže poskytnúť rôzne druhy analýz citlivosti pre rôzne triedy finančných nástrojov.

Riziko úrokovej sadzby

B22 *Riziko úrokovej sadzby* vzniká na úročených finančných nástrojoch vykázaných v súvahe (napr. pôžičky a pohľadávky a emitované dlhové nástroje) a niektorých finančných nástrojoch nevykázaných v súvahe (napr. niektoré úverové záväzky).

Menové riziko

B23 *Menové riziko* (alebo devízové riziko) vzniká na finančných nástrojoch denominovaných v cudzej mene, t. j. v mene inej než funkčná mena, v ktorej sú oceňované. Na účely tohto IFRS, menové riziko nevzniká z finančných nástrojov, ktoré sú nepeňažné položky alebo z finančných nástrojov denominovaných vo funkčnej mene.

B24 Analýza citlivosti je vykazovaná pre každú menu, voči ktorej má subjekt významnú expozíciu.

Iné cenové riziko

B25 *Iné cenové riziko* vzniká na finančných nástrojoch z dôvodu zmien, napríklad, v cenách komodít alebo cenách akcií. S cieľom vyhovieť podmienkam v odseku 40 by subjekt mohol vykazovať vplyv zníženia špecifického indexu trhu cenných papierov, ceny komodít alebo inú premennú rizika. Ak napríklad subjekt poskytne garancie zvyškovej hodnoty, ktoré sú finančnými nástrojmi, subjekt vykazuje nárast alebo pokles hodnoty aktív, na ktoré sa garancia vzťahuje.

B26 Dva príklady finančných nástrojov, ktoré vyvolávajú cenové riziko vlastného imania sú držba vlastného imania v inom subjekte a investícia do zvereneckej spoločnosti, ktorá následne má v držbe investície v majetkových nástrojoch. Ostatné príklady zahŕňajú termínové zmluvy a opcie na nákup alebo predaj špecifikovaných množstiev majetkového nástroja a swapov indexovaných podľa cien akcií. Reálne hodnoty týchto finančných nástrojov sú ovplyvnené zmenami trhovej ceny príslušných majetkových nástrojov.

B27 V súlade s odsekom 40 písm a), citlivosť zisku alebo straty (ktorá vzniká, napríklad, z nástrojov klasifikovaných v reálnej hodnote v zisku alebo strate a straty hodnoty finančných aktív dostupných na predaj) sa vykazuje osobitne od citlivosti majektu (ktoré vzniká, napríklad, z nástrojov klasifikovaných ako dostupné na predaj).

B28 Finančné nástroje, ktoré subjekt klasifikuje ako majetkové nástroje sa opätovne neoceňujú. Ani zisk alebo strata, ani majetok nebudú ovplyvnené cenovým rizikom majetku týchto nástrojov. V súlade s uvedeným sa nevyžaduje analýzy citlivosti.

▼M12

DODATOK C

Zmeny a doplnenia iných štandardov IFRS

Zmeny a doplnenia v tomto dodatku sa uplatňujú na ročné obdobie začínajúce 1. januárom 2007 alebo neskôr. Ak subjekt uplatňuje IFRS v rámci skoršieho obdobia, tieto zmeny a doplnenia sa uplatňujú na toto skoršie obdobie. V zmenených a doplnených odsekoch, nové znenie je podčiarknuté a vymazaný text je preškrtnutý.

C1 V medzinárodných štandardoch finančného výkazníctva, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, odkazy na štandard IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* sú nahradené odkazmi na štandard IAS 32 *Finančné nástroje: Prezentácia*, pokiaľ ďalej nie je stanovené inak.

C2 IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidované v roku 2003) sa mení a dopĺňa tak, ako je uvedené ďalej.

Názov sa mení a dopĺňa ako „IAS 32 *Finančné nástroje: Prezentácia*".

Odsek 1 sa vypúšťa a odseky 2 až 4 písm. a) sa menia a dopĺňajú takto:

2 Cieľom tohto štandardu je ustanoviť zásady pre prezentáciu finančných nástrojov ako záväzky alebo vlastný majetok a zásady pre započítanie finančných aktív a finančných záväzkov. Týka sa klasifikácie finančných nástrojov, z pohľadu emitenta, do finančných aktív, finančných záväzkov a majetkových nástrojov, klasifikácie súvisiacich úrokov, dividend, strát alebo ziskov, a okolností, za ktorých by mali byť finančné aktíva a finančné záväzky započítané.

3 Zásady v tomto štandarde dopĺňajú zásady pre vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov v štandarde IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*, a zásady pre zverejňovanie informácií o finančných aktívach a pasívach v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*

PÔSOBNOSŤ

4 Tento štandard uplatňujú všetky subjekty na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:

a) tých podielov v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch a v spoločnom podnikaní, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IAS 27 Konsolidované a oddelené finančné výkazy, štandardom IAS 28 Investície do pridružených podnikov alebo štandardom IAS 31 Podiely v spoločnom podnikaní. Avšak v niektorých prípadoch štandardy IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 povoľujú subjektu účtovať podiel v dcérskom podniku, pridruženom podniku alebo v spoločnom podnikaní pri použití štandardu IAS 39; v spomínaných prípadoch subjekty okrem požiadaviek na zverejňovanie uvedených v tomto štandarde uplatňujú aj požiadavky na zverejňovanie uvedené v štandardoch IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31. Subjekty tento štandard takisto uplatňujú na všetky deriváty súvisiace s podielmi v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch a v spoločnom podnikaní.

Odseky 5 a 7 sa vypúšťajú.

Druhá veta odseku 40 sa mení a dopĺňa takto:

40 … Okrem požiadaviek tohto štandardu, zverejňovanie podielu a dividend podlieha požiadavkám štandardu IAS 1 a štandardu IFRS 7.

Posledná veta odseku 47 sa mení a dopĺňa takto:

47 … V prípade, že subjekt má právo na započítanie pohľadávky, ale nemá v úmysle uskutočniť vyrovnanie na netto základe alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne, účinok práva na expozíciu kreditného rizika subjektu sa zverejní v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7.

Posledná veta odseku 50 sa mení a dopĺňa takto:

50 … V prípade, že finančný majetok a finančné záväzky podliehajúce rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní nie sú vyrovnané, účinok dohody na expozíciu voči kreditnému riziku subjektu sa zverejní v súlade s odsekom 36 štandardu 7.

Odseky 51-95 sa vypúšťajú.

Odsek 98 sa dopĺňa o poznámku pod čiarou takto:

▼**M12**

Rada IASB v auguste 2005 všetky zverejňovania súvisiace s finančnými nástrojmi premiestnila do štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*.

V prílohe (Aplikačné usmernenie), odseky AG24 a AG40 a posledná veta odseku AG39 sa vypúšťajú.

C3 Štandard IAS *Prezentácia finančných výkazov* sa mení a dopĺňa tak, ako sa to uvádza nižšie.

Odsek 4 sa vypúšťa.

V odseku 56 sa „IAS 32" nahrádza „IFRS 7"*Finančné nástroje: „Zverejňovanie*"a v odseku 105 písm. d) bod ii) sa „IAS 32" nahrádza „IFRS 7".

Posledná veta odseku 71 písm. b) sa mení a dopĺňa takto:

71 b) … Finančná inštitúcia môže napríklad zmeniť a doplniť uvedené opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktorá sú relevantné pre operácie finančných inštitúcií.

Štvrtá veta odseku 84 sa mení a dopĺňa takto:

84 … Finančná inštitúcia môže napríklad zmeniť a doplniť opisy s cieľom poskytnúť informácie, ktorá sú relevantné pre operácie finančných inštitúcií.

C4 IAS 14 *Vykazovanie o segmentoch* sa mení a dopĺňa tak, ako sa to uvádza nižšie.

V odseku 27 písm. a) a b), v odsekoch 31, 32, 46 a 74 sa výraz „správna rada a výkonný(-ému) riaditeľ(-ovi) podniku" sa nahrádza výrazom „členovia kľúčového manažmentu".

V odseku 27 písm. b), odseku 30 a 32 sa výraz „riaditelia a manažment" nahrádza výrazom „členovia kľúčového manažmentu".

Prvá veta odseku 27 sa mení a dopĺňa takto:

27 Vnútorná organizačná a riadiaca štruktúra subjektu a jeho systém vnútorného finančného výkazníctva určený členom kľúčového manažmentu (napríklad správnej rade a výkonnému riaditeľovi podniku) sú zvyčajne východiskom pre identifikáciu prevládajúceho zdroja a charakteru rizík a rozdielnej miery návratnosti, ktorým je subjekt vystavený a preto, aby sa dalo určiť, ktorý formát vykazovania je primárny a ktorý sekundárny s výnimkou prípadov ustanovených v pododsekoch a) a b) ďalej: …

Tretia veta odseku 28 sa mení a dopĺňa takto:

28 … Preto okrem výnimočných prípadov subjekt vykáže informácie o segmentoch vo svojich finančných výkazoch na tom istom základe ako vykazuje členom kľúčového manažmentu na vnútropodnikovej úrovni. …

Prvá veta odseku 33 sa mení a dopĺňa takto:

33 Väčšina subjektov v zmysle tohto štandardu určí svoje obchodné a geografické segmenty na úrovni organizačných jednotiek, o čom podá správu členom kľúčového manažmentu alebo vyššiemu výkonnému riadiacemu subjektu, čo môže v niektorých prípadoch predstavovať skupinu ľudí, na účely hodnotenia výkonnosti v minulosti jednotlivých jednotiek a na účely rozhodovania o budúcom pridelení zdrojov. …

C5 V odseku 31 štandardu IAS 17 *Lízingy*, „IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia*" sa nahrádza štandardom „IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*" a v odsekoch 35, 47 a 56 sa „IAS 32" nahrádza „IFRS 7".

C6 V odseku 72 štandardu IAS 33 *Zisk na akciu* sa „IAS 32" nahrádza „IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*".

C7 IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (doplnený a zmenený v apríli 2005) sa mení a dopĺňa tak, ako sa to uvádza nižšie.

Odsek 1 sa mení a dopĺňa takto:

1 Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady vykazovania oceňovania finančného majetku, finančných záväzkov a určitých zmlúv o kúpe alebo predaji nefinančných položiek. Požiadavky na prezentovanie informácií o finančných nástrojoch sú uvedené v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje*: Prezentácia. Požiadavky na zverejňovanie informácií o finančných nástrojoch sú uvedené v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje*: Zverejňovanie.

V odseku 45 sa „IAS 32" nahrádza „IFRS 7".

Odsek 48 sa mení a dopĺňa takto:

▼M12

48 Pri určovaní reálnej hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku na účely uplatnenia tohto štandardu, štandardu IAS 32 alebo štandardu IFRS 7, subjekt uplatňuje odseky AG69-AG82 prílohy A.

C8 IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (doplnený a zmenený v júni 2005) sa mení a dopĺňa tak, ako sa to uvádza nižšie.

V odseku 9 sa definícia finančného majetku alebo finančného záväzku v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate mení a dopĺňa takto:

V odsekoch 9 až 11 a odseku B4 štandardu IFRS 7 sa vyžaduje, aby subjekt poskytol informácie o finančných aktívach alebo finančných záväzkoch, ktoré určil v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate.

C9 Odsek 36A štandardu IFRS 1 *Prvé použitie štandardov finančného výkazníctva* sa mení a dopĺňa a názov a odsek 36C sa dopĺňajú takto:

36A Subjekt, ktorý prijme štandardy IFRS pred 1. januárom 2006 vo svojom prvom finančnom výkaze podľa štandardu IFRS uvedie porovnávacie informácie aspoň za jeden rok, avšak tieto porovnávacie informácie nemusia byť v súlade s štandardmi IAS 32, IAS 39 alebo štandardom IFRS 4. Subjekt, ktorý si vyberie na poskytnutie porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade so štandardom IAS 32, IAS 39 alebo štandardom IFRS 4 vo svojom prechodnom prvom roku:

a) uplatňuje požiadavky na vykazovanie a oceňovanie svojich predchádzajúcich všeobecne prijatých účtovných zásad (GAAP) v rámci porovnateľných informácií pre finančné nástroje v rozsahu štandardov IAS 32 a IAS 39 a pre poistné zmluvy v rozsahu štandardu IFRS 4;

…

V prípade, že subjekt si vyberie na poskytnutie porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade so štandardmi IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, odkazy na „dátum prechodu na štandardy IFRS" v prípade týchto štandardov znamenajú začiatok prvého obdobia vykazovania podľa štandardov IFRS. V súlade s odsekom 15 písm. c) štandardu IAS 1 sa od týchto subjektov vyžaduje, aby poskytli dodatočné informácie v prípade, že dodržiavanie osobitných požiadaviek štandardov IFRS nepostačuje nato, aby užívatelia mohli pochopiť dosah konkrétnych transakcií, ostatných udalostí a podmienok na finančnú situáciu subjektu a jeho finančnú výkonnosť.

Oslobodenie od požiadavky poskytovať porovnávacie informácie na účely štandardu IFRS 7

36C Subjekt, ktorý štandardy IFRS prijme pred 1. januárom 2006 a vyberie si prijať štandard IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* vo svojich prvých finančných výkazoch IFRS nemusí uviesť porovnávacie informácie, ktoré v spomínaných finančných výkazoch štandard IFRS 7 vyžaduje.

C10 Štandard IFRS 4 *Poistné zmluvy s*a mení a dopĺňa tak, ako sa to uvádza nižšie.

Odsek 2 písm. b) sa mení a dopĺňa takto:

b) finančné nástroje, ktoré emituje s *vlastnosťou ľubovoľnej účasti* (pozri odsek 35). Štandard IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* vyžaduje poskytnutie informácií o finančných nástrojoch vrátane finančných nástrojov, ktoré takéto vlastnosti obsahujú.

Odsek 35 písm. d) sa mení a dopĺňa takto:

d) napriek tomu, že sú tieto zmluvy finančnými nástrojmi, emitent na zmluvy s vlastnosťou ľubovoľnej účasti pri uplatnení odseku 19 písm. b) štandardu IFRS 7 zverejní celkové úrokové výdavky vykázané v zisku alebo strate, ale nemusí takéto úrokové výdavky vypočítať pomocou metódy efektívneho úroku.

Názov a odseky 38 a 39 nasledujúce po odseku 37 sa menia a dopĺňajú a odsek 39A sa dopĺňa takto:

Charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv

38 Poisťovateľ zverejní informácie, ktoré užívateľom svojich finančných výkazov umožnia zhodnotiť charakter a rozsah rizík vznikajúcich z poistných zmlúv.

39 Na účely dodržiavania ustanovení odseku 38 poisťovateľ poskytne informácie o:

a) svojich cieľoch, postupoch a procesoch riadenia rizík vznikajúcich z poistných zmlúv a metódach používaných na riadenie týchto rizík.

b) [vypúšťa sa]

▼**M12**

c) o *poistnom riziku* (pred aj po zmiernení 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 (napr. typ poistnej udalosti, zemepisná oblasť alebo mena).

iii) skutočných nárokoch v porovnaní s predchádzajúcimi odhadmi (t. j. vývoj nárokov). Zverejňovanie o vývoji nárokov sa týka aj obdobia, keď vznikol prvý významný nárok, v prípade ktorého je stále neistá suma a časový rozvrh splatenia nárokov, avšak nemusí byť starší ako desať rokov. Poisťovateľ nemusí poskytnúť informácie o nárokoch, v prípade ktorých neistota o sume a časovom rozvrhu splatenia nárokov sa typicky vyrieši do jedného roka.

d) informácie o kreditnom riziku, riziku likvidity a trhovom riziku, ktoré by si vyžadovali odseky 31 až 42 štandardu IFRS 7, ak by poistné zmluvy boli v rozsahu štandardu IFRS 7. Avšak:

i) poisťovateľ nemusí poskytnúť analýzu splatnosti požadovanú v odseku 39 písm. a) štandardu 7, ak namiesto toho poskytne informácie o odhadovanom časovom rozvrhu čistého výstupného peňažného toku v dôsledku vykázaného poistného záväzku. Môže to byť v podobe analýzy súm vykázaných v súvahe prostredníctvom odhadu časového rozvrhu.

ii) ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže použiť analýzu citlivosti na to, aby splnil požiadavku odseku 40 písm. a) štandardu IFRS 7. Takýto poisťovateľ poskytne informácie, ktoré vyžaduje odsek 41 štandardu IFRS 7.

e) informácie o expozícii voči trhovému riziku vznikajúcemu z vložených derivátových nástrojov, ktoré sú súčasťou hromadnej poistnej zmluvy, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby oceňoval vložené derivátové nástroje v reálnej hodnote a poisťovateľ tieto vložené derivátové nástroje v reálnej hodnote neoceňuje.

39A Na účely dodržiavania ustanovení odseku 39 písm. b) bod i) poisťovateľ poskytne informácie a) alebo b) takto:

a) analýzu citlivosti, ktorá uvádza ako by zisk alebo strata a vlastné imanie boli ovplyvnené, ak by sa primerane možné zmeny v príslušnej premennej rizika vyskytli k dátumu súvahy; metódy a predpoklady použité pri príprave analýzy citlivosti; a akékoľvek zmeny z predchádzajúceho obdobia v použitých metódach a predpokladoch. Avšak, ak poisťovateľ používa alternatívnu metóda riadenia citlivosti na trhové podmienky, ako napríklad analýzu vloženej hodnoty, môže splniť požiadavky poskytnutím informácií alternatívnej analýzy citlivosti a informácií požadovaných podľa odseku 41 písm. a) štandardu IFRS 7.

b) kvalitatívne informácie o citlivosti a informácie o tých podmienkach poistných zmlúv, ktoré majú významný účinok na sumu, časový rozvrh a neistotu budúcich tokov finančných prostriedkov subjektu.

▼M12

DODATOK D

Zmeny a doplnenia štandardu IFRS 7, ak neboli uplatnené zmeny a doplnenia štandardu IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie — *Možnosť účtovania v reálnej hodnote*

Rada v júni 2005 uverejnila Zmeny a doplnenia štandardu IAS 39: Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie — Možnosť účtovanie v reálnej hodnote, *ktorá sa bude uplatňovať na ročné obdobia so začiatkom od 1. januára 2006 alebo po tomto dátume. Ak subjekt štandard IFRS 7 uplatní na ročné obdobia so začiatkom od 1. januára 2006 a a neuplatní tieto zmeny a doplnenia štandardu IAS 39, štandard IFRS 7 pre toto obdobie zmení a doplní takto. Nový text v zmenených a doplnených odsekoch je podčiarknutý a vypustený text je prečiarknutý*.

D1 Názov nad odsekom 9 a odsekom 11 sa mení a dopĺňa takto a odsek 9 sa vypúšťa.

Finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate

11 Subjekt zverejní:

a) metódy použité na splnenie požiadaviek v odseku 10 písm. a).

b) ak sa podnik domnieva, že informácie, ktoré zverejnil, aby splnil požiadavku v odseku 10 písm. a) nezodpovedajú v plnej miere zmene v reálnej hodnote finančného záväzku, ktorú je možné spájať so zmenami v jeho kreditnom riziku, dôvody, na základe ktorých dospel k tomuto záveru, a činitele, ktoré považuje za relevantné.

Odsek B5 písm. a) sa mení a dopĺňa takto:

a) kritériá na označenie počiatočného vykázania, finančného majetku alebo finančných záväzkov v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 31

Podiely na spoločnom podnikaní

OBSAH

	Odsek
Rozsah	1-2
Definície	3-12
Formy spoločného podniku	7
Spoločná kontrola	8
Zmluvná dohoda	9-12
Spoločne kontrolované operácie	13-17
Spoločne kontrolovaný majetok	18-23
Spoločne kontrolované jednotky	24-47
Účtovná závierka spoločníka	30-45
Podielová konsolidácia	30-37
Metóda vlastného imania	38-41
Výnimky z podielovej konsolidácie a metódy vlastného imania	42-45
Individuálna účtovná závierka spoločníka	46-47
Transakcie medzi spoločníkom a spoločným podnikom	48-50
Vykazovanie podielov v spoločných podnikoch v účtovnej závierke investora	51
Riaditelia spoločných podnikov	52-53
Zverejňovanie	54-57
Dátum účinnosti	58
Stiahnutie IAS 31 (revidovaný z roku 2000)	59

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 31 (revidovaný z roku 2000) Účtovné vykazovanie podielov na spoločnom podnikaní platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

▼M5

ROZSAH

1. *Tento štandard platí pre účtovanie podielov na spoločnom podnikaní a pre vykazovanie majetku, záväzkov, výnosov a nákladov v spoločných podnikoch v účtovnej závierke spoločníkov a investorov bez ohľadu na štruktúru alebo formy, ktoré sa používajú pri činnostiach spoločných podnikov. Neplatí však pre podiely spoločníkov v spoločne kontrolovaných jednotkách, ktoré držia:*

   (a) *organizácie rizikového kapitálu;*

   alebo

   (b) *vzájomné fondy, správne jednotky a podobné jednotky, vrátane investičných poisťovacích fondov,*

   ktoré sú pri prvotnom vykázaní určené v reálnej hodnote prostredníctvom zisku alebo straty, alebo sú klasifikované ako držané na obchodovanie a účtované v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie. Takéto investície sú oceňované v reálnej hodnote v súlade s IAS 39, pričom sa zmeny v reálnej hodnote vykazujú v zisku alebo strate v období zmeny.

2. *Spoločník s podielom v spoločne kontrolovanej jednotke je vyňatý z odseku 30 (podielová konsolidácia) a 38 (metóda vlastného imania), keď spĺňa nasledujúce podmienky:*

   (a) *existuje dôkaz, že podiel je nadobudnutý a držaný výlučne s úmyslom jeho vyradenia v lehote dvanástich mesiacov od akvizície a manažment aktívne hľadá kupujúceho;*

   (b) *uplatní sa výnimka v odseku 10 z IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky, ktorá umožňuje materskej spoločnosti, ktorá má podiel aj v spoločne kontrolovanej jednotke, aby neprezentovala konsolidovanú účtovnú závierku;*

   alebo

   (c) *platia všetky nasledujúce podmienky:*

      (i) *spoločník je úplne vlastnenou dcérskou spoločnosťou alebo čiastočne vlastnenou dcérskou spoločnosťou inej jednotky a jej iných vlastníkov, vrátane toho, že tí, ktorí inak nemajú právo hlasovať boli informovaní o tom a nenamietajú, že spoločník neuplatňuje podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania;*

      (ii) *dlhové alebo majetkové nástroje spoločníka nie sú verejne obchodovateľné (na domácej alebo zahraničnej burze alebo na OTC trhu, vrátane lokálnych a regionálnych trhov);*

      (iii) *spoločník nepodal a ani nie je v procese podávania svojej účtovnej závierky komisii pre cenné papiere alebo inej regulačnej organizácii na účely vydania akéhokoľvek druhu nástrojov na verejnom trhu;*

      a

      (iv) *rozhodná alebo akákoľvek ďalšia materská spoločnosť spoločníka zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku sprístupnenú verejnosti, ktorá je v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania.*

DEFINÍCIE

3. *Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:*

   Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery hospodárskej činnosti za účelom dosiahnutia úžitkov z nej.

   Metóda vlastného imania je metóda účtovania, podľa ktorej je podiel v spoločne kontrolovanej jednotke najskôr zaznamenaný v nákladoch a následne upravený o zmenu podielu spoločníka na majetku v zostatkovej hodnote spoločne kontrolovanej jednotky po dátume jeho akvizície. Zisk alebo strata spoločníka zahŕňa podiel spoločníka na zisku alebo strate spoločne kontrolovanej jednotky.

   Investor v spoločnom podniku je stranou v spoločnom podniku a nemá spoločnú kontrolu nad týmto spoločným podnikom.

   Spoločná kontrola je zmluvne odsúhlasené podieľanie sa na kontrole hospodárskej činnosti.

   Spoločný podnik je zmluvnou dohodou, podľa ktorej dve alebo viaceré strany vykonávajú hospodársku činnosť, ktorá podlieha spoločnej kontrole.

▼M5

Podielová konsolidácia je metóda účtovníctva, podľa ktorej sú podiely spoločníka na každej položke majetku, záväzkov, výnosov a nákladov spoločne kontrolovanej jednotky kombinované spôsobom riadok po riadku s podobnými položkami účtovnej závierky spoločníka, alebo sú vykazované ako položky v osobitnom riadku účtovnej závierky spoločníka.

Individuálne účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná materskou spoločnosťou, investorom v pridruženom podniku alebo spoločníkom v spoločne kontrolovanej jednotke, v ktorej sú investície účtované na základe priameho podielu na vlastnom imaní, skôr než na základe vykázaných výsledkov a majetku v zostatkovej hodnote investovaného podniku.

Významný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch hospodárskej činnosti, ale nie je to kontrola ani spoločná kontrola týchto zámerov.

Spoločník je stranou v spoločnom podniku a má spoločnú kontrolu nad týmto spoločným podnikom.

4. Účtovná závierka, v ktorej sa uplatňuje podielová konsolidácia alebo metóda vlastného imania, nie je individuálnou účtovnou závierkou a tou nie je ani účtovná závierka jednotky, ktorá nemá dcérsku spoločnosť, pridružený podnik alebo spoločnícky podiel v spoločne kontrolovanej jednotke.

5. Individuálna účtovná závierka je účtovná závierka prezentovaná navyše ku konsolidovanej účtovnej závierke, účtovnej závierke, v ktorej sú investície účtované použitím metódy vlastného imania a účtovnej závierke, v ktorej sú podielovo konsolidované spoločnícke podiely na spoločnom podnikaní. Individuálna účtovná závierka nemusí byť prílohou alebo doplnkom k týmto závierkam.

6. Jednotky, ktoré sú vyňaté z konsolidácie v súlade s odsekom 10 v IAS 27, z uplatňovania metódy vlastného imania v súlade s odsekom 13(c) v IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* alebo z uplatňovania podielovej konsolidácie alebo metódy vlastného imania v súlade s odsekom 2 tohto štandardu, môžu prezentovať individuálne účtovné závierky ako svoje jediné účtovné závierky.

Formy spoločného podniku

7. Spoločné podniky majú mnoho rôznych foriem a štruktúr. Tento štandard identifikuje tri rozsiahle typy - spoločne kontrolované operácie, spoločne kontrolovaný majetok a spoločne kontrolované jednotky - ktoré sú obvykle opísané ako spoločné podniky a vyhovujú definícii spoločného podniku. Nasledujúce charakteristiky sú zhodné pre všetky typy spoločného podniku:

   (a) dvaja alebo viacerí spoločníci sú zaviazaní zmluvnou dohodou;

   a

   (b) zmluvná dohoda ustanovuje spoločnú kontrolu.

Spoločná kontrola

8. Spoločná kontrola môže byť znemožnená, keď je investovaný podnik právne reorganizovaný alebo v konkurze, alebo vykonáva činnosť pri dlhodobých prísnych obmedzeniach jeho schopnosti uskutočňovať transfer fondov spoločníkovi. Ak spoločná kontrola trvá, tieto okolnosti samotné nie sú dostatočné na to, aby oprávňovali neúčtovanie spoločných podnikov v súlade s týmto štandardom.

Zmluvná dohoda

9. Existencia zmluvnej dohody zabezpečuje rozlíšenie podielov, ktoré znamenajú spoločnú kontrolu od investícií do pridružených podnikov, v ktorých má investor významný vplyv (pozri IAS 28). Činnosti, ktoré nespadajú pod spoločnú kontrolu podľa zmluvnej dohody, nie sú spoločnými podnikmi na účely tohto štandardu.

10. Zmluvnú dohodu je možné uzavrieť rôznymi spôsobmi, napríklad ako zmluvu medzi spoločníkmi alebo ako zápisnicu z rokovaní spoločníkov. V niektorých prípadoch je dohoda zahrnutá v stanovách alebo iných predpisoch spoločného podniku. Nech už ide o akúkoľvek formu, zmluvná dohoda má zvyčajne písomnú podobu a obsahuje nasledujúce náležitosti:

    (a) činnosť, trvanie a povinnosti vykazovať spoločné podnikanie;

    (b) menovanie predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu spoločného podniku a hlasovacie práva spoločníkov;

    (c) kapitálové vklady spoločníkov;

    a

▼M5

(d) podieľanie sa spoločníkov na výkone, výnosoch, nákladoch alebo výsledkoch spoločného podniku.

11. Zmluvná dohoda zakladá spoločnú kontrolu nad spoločným podnikom. Táto požiadavka zabezpečuje, že žiaden zo spoločníkov nie je v pozícii, kedy by mohol jednostranne kontrolovať činnosť. Dohoda vymedzuje tie rozhodnutia v oblastiach nevyhnutných na ciele spoločného podniku, ktoré vyžadujú súhlas všetkých spoločníkov, a tie rozhodnutia, ktoré môžu vyžadovať súhlas určenej väčšiny spoločníkov.

12. Zmluvná dohoda môže určovať jedného spoločníka ako riaditeľa alebo manažéra spoločného podniku. Riaditeľ nekontroluje spoločný podnik, ale zúčastňuje sa na realizácii finančných a prevádzkových zámerov odsúhlasených spoločníkmi v súlade so zmluvnou dohodou a delegovaných na riaditeľa. Ak má riaditeľ právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery hospodárskej činnosti, potom podnik kontroluje a ten je dcérskou spoločnosťou riaditeľa, a nie spoločným podnikom.

SPOLOČNE KONTROLOVANÉ OPERÁCIE

13. Činnosť niektorých spoločných podnikov spočíva v používaní majetku a ostatných zdrojov spoločníkov bez založenia korporácie, partnerstva alebo inej jednotky alebo finančnej štruktúry, ktorá by bola oddelená od spoločníkov ako takých. Každý spoločník používa vlastné nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a využíva svoje vlastné zásoby. Taktiež mu vznikajú vlastné náklady a záväzky a pribúdajú mu vlastné financie, čo predstavuje jeho vlastné povinnosti. Činnosti spoločného podniku môžu uskutočňovať zamestnanci spoločníka súbežne s podobnými činnosťami spoločníka. Dohoda o spoločnom podnikaní zvyčajne stanovuje postup, ktorým sú výnosy z predaja výrobkov spoločného podniku a akékoľvek náklady vynaložené spoločne rozdelené medzi spoločníkov.

14. Príkladom spoločne kontrolovanej operácie je, ak dvaja alebo viacerí spoločníci kombinujú svoje operácie, zdroje a odborné znalosti na spoločnú výrobu, predaj a distribúciu konkrétneho výrobku, ako napríklad lietadlo. Každý zo spoločníkov realizuje určitú časť výrobného procesu samostatne. Každý spoločník znáša svoje vlastné náklady a podieľa sa na výnosoch z predaja lietadla, pričom tento podiel je stanovený v súlade so zmluvnou dohodou.

15. ***Vzhľadom na svoje podiely v spoločne kontrolovaných operáciách spoločník vykáže vo svojej účtovnej závierke:***

(a) ***majetok, ktorý kontroluje, a záväzky, ktoré vznikajú;***

a

b) ***náklady, ktoré vynaloží, a svoj podiel na výnosoch, ktoré získava z predaja tovaru a služieb spoločným podnikom.***

16. Pretože majetok, záväzky, výnosy a náklady sú vykazované v účtovnej závierke spoločníka, nevyžadujú sa žiadne úpravy alebo iné konsolidačné postupy vzhľadom na tieto položky, keď spoločník prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku.

17. Pre samotný spoločný podnik nemusia byť požadované individuálne účtovné záznamy a nemusí byť zostavená účtovná závierka pre spoločný podnik. Spoločníci však môžu pripraviť manažérske účty, aby mohli vyhodnotiť výkonnosť spoločného podniku.

SPOLOČNE KONTROLOVANÝ MAJETOK

18. Niektoré spoločné podniky zahŕňajú spoločnú kontrolu a často spoločné vlastníctvo spoločníkov jedného alebo viacerého majetku vloženého do spoločného podniku alebo nadobudnutého za účelom spoločného podniku a zameraného na účel spoločného podniku. Majetok sa používa na získanie úžitkov pre spoločníkov. Každý spoločník má právo na podiel z výstupov z majetku a každý znáša dohodnutý podiel vynaložených nákladov.

19. Takéto spoločné podniky neznamenajú založenie korporácie, partnerstva alebo inej jednotky alebo finančnej štruktúry, ktorá by bola oddelená od spoločníkov. Každý spoločník má kontrolu nad svojim podielom z budúcich ekonomických úžitkov prostredníctvom svojho podielu na spoločne kontrolovanom majetku.

20. Mnoho činností v priemysle ťažby ropy, zemného plynu a nerastných surovín zahŕňa spoločne kontrolovaný majetok. Napríklad viaceré podniky vyrábajúce ropné produkty môžu spoločne kontrolovať a prevádzkovať ropovody. Každý zo spoločníkov používa ropovod na prepravu svojich vlastných produktov, za čo znáša odsúhlasenú časť nákladov na prevádzku ropovodu. Iným príkladom spoločne kontrolo-

▼M5

vaného majetku je, keď dva podniky spoločne kontrolujú pozemky pričom každý dostáva podiel z prijatého nájomného a znáša časť nákladov.

21. ***Vzhľadom na svoj podiel v spoločne kontrolovanom majetku spoločník oddelene vykáže vo svojej účtovnej závierke:***

(a) ***vlastný podiel na spoločne kontrolovanom majetku, klasifikovaný podľa povahy majetku;***

(b) ***všetky záväzky, ktoré vznikli;***

(c) ***vlastný podiel na všetkých záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podniku;***

(d) ***všetky výnosy z predaja alebo použitia svojho podielu na výkone spoločného podniku spolu so svojím podielom na všetkých nákladoch vynaložených spoločným podnikom;***

a

(e) ***všetky náklady, ktoré vynaložil vzhľadom na svoj podiel v spoločnom podniku.***

22. Vzhľadom na svoj podiel na spoločne kontrolovanom majetku zahrnie každý spoločník do svojich účtovných záznamov a vykazuje vo svojej účtovnej závierke:

(a) svoj podiel na spoločne kontrolovanom majetku klasifikovaný skôr podľa charakteru majetku než ako investícia. Napríklad podiel na spoločne kontrolovanom ropovode je klasifikovaný ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

(b) všetky záväzky, ktoré mu vznikli, napríklad pri financovaní jeho podielu na majetku.

(c) svoj podiel na záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podniku.

(d) všetky výnosy z predaja alebo použitia svojho podielu na výkone spoločného podniku, spolu so svojím podielom na všetkých nákladoch vynaložených pri spoločnom podniku.

(e) všetky náklady, ktoré vynaložil vzhľadom na svoj podiel v spoločnom podniku, napríklad tie, ktoré súvisia s financovaním podielu spoločníka na majetku a s predajom jeho podielu na výkone.

Pretože majetok, záväzky, výnosy a náklady sú vždy vykázané v účtovnej závierke spoločníka, nevyžadujú sa pri prezentácii konsolidovanej účtovnej závierky spoločníkom žiadne úpravy alebo iné konsolidačné postupy vzhľadom na tieto položky.

23. Nakladanie so spoločne kontrolovaným majetkom vyjadruje podstatu a hospodársku realitu a zvyčajne i právnu formu spoločného podniku. Individuálne účtovné záznamy o samotnom spoločnom podniku sa môžu obmedziť na tie náklady, ktoré sú vynakladané spoločne s ostatnými spoločníkmi a spoločníci ich skutočne znášajú vo výške odsúhlasených podielov. Účtovná závierka sa nemusí zostaviť za spoločný podnik, hoci spoločníci si môžu viesť manažérske účty, aby mohli vyhodnotiť výkonnosť spoločného podniku.

SPOLOČNE KONTROLOVANÉ JEDNOTKY

24. Spoločne kontrolovaná jednotka je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie korporácie, partnerstva alebo inej jednotky, v ktorej má podiel každý spoločník. Jednotka pôsobí rovnakým spôsobom ako ostatné jednotky s tým, že zmluvná dohoda medzi spoločníkmi zakladá spoločnú kontrolu nad hospodárskou činnosťou jednotky.

25. Spoločne kontrolovaná jednotka kontroluje majetok spoločného podniku, vynakladá záväzky a náklady a dosahuje výnosy. Môže vstupovať do zmluvných vzťahov vo vlastnom mene a zabezpečovať financie na účely činnosti spoločného podniku. Každý spoločník má právo na podiel zo ziskov spoločne kontrolovanej jednotky, i keď niektoré spoločne kontrolované jednotky vykonávajú tiež rozdeľovanie výkonov zo spoločného podniku.

26. Zvyčajným príkladom spoločne kontrolovanej jednotky je prípad, keď dve jednotky spoja svoje činnosti v konkrétnom type podnikania prevodom príslušného majetku a záväzkov do spoločne kontrolovanej jednotky. Ďalším príkladom je, ak jednotka začne podnikať v zahraničí v spolupráci s vládou alebo iným orgánom danej krajiny, a to založením samostatnej jednotky, ktorá je spoločne kontrolovaná danou jednotkou a vládou alebo iným orgánom.

▼M5

27. Mnohé spoločne kontrolované jednotky sú podobné svojím charakterom tým formám spoločného podniku, ktoré sa nazývajú spoločne kontrolované operácie alebo spoločne kontrolovaný majetok. Napríklad spoločník môže previesť spoločne kontrolovaný majetok, ako je ropovod, do spoločne kontrolovanej jednotky kvôli daňovým alebo iným dôvodom. Podobne spoločník môže prispieť do spoločne kontrolovanej jednotky majetkom, ktorý sa bude používať spoločne. Niektoré spoločne kontrolované operácie tiež zahŕňajú založenie spoločne kontrolovanej jednotky kvôli konkrétnym aspektom činnosti, napríklad vývoj, marketing, distribúcia alebo servis výrobku po jeho predaji.

28. Spoločne kontrolovaná jednotka aj naďalej vedie vlastné účtovné záznamy a pripravuje a prezentuje účtovnú závierku tým istým spôsobom ako ostatné jednotky v súlade so štandardmi medzinárodného finančného vykazovania.

29. Každý zo spoločníkov zvyčajne prispieva do spoločne kontrolovanej jednotky peňažnými prostriedkami alebo inými zdrojmi. Tieto príspevky sú zohľadňované v účtovných záznamoch spoločníka a sú vykazované v jeho účtovnej závierke ako investícia do spoločne kontrolovanej jednotky.

Účtovná závierka spoločníka

Podielová konsolidácia

30. ***Spoločník vykáže svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím podielovej konsolidácie alebo alternatívnej metódy opísanej v odseku 38. Keď sa používa podielová konsolidácia, použije sa jeden z dvoch ďalej uvedených formátov vykazovania.***

31. Spoločník ako investor vykazuje svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím jedného z dvoch formátov vykazovania pre podielovú konsolidáciu, bez ohľadu na to, či má aj investície do dcérskych spoločností, alebo či označuje svoju účtovnú závierku ako konsolidovanú účtovnú závierku.

32. Pri vykazovaní podielu v spoločne kontrolovanej jednotke je nevyhnutné, aby spoločník odrážal zobrazenie podstaty a hospodárskej skutočnosti dohody pred konkrétnou štruktúrou alebo formou spoločného podniku. V spoločne kontrolovanej jednotke má spoločník kontrolu nad svojím podielom na budúcich ekonomických úžitkoch prostredníctvom svojho podielu na majetku a záväzkoch spoločného podniku. Táto podstata a hospodárska skutočnosť sa odrážajú v konsolidovanej účtovnej závierke spoločníka, keď spoločník vykazuje svoje podiely na majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky použitím jedného z dvoch formátov vykazovania pre podielovú konsolidáciu podľa odseku 34.

33. Uplatňovanie podielovej konsolidácie znamená, že súvaha spoločníka obsahuje jeho podiel na majetku, ktorý spoločne kontroluje a jeho podiel na záväzkoch, za ktoré je spoločne zodpovedný. Výkaz ziskov a strát spoločníka obsahuje jeho podiel na výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky. Viaceré postupy vhodné pre použitie podielovej konsolidácie sú podobné postupom konsolidácie investícií do dcérskych spoločností, ktoré sú ustanovené v IAS 27.

34. Na uskutočnenie podielovej konsolidácie je možné používať rôzne formáty vykazovania. Spoločník môže kombinovať svoj podiel na každom majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky s podobnými položkami riadok po riadku vo svojej účtovnej závierke. Napríklad môže kombinovať svoj podiel na zásobách spoločne kontrolovanej jednotky so svojimi zásobami a svoj podiel na nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach spoločne kontrolovanej jednotky so svojimi nehnuteľnosťami, strojmi a zariadeniami. Na druhej strane, môže spoločník zahrnúť osobitné riadkové položky pre svoj podiel na majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky do svojej účtovnej závierky. Napríklad môže vykázať svoj podiel na obežnom majetku v spoločne kontrolovanej jednotke osobitne ako časť svojho obežného majetku; môže vykázať svoj podiel na nehnuteľnostiach, strojoch a zariadeniach spoločne kontrolovanej jednotky osobitne ako časť svojich nehnuteľností, strojov a zariadení. Obidva tieto formáty vykazovania vedú k vykazovaniu rovnakých súm zisku alebo straty, ako aj každej z hlavných klasifikácií majetku, záväzkov, výnosov a nákladov a oba formáty sú na účely tohto štandardu prijateľné.

35. Nezávisle of použitého druhu formátu na uskutočnenie podielovej konsolidácie, je nevhodné kompenzovať akýkoľvek majetok alebo záväzky odpočítaním od ostatných záväzkov alebo majetku alebo výnosy alebo náklady odpočítaním od ostatných nákladov alebo výnosov, pokiaľ neexistuje právna forma kompenzácie a kompenzácia sa očakáva ako realizácia majetku alebo vysporiadanie záväzku.

▼M5

36. ***Spoločník preruší používanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému prestáva mať spoločnú kontrolu nad spoločne kontrolovanou jednotkou.***

37. Spoločník preruší používanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému prestáva zdieľať kontrolu nad spoločne kontrolovanou jednotkou. Toto môže nastať napríklad, ak spoločník odpredá svoj podiel, alebo ak vzniknú také vonkajšie obmedzenia spoločne kontrolovanej jednotky, že spoločník už nemá spoločnú kontrolu.

Metóda vlastného imania

38. ***Alternatívne k podielovej konsolidácii opísanej v odseku 30 vykazuje spoločník svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím metódy vlastného imania.***

39. Spoločník vykazuje svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím metódy vlastného imania bez ohľadu na to, či má aj investície do dcérskych spoločností, alebo či označuje svoju účtovnú závierku ako konsolidovanú účtovnú závierku.

40. Niektorí spoločníci vykazujú svoje podiely v spoločne kontrolovaných jednotkách použitím metódy vlastného imania podľa IAS 28. Použitie metódy vlastného imania je uprednostňované tými, ktorí argumentujú, že nie je vhodné kombinovať kontrolované položky so spoločne kontrolovanými položkami a tými, ktorí sú presvedčení, že spoločníci majú v spoločne kontrolovanej jednotke skôr významný vplyv a nie spoločnú kontrolu. Tento štandard neodporúča používanie metódy vlastného imania, pretože podielová konsolidácia lepšie zobrazuje podstatu a hospodársku skutočnosť podielu spoločníka v spoločne kontrolovanej jednotke, čo je kontrola nad podielom spoločníka na budúcich ekonomických úžitkoch. Napriek tomu tento štandard dovoľuje používať metódu vlastného imania ako prípustné alternatívne riešenie pri vykazovaní podielov v spoločne kontrolovaných jednotkách.

41. ***Spoločník preruší používanie metódy vlastného imania od dátumu, ku ktorému prestáva mať spoločnú kontrolu alebo významný vplyv v spoločne kontrolovanej jednotke.***

Výnimky z podielovej konsolidácie a metódy vlastného imania

42. ***Podiely v spoločne kontrolovaných jednotkách, ktoré spĺňajú podmienku ustanovenú v odseku 2(a) sú klasifikované ako držané na obchodovanie a sú účtované v súlade s IAS 39.***

43. Keď sa v súlade s odsekmi 2(a) a 42 podiel v spoločne kontrolovanej jednotke predtým účtovaný v súlade s IAS 39 nevyradí v lehote dvanástich mesiacov, účtuje sa použitím podielovej konsolidácie alebo metódy vlastného imania od dátumu akvizície (pozri IAS 22 *Podnikové kombinácie*). Účtovnú závierku za obdobie od akvizície je potrebné prehodnotiť.

44. Výnimočne môže spoločník nájsť kupujúceho pre podiel opísaný v odseku 2(a), ale nestihne dokončiť predaj v lehote dvanástich mesiacov od akvizície kvôli súhlasom od regulačných orgánov alebo iných. Od spoločníka sa nevyžaduje, aby uplatňoval podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania na podiel v spoločne kontrolovanej jednotke, ak prebieha k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, kúpa a nie je dôvod veriť, že nebude ukončená krátko po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha.

45. ***Od dátumu, ku ktorému sa spoločne kontrolovaná jednotka stáva dcérskou spoločnosťou spoločníka, spoločník účtuje svoj podiel v súlade s IAS 27. Od dátumu, ku ktorému sa spoločne kontrolovaná jednotka stáva pridruženým podnikom spoločníka, spoločník účtuje svoj podiel v súlade s IAS 28.***

Individuálna účtovná závierka spoločníka

46. ***Podiel v spoločne kontrolovanej jednotke sa účtuje v individuálnej účtovnej závierke spoločníka v súlade s odsekmi 37-42 v IAS 27.***

47. Tento štandard nestanovuje, ktoré jednotky zostavujú samostatnú účtovnú závierku, ktorá je k dispozícii verejnosti.

▼M5

TRANSAKCIE MEDZI SPOLOČNÍKOM A SPOLOČNÝM PODNIKOM

48. ***Keď spoločník vloží do spoločného podniku majetok alebo ho predá, vykázanie akejkoľvek časti zisku alebo straty z tejto transakcie odráža podstatu transakcie. Pokiaľ je majetok držaný spoločným podnikom a za predpokladu, že spoločník previedol významné riziká a odmeny z vlastníctva, spoločník vykáže len tú časť zisku alebo straty, ktorá pripadá na podiely ostatných spoločníkov (*). Spoločník vykáže plnú sumu každej straty, keď vklad alebo predaj poskytuje dôkaz o znížení realizačnej hodnoty obežného majetku alebo o strate zo zníženia hodnoty.***

49. ***Ak spoločník kúpi majetok od spoločného podniku, spoločník nevykáže svoj podiel na ziskoch spoločného podniku z transakcie, až kým znova nepredá majetok nezávislej zmluvnej strane. Spoločník vykáže svoj podiel na stratách vyplývajúcich z týchto transakcií tým istým spôsobom ako na ziskoch s výnimkou toho, že keď straty vyjadrujú zníženie obežného majetku v realizačnej hodnote alebo straty zo zníženia hodnoty, vykážu sa okamžite.***

50. Spoločník stanovuje spätne získateľnú sumu majetku v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*, aby sa určilo, či transakcia medzi spoločníkom a spoločným podnikom poskytuje dôkaz o znížení hodnoty majetku. Pri stanovení použiteľnej hodnoty odhaduje spoločník budúce peňažné toky z majetku na základe nepretržitého používania majetku a do ich konečného vyradenia zo spoločného podniku.

VYKAZOVANIE PODIELOV V SPOLOČNÝCH PODNIKOCH V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE INVESTORA

51. ***Investor v spoločnom podniku, ktorý nemá spoločnú kontrolu, účtuje túto investíciu v súlade s IAS 39, alebo ak má významný vplyv v spoločnom podniku, tak v súlade s IAS 28.***

RIADITELIA SPOLOČNÝCH PODNIKOV

52. ***Riaditelia alebo manažéri spoločného podniku účtujú všetky odmeny v súlade s IAS 18 Výnosy z bežnej činnosti.***

53. Jeden alebo viacerí spoločníci môžu konať ako riaditelia alebo manažéri spoločného podniku. Riaditelia sú za takéto povinnosti zvyčajne platení manažérskymi odmenami. Odmeny sú účtované v spoločnom podniku ako náklad.

ZVEREJŇOVANIE

54. ***Spoločník zverejní súhrn nasledujúcich podmienených záväzkov, iba ak nie je pravdepodobnosť straty malá, oddelene od sumy ostatných podmienených záväzkov:***

(a) ***všetky podmienené záväzky, ktoré spoločník zapríčinil vo vzťahu k jeho podielom v spoločných podnikoch a jeho podiel na každom z týchto podmienených záväzkov, ktoré boli spôsobené spoločne s ostatnými spoločníkmi;***

(b) ***jeho podiel na podmienených záväzkoch samotných spoločných podnikov, za ktorý je podmienene zodpovedný;***

a

(c) ***tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú v dôsledku podmienenej zodpovednosti spoločníka za záväzky ostatných spoločníkov spoločného podniku.***

55. ***Spoločník zverejní súhrn nasledujúcich záväzkov súvisiacich s jeho podielmi v spoločnom podniku oddelene od ostatných záväzkov:***

(a) ***všetky kapitálové záväzky spoločníka súvisiace s jeho podielmi v spoločných podnikoch a jeho podiel na kapitálových záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi;***

a

b) ***jeho podiel na kapitálových záväzkoch samotných spoločných podnikov.***

56. ***Spoločník zverejní zoznam a opis podielov vo významných spoločných podnikoch a pomerný vlastnícky podiel vlastnený v spoločne kontrolovaných jednotkách. Spoločník, ktorý vykazuje svoje podiely***

(*) Pozri tiež SIC - 13 Spoločne kontrolované jednotky — nepeňažné príspevky spoločníkov.

▼M5

v spoločne kontrolovaných jednotkách použitím formátu vykazovania riadok po riadku pre podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania, zverejní súhrn každej položky obežného majetku, dlhodobého majetku, obežných záväzkov, dlhodobých záväzkov, výnosov a nákladov, ktoré súvisia s podielmi v spoločných podnikoch.

57. ***Spoločník zverejní metódu, ktorú používa na vykazovanie svojich podielov v spoločne kontrolovaných jednotkách.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

58. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. januára 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE IAS 31 (REVIDOVANÝ Z ROKU 2000)

59. Tento štandard nahrádza IAS 31 *Účtovné vykazovanie podielov na spoločnom podnikaní* (revidovaný z roku 2000).

▼M5

PRÍLOHA

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. SIC-13 *Spoločne kontrolované jednotky — nepeňažné vklady spoločníkov* sa mení a dopĺňa ako je opísané ďalej.

Znenie odkazu sa mení a dopĺňa nasledovne:

Odkaz: IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*

Znenie odseku 1 sa mení a dopĺňa nasledovne:

1. IAS 31.48 sa týka vkladov aj predajov medzi spoločníkom a spoločným podnikom nasledovne: „Keď spoločník vloží majetok do spoločného podniku alebo ho predá, vykázanie akejkoľvek časti zisku alebo straty z tejto transakcie odráža podstatu transakcie". Okrem toho, IAS 31.24 uvádza, že „spoločne kontrolovaná jednotka je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie korporácie, partnerstva alebo inej jednotky, v ktorej má podiel každý spoločník". Neexistuje však výslovný návod na vykázanie ziskov a strát vyplývajúcich z vkladov nepeňažného majetku do spoločne kontrolovaných jednotiek („SKJ").

…

A2. V štandardoch medzinárodného finančného vykazovania, vrátane medzinárodných účtovných štandardov a interpretácií, platných v decembri 2003, sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 31 *Účtovné vykazovanie podielov na spoločnom podnikaní* menia a dopĺňajú na IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*.

▼M4

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 32

▼M12

Finančné nástroje: Prezentácia

▼M4

OBSAH

	Odseky
Cieľ	1-3
Rozsah	4-10
Definície	11-14
Prezentácia	15-50
Záväzky a vlastné imanie	15-27
Žiadna zmluvná povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok (odsek 16(a))	17-20
Úhrada vlastnými majetkovými nástrojmi jednotky (odsek 16 (b))	21-24
Rezervy na podmienené vyrovnanie	25
Formy vyrovnania (úhrady)	26-27
Zložené finančné nástroje	28-32
Vlastné akcie	33-34
Úrok, dividendy, straty a zisky	35-41
Kompenzácia finančného majetku a finančného záväzku	42-50
Zverejňovanie	51-95
Formát, umiestnenie a triedy finančných nástrojov	53-55
Politika manažmentu rizika a hedgingových aktivít	56-59
Termíny, podmienky a účtovné metódy	60-66
Riziko úrokovej sadzby	67-75
Úverové riziko	76-85
Reálna hodnota	86-93
Ostatné zverejnenia	94-94

▼M4

Ukončenie vykazovania	94
Záruka	94
Zložené finančné nástroje s viacerými vloženými derivátovými nástrojmi	94
Finančný majetok a finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate	94
Preklasifikovanie	94
Výkaz ziskov a strát a vlastné imanie	94
Zníženie hodnoty	94
Zlyhania a porušenia	94
Dátum účinnosti	96-97
Zrušenie ďalších vyhlásení	98-100

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 32 (revidovaný 2000) *Finančné nástroje: Zverejnenie a prezentácia* a mal by sa uplatňovať počas ročných období začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Povolené je aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

▼M12

---

2. Cieľom tohto štandardu je ustanoviť zásady pre prezentáciu finančných nástrojov ako záväzky alebo vlastný majetok a zásady pre započítanie finančných aktív a finančných záväzkov. Týka sa klasifikácie finančných nástrojov, z pohľadu emitenta, do finančných aktív, finančných záväzkov a majetkových nástrojov, klasifikácie súvisiacich úrokov, dividend, strát alebo ziskov, a okolností, za ktorých by mali byť finančné aktíva a finančné záväzky započítané.

3. Zásady v tomto štandarde dopĺňajú zásady pre vykazovanie a oceňovanie finančných aktív a finančných záväzkov v štandarde IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie*, a zásady pre zverejňovanie informácií o finančných aktívach a pasívach v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*

PÔSOBNOSŤ

4. **Tento štandard uplatňujú všetky subjekty na všetky typy finančných nástrojov s výnimkou:**

   (a) **tých podielov v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch a v spoločnom podnikaní, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IAS 27 Konsolidované a oddelené finančné výkazy, štandardom IAS 28 Investície do pridružených podnikov alebo štandardom IAS 31 Podiely v spoločnom podnikaní. Avšak v niektorých prípadoch štandardy IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 povoľujú subjektu účtovať podiel v dcérskom podniku, pridruženom podniku alebo v spoločnom podnikaní pri použití štandardu IAS 39; v spomínaných prípadoch subjekty okrem požiadaviek na zverejňovanie uvedených v tomto štandarde uplatňujú aj požiadavky na zverejňovanie uvedené v štandardoch IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31. Subjekty tento štandard takisto uplatňujú na všetky deriváty súvisiace s podielmi v dcérskych podnikoch, pridružených podnikoch a v spoločnom podnikaní.**

▼M4

   (b) ***práv a povinností zamestnávateľa podľa programov zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IAS 19 Zamestnanecké požitky.***

   (c) ***práv a povinností vyplývajúcich z poistných zmlúv. Jednotky však budú tento štandard uplatňovať na finančné nástroje majúce formu poistnej (alebo zaisťovacej) zmluvy v súlade s ustanoveniami odseku 6, a ktoré zahŕňajú prevod finančných rizík popísaný v odseku 52. Okrem toho budú jednotky uplatňovať tento štandard na derivátové nástroje vložené do poistných zmlúv (pozri odseky 10 – 13 IAS 39).***

   (d) ***zmlúv na podmienené úvahy v podnikových kombináciách (pozri odseky 65 – 67 v IAS 22 Podnikové kombinácie). Táto výnimka sa týka iba nadobúdateľa.***

▼M4

(e) ***zmlúv, ktoré vyžadujú platby založené na klimatických, geologických, alebo ostatných fyzikálnych premenlivých veličinách (pozri odsek AG1 IAS 39). Tento štandard sa však bude uplatňovať na iné typy derivátových nástrojov vložených do takýchto zmlúv (napríklad v prípade, ak je úrokový swap podmienený klimatickou premennou veličinou, akou je napr. počet horúcich dní, prvok úrokového swapu predstavuje vložený derivátový nástroj spadajúci do pôsobnosti tohto štandardu — pozri odseky 10 – 13 IAS 39).***

▼M6

(f) ***finančné nástroje, zmluvy a záväzky v rámci platobných transakcií založených na akciách, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia IFRS 2 Platby na základe podielov, s výnimkou***

(i) ***zmlúv spadajúcich do pôsobnosti odsekov 8–10 tohto štandardu, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu,***

(ii) ***odseky 33 a 34 tohto štandardu, ktoré sa budú uplatňovať na nakúpené, predané, emitované alebo zrušené vlastné akcie v súvislosti s programami zamestnaneckých opcií na akcie, programov nákupu akcií zamestnancami a na iné zmluvy o platbách na základe podielov.***

▼M12

▼M4

6. Pre účely tohto štandardu je poistná zmluva zmluvou, ktorá vystavuje poistenca identifikovaným rizikám straty z prípadov alebo okolností, vyskytujúcich sa alebo zistených v rámci špecifikovaného obdobia, vrátane smrti (v prípade renty, prežívanie dôchodcu), choroby, invalidity, poškodenia majetku, úrazom a prerušeniu podnikania. Ustanovenia tohto štandardu platia aj vtedy, keď finančný nástroj nadobúda formu poistnej zmluvy, ale principiálne obsahuje prevod finančných rizík (pozri odsek 52), napríklad niektoré typy finančného zaistenia a záručné investičné zmluvy, vydávané poistnými alebo inými jednotkami. Jednotkám, ktoré majú záväzky podľa poistných zmlúv, sa odporúča zvažovať vhodnosť uplatňovať vyhlásenia tohto štandardu pri prezentácii a zverejňovaní informácií o takýchto záväzkoch.

▼M12

▼M4

8. ***Tento štandard sa bude vzťahovať na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančných položiek ktoré možno uhradiť netto alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov s výnimkou zmlúv, ktoré vstúpili do platnosti a ich platnosť bude pretrvávať za účelom doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými nákupmi, predajmi alebo používaním jednotkou.***

9. Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvy týkajúce sa nákupu alebo predaja nefinančnej položky vyrovnať netto alebo pomocou iného finančného nástroja, alebo prostredníctvom výmeny finančných nástrojov. Tieto spôsoby zahŕňajú:

(a) stav, keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať čisté vyrovnanie v hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo prostredníctvom výmeny finančných nástrojov;

(b) stav, keď možnosť realizácie čistého vyrovnania v hotovosti alebo iným finančným nástrojom, alebo prostredníctvom výmeny finančných nástrojov nie je jednoznačne zakotvená v podmienkach zmluvy, avšak jednotka má skúsenosti v oblasti realizácie čistého vyrovnania v hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo prostredníctvom výmeny finančných nástrojov (či už s protistranou a to vstupom do kompenzačných zmlúv alebo predajom zmluvy pred uplatnením jej ustanovení alebo ich vypršaním);

(c) stav, keď napríklad v rámci podobných zmlúv má jednotka skúsenosti v oblasti prevzatia dodávky prvotnej premenlivej veličiny a jej predaja v krátkej dobe po doručení za účelom tvorby zisku z krátkodobých fluktuácií cien alebo marže dílera;

a

(d) stav, keď nefinančná položka obsiahnutá v zmluve je jednoducho konvertibilná na hotovosť.

▼M4

Zmluva, ktorej sa týka (b) alebo (c) a ktorá nevstupuje do platnosti za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými nákupmi, predajmi alebo používaním jednotkou spadá pod pôsobnosť tohto štandardu. Iné zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 8 sa hodnotia za účelom stanovenia, či vošli do platnosti a ich platnosť pretrváva za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými nákupmi, predajmi alebo používaním jednotkou a následne sa hodnotia za účelom stanovenia, či spadajú do pôsobnosti tohto štandardu.

10. Vypísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vyrovnať netto alebo iným finančným nástrojom alebo prostredníctvom výmeny finančných nástrojov v súlade s odsekom 9(a) alebo (d) spadá do pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými nákupmi, predajmi alebo použitím jednotkou.

DEFINÍCIE (pozri tiež odseky AG3 – AG24)

11. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:***

Finančný nástroj je každá zmluva, ktorej výsledkom je vznik finančného majetku v jednej jednotke a finančného záväzku alebo majetkového nástroja v druhej jednotke.

Finančný majetok je každý majetok, ktorý je:

(a) ***peniazmi v hotovosti;***

(b) ***majetkovým nástrojom inej jednotky;***

(c) ***zmluvným právom:***

(i) ***na príjem peňažnej hotovosti alebo iného finančného nástroja od inej jednotky;***

alebo

(ii) ***na výmenu finančného majetku alebo finančných záväzkov s inou jednotkou v súlade s podmienkami, ktoré sú pre jednotku potenciálne priaznivé;***

alebo

(d) ***zmluvou, ktorej vyrovnanie prebehne (alebo môže prebehnúť) formou vlastných majetkových nástrojov jednotky a je:***

(i) ***derivátovým nástrojom, vo vzťahu ku ktorému jednotka je alebo môže byť zaviazaná prijať premenlivé množstvo vlastných majetkových nástrojov;***

alebo

(ii) ***derivátovým nástrojom, ktorého vyrovnanie sa uskutoční (alebo sa môže uskutočniť) formou výmeny fixnej sumy peňazí v hotovosti alebo iného finančného majetku za fixný počet vlastných majetkových nástrojov jednotky. Za týmto účelom vlastné majetkové nástroje jednotky nezahŕňajú nástroje, ktoré samotné predstavujú zmluvy o budúcom príjme alebo doručení vlastných majetkových nástrojov jednotky.***

Finančný záväzok je každý záväzok, ktorý je:

(a) ***zmluvným záväzkom:***

(i) ***dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný nástroj inej jednotke;***

alebo

(ii) ***vymeniť finančný majetok alebo finančný záväzok s inou jednotkou v súlade s podmienkami, ktoré sú pre jednotku potenciálne nepriaznivé;***

alebo

(b) ***zmluvou, ktorej vyrovnanie prebehne (alebo môže prebehnúť) formou vlastných majetkových nástrojov jednotky a je:***

(i) ***nederivátovým nástrojom, vo vzťahu ku ktorému jednotka je alebo môže byť zaviazaná dodať premenlivé množstvo vlastných majetkových nástrojov jednotky;***

alebo

(ii) ***derivátovým nástrojom, ktorého vyrovnanie sa uskutoční (alebo sa môže uskutočniť) formou výmeny fixnej sumy peňazí v hotovosti alebo iného finančného majetku za fixný počet vlastných majetkových nástrojov jednotky. Za týmto účelom vlastné***

▼M4

majetkové nástroje jednotky nezahŕňajú nástroje, ktoré samotné predstavujú zmluvy o budúcom príjme alebo doručení vlastných majetkových nástrojov jednotky.

Majetkový nástroj je akákoľvek zmluva, ktorá potvrdzuje zostatkový podiel na majetku jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

Reálna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

12. V odseku 9 IAS 39 sú zadefinované nasledujúce pojmy, ktoré sa v rámci tohto štandardu používajú s významom stanoveným v IAS 39.

— upravená cena obstarania finančného majetku alebo finančného záväzku

— finančný majetok k dispozícii na predaj

— ukončenie vykazovania

— derivátový nástroj

— metóda efektívnej úrokovej miery

— finančný majetok alebo finančné záväzky v reálnej hodnote v zisku alebo strate

— stály záväzok

— predpokladaná transakcia

— efektívnosť hedgingu

— položka hedgingu

— hedgingový nástroj

— investície držané do doby splatnosti

— pôžičky a pohľadávky

— bežný spôsob nákupu alebo predaja

— náklady na transakciu.

13. V tomto štandarde sa termín „zmluva" a „zmluvný" týka dohody medzi dvoma alebo viacerými stranami, ktorá má jasné ekonomické následky, aby zúčastnené strany nemali nijakú možnosť voľnosti konania, obvykle preto, že dohoda je predpísaná zákonom. Zmluvy, a teda aj finančné nástroje, môžu mať množstvo foriem a nemusia byť písomné.

14. V tomto štandarde pojem „jednotka" zahŕňa jednotlivcov, osobné spoločnosti, akciové spoločnosti, trusty a vládne agentúry.

PREZENTÁCIA

Záväzky a vlastné imanie (pozri taktiež odseky AG25 – AG29)

15. ***Emitent finančného nástroja vykoná klasifikáciu finančného nástroja alebo jeho komponentu pri prvotnom vykázaní ako finančného záväzku, finančného majetku alebo majetkového nástroja v súlade s podstatou zmluvy a definíciami finančného záväzku, finančného majetku a majetkového nástroja.***

16. Ak emitent uplatní definície uvedené v odseku 11 za účelom stanovenia, či finančný nástroj predstavuje majetkový nástroj alebo finančný záväzok, nástroj sa stáva majetkovým nástrojom výlučne za podmienky splnenia oboch nižšie uvedených podmienok (a) a (b).

(a) Nástroj neobsahuje žiadnu zmluvnú povinnosť:

(i) dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný nástroj inej jednotke;

alebo

(ii) vymeniť finančný majetok alebo finančný záväzok s inou jednotkou v súlade s podmienkami, ktoré sú pre jednotku potenciálne nepriaznivé.

b) Ak vyrovnanie nástroja prebehne alebo môže prebehnúť formou vlastných majetkových nástrojov jednotky, nástroj je:

(i) nederivátovým nástrojom ktorý nezahŕňa žiadny zmluvný záväzok pre emitenta dodať premenlivé množstvo vlastných majetkových nástrojov;

alebo

(ii) derivátovým nástrojom, ktorého vyrovnanie sa uskutoční výlučne výmenou fixnej sumy peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku za fixný počet vlastných majetkových nástrojov emitenta.

▼M4

Za týmto účelom vlastné majetkové nástroje emitenta nezahŕňajú nástroje, ktoré samotné predstavujú zmluvy o budúcom príjme alebo doručení vlastných majetkových nástrojov emitenta.

Zmluvný záväzok vrátane záväzku vyplývajúceho z derivátového finančného nástroja, ku vzniku ktorého dôjde alebo môže dôjsť pri budúcom príjme alebo dodaní vlastných majetkových nástrojov emitenta, avšak ktorý nespĺňa vyššie uvedené podmienky (a) a (b) nie je majetkovým nástrojom.

Žiadna zmluvná povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok (odsek 16(a))

17. Kritickou črtou pri odlišovaní finančného záväzku od majetkového nástroja je existencia zmluvného záväzku jednej strany voči finančnému nástroju (emitentovi) buď na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku strane druhej (držiteľovi), alebo na výmenu finančného nástroja s držiteľom za podmienok, ktoré sú pre emitenta potenciálne nepriaznivé. Hoci držiteľ majetkového nástroja môže byť oprávnený na prijatie pomerného podielu všetkých dividend alebo ostatných prerozdelení z vlastného imania, emitent nemá zmluvný záväzok uskutočniť takéto prerozdelenia, nakoľko od neho nemožno požadovať dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku druhej strane.

18. Skôr podstata finančného nástroja než jeho právna forma riadi jeho klasifikáciu v súvahe emitenta. Podstata a právna forma sú obvykle konzistentné, avšak vždy tomu tak nie je. Niektoré finančné nástroje majú právnu formu vlastného imania, ale svojou podstatou sú záväzkami, a iné môžu byť kombináciou čŕt, spojených s majetkovými nástrojmi, a čŕt, spojených s finančnými záväzkami. Napríklad:

(a) preferenčná akcia, ktorá uvádza povinnosť spätného nákupu emitentom za fixnú alebo stanovenú sumu k fixnému alebo stanovenému budúcemu dátumu, alebo dáva držiteľovi právo vyžadovať od emitenta spätne nakúpiť akcie k alebo po konkrétnom dátume za fixnú alebo stanovenú sumu, je finančným záväzkom.

b) finančný nástroj, ktorý udeľuje držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi za výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok („predajný nástroj") je finančným záväzkom. Je tomu tak aj napriek skutočnosti, že suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku sa stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu, alebo ak právna forma predajného nástroja udeľuje držiteľovi právo na zostatkový podiel na majetku emitenta. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca predať nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok znamená, že predajný nástroj spĺňa definičnú podmienku pre zaradenie do finančných záväzkov. Napríklad otvorené spoločné fondy, trustové jednotky, osobné podniky a niektoré družstevné jednotky môžu ich držiteľom alebo členom udeliť právo na odkúpenie ich podielov u emitenta kedykoľvek výmenou za peňažnú hotovosť rovnajúcu sa ich pomernému podielu na hodnote majetku emitenta. Klasifikácia finančného záväzku však nebráni používaniu popisných charakteristík, akými sú napríklad „majetok v zostatkovej hodnote priradený držiteľom jednotky" a „zmena zostatkovej hodnoty majetku priraditeľnej držiteľom jednotky" v účtovnej závierke jednotky, ktorá nemá žiadne ►**M5** vložené vlastné imanie ◄ (napríklad niektoré spoločné fondy a trustové jednotky, pozri ilustratívny príklad 7) alebo použitiu dodatočného zverejnenia, ktorého účelom je uvedenie celkových členských podielov zahŕňajúcich napríklad rezervy spĺňajúce definíciu vlastného imania a predajných nástrojov, ktoré túto definíciu nespĺňajú (pozri ilustratívny príklad 8).

19. Ak jednotka nedisponuje nepodmieneným právom na vyhnutie sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku na vyrovnanie zmluvného záväzku, záväzok spĺňa definíciu finančného záväzku. Napríklad:

(a) obmedzenie schopnosti emitenta splniť zmluvný záväzok, ako je napríklad nedostatočný prístup k cudzej mene alebo potreba obdržať schválenie na zaplatenie od regulačného úradu, neruší zmluvný záväzok emitenta alebo zmluvné právo držiteľa daného nástroja.

b) zmluvná povinnosť, ktorá je podmienená vo vzťahu k protistrane uplatňujúcej svoje práva na odkúpenie je finančným záväzkom, nakoľko jednotka nemá nepodmienené právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku.

20. Finančný nástroj, ktorý explicitne neustanovuje zmluvnú povinnosť na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku môže ustanoviť povinnosť nepriamo prostredníctvom svojich zmluvných podmienok. Napríklad:

▼M4

(a) finančný nástroj môže obsahovať nefinančný záväzok, ktorý sa musí vyrovnať výlučne v tom prípade, ak jednotka nebude schopná realizovať rozdelenia alebo spätne odkúpiť nástroj. Ak sa jednotka môže vyhnúť prevodu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku len formou vyrovnania nefinančného záväzku, finančný nástroj sa považuje za finančný záväzok.

b) finančný nástroj je finančným záväzkom v prípade, ak ustanovuje, že pri vyrovnaní jednotka doručí:

(i) peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok;

alebo

(ii) jeho vlastné akcie, ktorých hodnota významne presahuje hodnotu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku.

Hoci jednotka nedisponuje explicitnou zmluvnou povinnosťou doručiť peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok, hodnota alternatívnej úhrady akciami je taká, že jednotka realizuje vyrovnanie peňažnou hotovosťou. V každom prípade bol držiteľovi v podstate zaručený príjem sumy, ktorý sa minimálne rovná možnosti úhrady formou peňažnej hotovosti (pozri odsek 21).

Úhrada vlastnými majetkovými nástrojmi jednotky (odsek 16(b))

21. Zmluva ako taká nie je majetkovým nástrojom, nakoľko môže vyústiť do príjmu alebo dodania vlastného majetkového nástroja jednotky. Jednotka môže disponovať zmluvným právom alebo povinnosťou prijať alebo doručiť určitý počet vlastných akcií alebo iných majetkových nástrojov, ktoré sa líši tak, že reálna hodnota vlastných majetkových nástrojov jednotky, ktoré sa majú prijať alebo doručiť sa rovná výške zmluvného práva alebo záväzku. Takéto zmluvné právo alebo záväzok sa môžu týkať fixnej sumy alebo sumy, ktorá sa čiastočne alebo ako celok mení v závislosti od zmien premenných veličín iných, než je trhová cena vlastných majetkových nástrojov jednotky (ide napríklad o úrokovú mieru, cenu komodity alebo cenu finančného nástroja). Ako dva príklady môžu slúžiť (a) zmluva na dodanie takého počtu vlastných majetkových nástrojov jednotky, ktorých hodnota sa rovná CU100, (*)a (b) zmluva na dodanie takého počtu vlastných majetkových nástrojov jednotky, ktorých hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata. Takáto zmluva predstavuje finančný záväzok jednotky aj napriek tomu, že ho jednotka musí alebo môže vyrovnať dodaním svojich vlastných majetkových nástrojov. Nejde o majetkový nástroj, pretože jednotka používa premenlivé množstvo svojich vlastných majetkových nástrojov za účelom vyrovnania zmluvy. V súlade s vyššie uvedeným zmluva nedokazuje zostatkový podiel na majetku jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov.

22. Zmluva, ktorej vyrovnanie bude realizované (príjmom alebo) dodaním fixného počtu svojich vlastných majetkových nástrojov výmenou za fixnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku je majetkovým nástrojom. Napríklad opcia emitovanej akcie, ktorá udeľuje protistrane právo na nákup fixného počtu akcií jednotky za fixnú cenu alebo za fixne stanovený objem istiny dlhopisu je majetkovým nástrojom. Zmeny v reálnej hodnote zmluvy vyplývajúce zo zmien trhových úrokových sadzieb nemajúcich vplyv na objem peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku, ktorý sa má zaplatiť alebo prijať, alebo počet majetkových nástrojov, ktoré sa majú prijať alebo dodať pri vyrovnaní zmluvy nebránia skutočnosti, aby zmluva nebola považovaná za majetkový nástroj. Akákoľvek prijatá úhrada (napríklad prijatá prémia za vypísanú opciu alebo oprávnenie týkajúce sa vlastných akcií jednotky) sa pridáva priamo do vlastného imania. Akákoľvek zaplatená úhrada (napríklad zaplatená prémia za nakúpenú opciu) sa odpočítava priamo z vlastného imania. Zmeny reálnej hodnoty majetkového nástroja sa v účtovnej závierke nevykazujú.

23. Zmluva, ktorá obsahuje záväzok jednotky kúpiť svoje vlastné majetkové nástroje za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok dáva podnet k vzniku finančného záväzku za aktuálnu hodnotu sumy spätného odkúpenia (napríklad ide o súčasnú hodnotu forwardovej ceny spätného odkúpenia, opčnej realizačnej ceny alebo inej sumy spätného odkúpenia). Práve toto je uvedený prípad a to aj napriek tomu, že zmluva ako taká je majetkovým nástrojom. Ako príklad môže slúžiť záväzok jednotky v rámci forwardovej zmluvy nakúpiť svoje vlastné majetkové nástroje za peňažnú hotovosť. Ak sa finančný záväzok prvotne vykazuje v rámci IAS 39, jeho reálna hodnota (aktuálna hodnota sumy spätného odkúpenia) sa z vlastného imania preklasifikuje. Následne sa finančný záväzok ocení v súlade s IAS 39. Ak zmluva vyprší bez doručenia, účtovná hodnota finančného záväzku sa preklasifikuje do vlastného imania. Zmluvná povinnosť jednotky kúpiť vlastné majetkové nástroje dáva podnet na

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU).

▼M4

vznik finančného záväzku vzhľadom na reálnu hodnotu sumy spätného odkúpenia aj napriek tomu, že povinnosť nákupu je podmienená vo vzťahu k protistrane uplatňujúcej právo na spätné odkúpenie (napríklad ide o predajnú opciu, ktorá udeľuje protistrane právo predať všetky vlastné majetkové nástroje jednotky za fixnú cenu).

24. Zmluva, ktorej vyrovnanie bude realizované (príjmom alebo) dodaním fixného počtu svojich vlastných majetkových nástrojov výmenou na premenlivú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku je finančným majetkom alebo finančným záväzkom. Ako príklad môže slúžiť zmluva jednotky, v rámci ktorej má jednotka dodať 100 vlastných majetkových nástrojov výmenou za sumu peňažnej hotovosti, ktorej hodnota sa rovná hodnote 100 uncí zlata.

Rezervy na podmienené vyrovnanie

25. Finančný nástroj môže vyžadovať od jednotky dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok alebo ho inak vyrovnať takým spôsobom, uplatnením ktorého by sa nástroj stal finančným záväzkom a to v prípade výskytu alebo nevyskytnutia sa neistých budúcich udalostí (alebo ako výsledok neistých okolností), ktoré sú mimo kontrolného dosahu emitenta a držiteľa nástroja a akými sú napríklad zmena indexu akciového trhu, úroková sadzba alebo daňové požiadavky alebo budúce výnosy emitenta, ►**M5** čistý výnos alebo ◄ pomer dlhu k vlastnému imaniu. Emitent takéhoto nástroja nemá nepodmienené právo vyhnúť sa dodaniu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku (alebo uhradiť ho takým iným spôsobom, ktorého výsledkom by bolo jeho zaradenie do finančných záväzkov). Preto ide o finančný záväzok emitenta, pokiaľ:

(a) časť rezervy na podmienené vyrovnanie, ktorá by mohla vyžadovať vyrovnanie formou peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku (alebo takým iným spôsobom, ktorého výsledkom by bol finančný záväzok) nie je reálna (pôvodná);

alebo

(b) od emitenta sa môže vyžadovať vyrovnanie záväzku peňažnou hotovosťou alebo iným finančným majetkom (alebo takým iným spôsobom, výsledkom ktorého by bol vznik finančného záväzku) len v prípade likvidácie emitenta.

Formy vyrovnania (úhrady)

26. ***Ak derivátový finančný nástroj udeľuje jednej strane možnosť výberu jeho vyrovnania (napr. emitent alebo držiteľ si môžu zvoliť čisté vyrovnanie v peňažnej hotovosti alebo formou výmeny akcií za peňažnú hotovosť), ide o finančný majetok alebo finančný záväzok do tej miery, pokiaľ by všetky alternatívy vyrovnania nevyústili do jeho zaradenia medzi majetkové nástroje.***

27. Príkladom derivátového finančného nástroja s možnosťou vyrovnania tvoriacou finančný záväzok je opcia na akcie, ktorej vyrovnanie môže emitent vykonať peňažnou hotovosťou alebo výmenou vlastných akcií za peňažnú hotovosť. Podobne aj niektoré zmluvy na nákup alebo predaj nefinančnej položky výmenou za vlastný majetkový nástroj jednotky spadajú do pôsobnosti tohto štandardu, nakoľko ich možno uhradiť buď dodaním nefinančnej položky alebo čistým vyrovnaním formou peňažnej hotovosti alebo iným finančným nástrojom (pozri odseky 8 – 10). Takéto zmluvy sa považujú za finančný majetok alebo finančný záväzok a nie za majetkové nástroje.

Zložené finančné nástroje (pozri tiež odseky AG30 – AG35 a ilustratívne príklady 9 – 12)

28. ***Emitent nederivátového finančného nástroja zhodnotí podmienky finančného nástroja za účelom stanovenia, či takýto nástroj obsahuje záväzkový a majetkový komponent. Tieto komponenty sa klasifikujú separátne ako finančné záväzky, finančný majetok alebo majetková nástroje v súlade s odsekom 15.***

29. Jednotka separátne vykazuje tie komponenty finančného nástroja, ktoré (a) tvoria finančný záväzok jednotky a (b) udeľujú držiteľovi možnosť jeho konverzie do formy majetkového nástroja jednotky. Zloženým finančným nástrojom je napríklad dlhopis alebo podobný nástroj, ktorý držiteľ môže konvertovať do podoby bežných akcií jednotky. Z perspektívy jednotky takýto nástroj je zložený z dvoch komponentov: finančného záväzku (zmluvná dohoda na dodanie peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku) a majetkového nástroja (kúpna opcia garantujúca držiteľovi práva, v určitom špecifikovanom období, konvertovať ju na bežné akcie jednotky). Ekonomický vplyv emisie takéhoto nástroja je v podstate ten istý, ako súčasná emisia dlhového nástroja s províziou za skoré vyrovnanie, a oprávnení kúpiť bežné akcie, alebo emisia dlhového

▼M4

nástroja so samostatnými oprávneniami na nákup akcií. Na základe vyššie uvedeného vo všetkých prípadoch emitent prezentuje vo svojej súvahe prvky záväzkov a vlastného imania osobitne.

30. Klasifikácia prvkov záväzku a vlastného imania konvertibilného nástroja nie je revidovaná dôsledkom zmeny v pravdepodobnosti, že možnosť konverzie opcie bude uskutočnená, dokonca i vtedy, ak uskutočnenie možnosti sa môže zdať ekonomicky odvážne niektorým držiteľom. 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 meniť v čase. Záväzok jednotky uskutočniť budúce platby ostáva neuhradený, až kým nie je zrušený prostredníctvom konverzie, splatnosťou nástroja alebo nejakou inou transakciou.

31. Štandard IAS 39 sa zaoberá oceňovaním finančného majetku a finančných záväzkov. Majetkový nástroj je nástroj, ktorý potvrdzuje zostatkový podiel na majetku jednotky po odpočítaní všetkých jej záväzkov. Preto ak prvotná účtovná hodnota zloženého finančného nástroja je priradená majetkovým a záväzkovým komponentom, majetkovému komponentu je priradená zostatková suma po odpočítaní sumy osobitne stanovenej pre komponent záväzku od reálnej hodnoty nástroja ako celku. Hodnota derivátových čŕt (napríklad kúpna opcia) vložených do zloženého finančného nástroja iného, než do majetkového komponentu (napríklad možnosť konverzie vlastného imania) sa zahŕňa do záväzkového komponentu. Súčet účtovných hodnôt priradených prvkom záväzku a vlastného imania pri prvotnom vykázaní je vždy rovný reálnej hodnote, ktorá by bola pripísaná nástroju ako celku. Z prvotného separátneho vykázania komponentov nástroja nevzniká žiadny zisk ani strata.

32. Podľa prístupu uvedeného v odseku 31 emitent dlhopisu konvertovateľného do formy bežných akcií najskôr stanoví účtovnú hodnotu záväzkového komponentu ocenením reálnej hodnoty podobného záväzku (vrátane akýchkoľvek vložených nemajetkových derivátových čŕt), ktorý nedisponuje pridruženým majetkovým komponentom. Účtovná hodnota majetkového nástroja, reprezentovaná možnosťou konverzie nástroja na bežné akcie, môže byť potom stanovená odpočítaním reálnej hodnoty finančného záväzku od reálnej hodnoty zloženého finančného nástroja ako celku.

Vlastné akcie (pozri tiež odsek AG36)

33. ***Ak jednotka znovu odkúpi svoje vlastné majetkové nástroje, tieto nástroje („vlastné akcie") sa odpočítajú z vlastného imania. Z rámci zisku alebo straty z nákupu, predaja, emisie alebo zrušenia vlastných majetkových nástrojov jednotky sa nebude vykazovať žiadny zisk alebo strata. Takéto vlastné akcie môže jednotka alebo iný člen konsolidovanej skupiny kúpiť a držať. Zaplatené alebo prijaté úhrady sa budú vykazovať priamo vo vlastnom imaní.***

34. Suma držaných vlastných akcií sa zverejní separátne buď v rámci súvahy alebo v poznámkach a to v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*. Jednotka uvedie zverejnenie v súlade s IAS 24 *Zverejnenia spriaznených osôb* v prípade, ak od spriaznených osôb znovu nakúpi svoje vlastné majetkové nástroje.

Úrok, dividendy, straty a zisky (pozri tiež odsek AG37)

35. ***Úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa finančného nástroja alebo komponentu, ktorý je finančným záväzkom sa vykážu ako výnos alebo náklad v zisku alebo strate. Rozdelenia majetkového nástroja držiteľom sa jednotkou uvedú na ťarchu priamo do vlastného imania bez akéhokoľvek úžitku dane z príjmov. Transakčné náklady súvisiace s majetkovou transakciou – iné, než náklady na emisiu majetkového nástroja, ktoré sa dajú priamo priradiť k akvizícii obchodnej jednotky (ktoré sa účtujú v súlade s IAS 22) sa budú účtovať ako zrážka z vlastného imania po odpočítaní akéhokoľvek úžitku dane z príjmov.***

36. Klasifikácia finančného nástroja ako finančného záväzku alebo ako majetkového nástroja určuje, či úrok, dividendy, straty a zisky týkajúce sa tohto nástroja sa vykazujú ako výnos alebo náklad v rámci ziskov alebo strát. Preto platby dividend úplne vykázané ako záväzky sa 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 zisku alebo strate, zatiaľ čo spätné odkúpenie alebo refinancovanie majetkových nástrojov sa vykazuje ako zmeny vo vlastnom imaní. Zmeny reálnej hodnoty majetkového nástroja sa v účtovnej závierke nevykazujú.

37. Jednotke pri emisii alebo odkúpení vlastných majetkových nástrojov obvykle vznikajú rôzne náklady. Tieto náklady môžu zahŕňať registračné a iné povinné poplatky, sumy platené právnym, účtovným a iným profesionálnym poradcom, náklady na tlač a kolky. Transakčné náklady súvi-

▼M4

siace s majetkovou transakciou sa účtujú ako zrážka z vlastného imania (po odpočítaní akýchkoľvek úžitkov dane z príjmu) do rozsahu, pokiaľ ide o zvýšené náklady priamo priradené majetkovej transakcii, k plateniu ktorých by inak nedošlo. Náklady na majetkovú transakciu, ktorá bola ukončená sa vykazujú ako náklad.

38. Transakčné náklady týkajúce sa emisie zloženého finančného nástroja sa priradia záväzkovým a majetkovým komponentom nástroja v pomere alokácie prostriedkov. Transakčné náklady, ktoré majú vzťah k viac ako jednej transakcii (napríklad náklady súbežnej ponuky niektorých akcií a kótovania iných akcií na burze) by mali byť priradené týmto transakciám s použitím základu alokácie, ktorý je logický a konzistentný s podobnými transakciami.

39. Suma transakčných nákladov účtovaných ako zrážka z vlastného imania sa zverejňuje separátne v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*. Súvisiaca suma dane z príjmov priamo vykazovaná vo vlastnom imaní sa zahŕňa do agregovanej sumy aktuálnej a odloženej dane z príjmu pripísanej alebo účtovanej jednotky, ktorá sa vykazuje v súlade s IAS 12 *Dane z príjmov*.

40. Dividendy, klasifikované ako náklady, môžu byť prezentované vo výkaze ziskov a strát, buď s úrokom na ostatné záväzky alebo ako osobitná položka. ►**M12** Okrem požiadaviek tohto štandardu, zverejňovanie podielu a dividend podlieha požiadavkám štandardu IAS 1 a štandardu IFRS 7. ◄ Za určitých okolností, v dôsledku významných rozdielov medzi úrokmi a dividendami s ohľadom k záležitostiam ako sú daňovo odpočítateľné položky, je žiaduce zverejniť ich v rámci výkazu ziskov a strát samostatne. Zverejnenia vplyvu dane sa vykonávajú v súlade s IAS 12.

41. Zisky a straty súvisiace so zmenami účtovnej hodnoty finančného záväzku sa vykazujú ako výnos alebo náklad v zisku alebo strate aj napriek tomu, že sa týkajú nástroja obsahujúceho právo na zostatkový podiel na majetku jednotky výmenou za peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok (pozri odsek 18(b)). V súlade s IAS 1 jednotka prezentuje akýkoľvek zisk alebo stratu vyplývajúcu z opätovného ocenenia takéhoto nástroja osobitne vo výkaze ziskov a strát v prípade relevantnosti z hľadiska vysvetlenia výnosnosti jednotky.

Kompenzácia finančného majetku a finančného záväzku (pozri tiež odseky AG38 a AG39)

42. ***Finančný majetok a finančné záväzky by mali byť kompenzované a ich čistá hodnota by mala byť vykazovaná v súvahe vtedy, ak jednotka:***

(a) ***má v súčasnosti zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy;***

a

b) ***zameriava sa na vyrovnanie podľa výslednej hodnoty, alebo realizovanie majetku a vyrovnanie záväzku súbežne.***

Pri účtovaní prevodu finančného majetku, ktorý nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania jednotka nevykoná kompenzáciu prevedeného majetku a súvisiaceho záväzku (pozri IAS 39, odsek 36).

43. Tento štandard vyžaduje prezentáciu finančného majetku a finančných záväzkov podľa výslednej hodnoty, ak toto odzrkadľuje očakávané budúce peňažné toky jednotky z vyrovnania dvoch alebo viacerých samostatných finančných nástrojov. Keď má jednotka právo prijať alebo platiť jedinú čistú sumu a má zámer to urobiť, v konečnom dôsledku má iba jediný finančný majetok alebo finančný záväzok. Za iných okolností finančný majetok a finančné záväzky sú prezentované osobitne jeden od druhého, v súlade s ich charakteristikami ako zdroje alebo záväzky jednotky.

44. Kompenzovanie vykázaného finančného majetku a finančného záväzku a prezentácia čistej sumy sa odlišuje od ukončenia vo vykazovaní finančného majetku alebo finančného záväzku. Zatiaľ čo kompenzácia nedáva podnet k vykazovaniu zisku alebo straty, ukončenie vykazovania finančného nástroja vyúsťuje nielen do odstránenia predtým vykázanej položky zo súvahy, ale môže mať za následok vykázanie zisku alebo straty.

45. Právo na kompenzáciu je dlžníkovým zákonným právom, vyplývajúcim zo zmluvy alebo inej skutočnosti, s cieľom vyrovnania alebo eliminovania inými spôsobmi celej alebo časti sumy, splatnej veriteľovi, aplikovaním voči tejto sume sumy, splatnej od veriteľa. Za mimoriadnych okolností môže mať dlžník zákonné právo použiť sumu, splatnú tretím účastníkom, voči 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

▼M4

toto právo sa môžu odlišovať v jednotlivých právnych systémoch a pozornosť sa musí venovať použiteľným právnym ustanoveniam týkajúcim sa vzťahu medzi zmluvnými stranami.

46. Existencia vymáhateľného práva na kompenzáciu finančného majetku a finančného záväzku má vplyv na práva a povinnosti, spojené s finančným majetkom a finančným záväzkom, a môže významne vplývať na vystavenie sa jednotky úverovému riziku a riziku likvidity. Avšak existencia práva sama o sebe nie je dostatočným základom pre kompenzáciu. Pri absencii zámeru uplatnenia práva alebo vysporiadania záväzku súbežne, veľkosť a časová následnosť budúcich peňažných tokov jednotky nie je ovplyvnená. Keď jednotka zamýšľa uplatniť právo alebo vysporiadať záväzok súbežne, prezentácia majetku a záväzkov podľa výslednej hodnoty objektívnejšie odráža veľkosť a časovosť očakávaných budúcich peňažných tokov, ako aj riziká, ktorým sú tieto peňažné toky vystavené. Zámer jedného alebo oboch účastníkov na vysporiadanie podľa výslednej hodnoty bez zákonného práva nie je dostatočný na vykonanie kompenzácie, keďže práva a povinnosti, spojené s individuálnym finančným majetkom a finančným záväzkom, ostali nezmenené.

47. Zámery jednotky ohľadom vyrovnania konkrétneho majetku a záväzkov môžu byť ovplyvnené jej bežnými podnikateľskými praktikami, požiadavkami finančných trhov a ostatnými okolnosťami, ktoré môžu limitovať schopnosť vyrovnania čistej sumy alebo súbežného vysporiadania. ►M12 V prípade, že subjekt má právo na započítanie pohľadávky, ale nemá v úmysle uskutočniť vyrovnanie na netto základe alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne, účinok práva na expozíciu kreditného rizika subjektu sa zverejní v súlade s odsekom 36 štandardu IFRS 7. ◄

48. Súbežné vyrovnanie dvoch finančných nástrojov sa môže uskutočniť prostredníctvom napríklad činnosti clearingového centra v organizovanom finančnom trhu, alebo prostredníctvom priamej výmeny. V takýchto podmienkach sú peňažné toky, v konečnom dôsledku, ekvivalentné jedinej čistej sume a neexistuje žiadne úverové riziko alebo riziko platobnej neschopnosti. Za iných okolností môže jednotka vyrovnať dva nástroje prijatím alebo platením samostatných súm, vystavením sa úverovému riziku v celkovej veľkosti majetku alebo riziku likvidity v celkovej veľkosti záväzku. Takéto vystavenia sa riziku môžu byť významné, i keď relatívne krátke. Na základe vyššie uvedeného sa realizácia finančného majetku a vysporiadanie finančného záväzku považujú za súbežné iba vtedy, ak sa transakcie uskutočnia v ten istý okamih.

49. Podmienky, stanovené v odseku 42, nie sú vo všeobecnosti splnené a kompenzácia je zvyčajne neobjektívna, ak:

(a) sa na imitáciu čŕt jediného finančného nástroja použije niekoľko rôznych finančných nástrojov („zložený nástroj”);

b) finančný majetok a finančné záväzky vznikajú z finančných nástrojov, majúcich rovnaké vystavenie prvotnému riziku (napríklad majetok a záväzky v rámci portfólia forwardových zmlúv alebo iných derivátových nástrojov), avšak zahŕňajú rôzne náprotivné strany;

(c) finančný alebo iný majetok je pozastavený ako záruka za nepostihnuteľné finančné záväzky;

(d) finančný majetok je uložený do správcovstva dlžníkom za účelom splnenia záväzku bez akceptovania tohoto majetku veriteľom pri vysporiadaní záväzku (napríklad dohoda o fonde k umoreniu pôžičky);

alebo

(e) záväzky, vyskytujúce sa ako výsledok prípadov, dávajúcich podnet k vzniku strát, a očakáva sa, že budú uhradené od tretieho účastníka prostredníctvom žiadosti, uskutočnenej podľa poistnej politiky.

50. Jednotka, ktorá uskutočňuje množstvo transakcií s finančným nástrojom s jedinou protistranou môže uzavrieť „hlavnú rámcovú dohodu” s týmto účastníkom. Takáto dohoda poskytuje jediné vyrovnanie všetkých finančných nástrojov na základe zostatkových hodnôt, pokrytých dohodou, v prípade omeškania platby, alebo zrušenia ktorejkoľvek zmluvy. Takéto dohody sú bežne používané finančnými inštitúciami pri poskytovaní ochrany voči strate v prípade bankrotu alebo iných prípadov, ktorých výsledkom je neschopnosť účastníka splniť svoje záväzky. Hlavná rámcová dohoda obyčajne vytvára právo kompenzácie, ktoré sa stáva vymáhateľným, a ovplyvňuje realizáciu alebo vyrovnanie jednotlivého finančného majetku a finančných záväzkov jedine dodržaním špecifikovaného prípadu omeškania platby alebo za iných okolností, ktorých vznik nie je očakávaný pri bežnom priebehu podnikania. Hlavná rámcová dohoda neuvádza základ pre kompenzáciu dovtedy, pokiaľ sa nesplnia obe kritériá uvedené v odseku 42. ►M12 V prípade, že finančný majetok

▼**M4**

a finančné záväzky podliehajúce rámcovej dohode o vzájomnom započítavaní nie sú vyrovnané, účinok dohody na expozíciu voči kreditnému riziku subjektu sa zverejní v súlade s odsekom 36 štandardu 7. ◄

▼**M12**

▼**M4**

DÁTUM ÚČINNOSTI

96. ***Jednotka bude uplatňovať tento štandard počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Povoľuje sa aj včasnejšie uplatňovanie. Jednotka nebude uplatňovať tento štandard počas ročných období začínajúcich pred 1. januárom 2005, pokiaľ taktiež uplatňuje IAS 39 (vydaný v decembri 2003). Ak jednotka uplatňuje tento štandard pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť.***

97. ***Tento štandard sa bude uplatňovať spätne.***

ZRUŠENIE ĎALŠÍCH VYHLÁSENÍ

98. Tento štandard nahrádza IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* revidovaný v roku 2000►**M12** [1] ◄.

99. Tento štandard nahrádza nasledujúce interpretácie:

(a) SIC-5 *Klasifikácia finančných nástrojov — Rezervy na podmienené vyrovnanie;*

b) SIC-16 *Akciový kapitál — Znovu* ►**M5** *vložené vlastné imanie* ◄ *majetkové nástroje (vlastné akcie)*;

a

(c) SIC-17 *Vlastné imanie — Náklady na transakciu s vlastným imaním.*

100. Tento štandard ruší návrh interpretácie SIC D34 *Finančné nástroje — Nástroje alebo práva spätne odkúpiteľné držiteľom.*

---

[1] Rada IASB v auguste 2005 všetky zverejňovania súvisiace s finančnými nástrojmi premiestnila do štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie*.

▼M4

PRÍLOHA A

Aplikačné usmernenie IAS 32 Finančné nástroje: Zverejnenie a prezentácia

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť štandardu.

AG1. Toto aplikačné usmernenie vysvetľuje uplatňovanie konkrétnych aspektov tohto štandardu.

AG2. Tento štandard sa nezaoberá vykazovaním alebo oceňovaním finančných nástrojov. Požiadavky na vykazovanie a oceňovanie finančného majetku a finančných záväzkov sú uvedené v IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.*

Definície (odseky 11 – 14)

Finančný majetok a finančné záväzky

AG3. Mena (peniaze v hotovosti) sú finančným majetkom, pretože predstavujú nástroj výmeny a sú z tohto dôvodu základom, podľa ktorého sú všetky transakcie oceňované a vykazované v účtovnej závierke. Vklad peňažnej hotovosti do banky alebo podobnej finančnej inštitúcie je finančným majetkom, pretože predstavuje zmluvné právo vkladajúceho na získanie peňažnej hotovosti z inštitúcie, alebo na vystavenie šeku alebo podobného nástroja, voči zostatku v prospech veriteľa, na platbu finančného záväzku.

AG4. Bežné príklady finančného majetku, predstavujúceho zmluvné právo na prijatie peňažnej hotovosti v budúcnosti, a zodpovedajúcich finančných záväzkov, predstavujúcich zmluvný záväzok na dodanie peňažnej hotovosti v budúcnosti, sú:

(a) účty záväzkov a pohľadávok z obchodného styku;

(b) prijaté a splatné zmenky;

(c) prijaté a poskytnuté úvery;

a

(d) prijaté a splatné obligácie.

V každom z prípadov zmluvné právo jednej strany na prijatie (alebo povinnosti na platenie) peňažnej hotovosti je zosúladené so zodpovedajúcou povinnosťou druhej strany na platenie (alebo práva na prijatie).

AG5. Iným typom finančného nástroja je taký, pre ktorý je ekonomický úžitok, ktorý bude prijatý alebo vydaný, finančným majetkom iným ako je peňažná hotovosť. Napríklad zmenka platená štátnymi obligáciami, dáva držiteľovi zmluvné právo na prijatie, a vydavateľovi zmluvnú povinnosť dodať štátne obligácie, a nie peňažnú hotovosť. Obligácie sú finančným majetkom, pretože predstavujú povinnosti vydávajúcej vlády platiť peňažnú hotovosť. Zmenka je z tohto dôvodu finančným majetkom držiteľa zmenky a finančným záväzkom vydavateľa zmenky.

AG6. „Večné" úverové nástroje, ako sú „večné" obligácie, dlhopisy a kapitálové zmenky, obyčajne poskytujú držiteľovi zmluvné právo na príjem platieb na účet úrokov k stanoveným dátumom v rozsahu neurčitej budúcnosti, buď bez práva na príjem splátky istiny, alebo s právom na splatenie istiny podľa podmienok, ktoré spôsobujú, že je to veľmi nepravdepodobné alebo vo veľmi vzdialenej budúcnosti. Jednotka môže napríklad emitovať finančný nástroj, ktorý vyžaduje trvalé ročné splátky rovnajúce sa stanovenej úrokovej sadzbe 8 % uplatňovanej na nominálnu hodnotu alebo istinu 1 000 CU. (*) Predpokladaných 8 % je trhová úroková sadzba týkajúca sa vydaného nástroja, emitent predpokladá zmluvný záväzok realizovať budúce úrokové platby s reálnou hodnotou (aktuálna hodnota) 1 000 CU pri prvotnom vykázaní. Držiteľ a emitent nástroja príslušne disponujú finančným majetkom a finančným záväzkom.

AG7. Zmluvné právo alebo zmluvný záväzok na prijatie, doručenie alebo výmenu finančných nástrojov predstavuje finančný nástroj. Reťazec zmluvných práv alebo zmluvných povinností spĺňa definíciu finančného nástroja v prípade, ak jednoznačne vedie k prijatiu hotovostnej platby alebo k akvizícii alebo emitovaniu majetkového nástroja.

AG8. Schopnosť uplatniť zmluvné právo alebo požiadavku na splnenie zmluvnej povinnosti môže byť absolútna, alebo môže byť podmienená výskytom budúceho prípadu. Napríklad finančná zábezpeka je zmluvné právo veriteľa prijať peňažnú hotovosť od ručiteľa, a zodpovedajúca zmluvná povinnosť ručiteľa zaplatiť veriteľovi, ak dlžník zlyhá. Zmluvné právo a povinnosť existujú v dôsledku minulých transakcií alebo prípadov (predpoklad ručiteľa), dokonca i keď veriteľova schopnosť

(*) V tomto usmernení sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách" (CU).

▼M4

uplatniť svoje právo a požiadavku na ručiteľa, aby konal podľa svojej povinnosti, sú obe podmienené budúcim možným zlyhaním na strane dlžníka. Podmienené právo a povinnosť spĺňajú definíciu finančného majetku a finančného záväzku, aj keď sa na mnohý takýto majetok a záväzky nepoukazuje v účtovnej závierke.

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 radšej účtuje o svojich investíciách ako o prijatých splátkach podľa lízingovej zmluvy ako o prenajatom majetku samom o sebe. Na druhej strane sa operatívny lízing považuje v prvom rade za neukončenú zmluvu, zaväzujúcu prenajímateľa poskytovať používanie majetku v budúcich obdobiach výmenou za poplatok, podobný platbe za službu. Prenajímateľ skôr pokračuje v účtovaní prenajímaného majetku samého o sebe ako o nejakej sume, prijatej v budúcnosti podľa zmluvy. V súlade s vyššie uvedeným sa finančný lízing považuje za finančný nástroj a operatívny lízing sa nepovažuje za finančný nástroj (s výnimkou vzhľadom na jednotlivé splátky súčasne splatné a platené).

AG10. Hmotný majetok, ako sú zásoby, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, prenajatý majetok a nehmotný majetok, ako patenty a ochranné známky nie sú finančným majetkom. Kontrola takéhoto hmotného a nehmotného majetku vytvára príležitosť na vytváranie príjmov peňažnej hotovosti alebo iného majetku, avšak nedáva podnet ku vzniku prítomného práva na príjem peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku.

AG11. Majetok, ako napríklad náklady budúcich období, pre ktoré je budúcim ekonomickým úžitkom skôr príjem tovarov alebo služieb ako právo na prijatie peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku, nie je finančným majetkom. Podobne položky, ako napríklad výnosy budúcich období a väčšina záručných záväzkov, nie sú finančnými záväzkami, pretože pravdepodobný odliv ekonomických úžitkov, súvisiacich s nimi, je dodanie tovarov alebo služieb skôr ako peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku.

AG12. Záväzky alebo majetok, ktoré nemajú zmluvný charakter, ako napríklad dane z príjmov, ktoré vznikli ako výsledok zákonných požiadaviek uložených vládami, nie sú finančnými záväzkami alebo finančným majetkom. Účtovníctvom daní z príjmov sa zaoberá IAS 12 *Dane z príjmov.* Podobne implicitné záväzky definované v rámci IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* nevyplývajú zo zmlúv a nie sú finančnými záväzkami.

Majetkové nástroje

AG13. Príklady majetkových nástrojov zahŕňajú nepredajné bežné akcie, niektoré typy prioritných akcií (pozri odseky AG25 a AG26) a oprávnenia na akcie alebo upísané kúpne opcie, ktoré umožňujú držiteľovi upísať alebo nakúpiť fixný počet nepredajných bežných akcií emitujúcej jednotky výmenou za fixnú sumu peňažnej hotovosti alebo za iný finančný majetok. Povinnosť jednotky emitovať alebo kúpiť fixný počet svojich vlastných majetkových nástrojov výmenou za fixnú sumu peňažnej hotovosti alebo za iný finančný majetok predstavuje finančný nástroj jednotky. Ak však takáto zmluva obsahuje povinnosť jednotky zaplatiť peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok, taktiež dáva podnet k vytvoreniu záväzku za súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia (pozri odsek AG27(a)). Emitent nepredajných bežných akcií preberá záväzok v prípade, ak formálne realizuje rozdelenie a stáva sa právne zaviazaný vo vzťahu k akcionárom tak učiniť. Toto by mohol byť prípad, nasledujúci po deklarácii dividendy alebo keď je jednotka v konkurze a všetok majetok, zostávajúci po splnení záväzkov, ostáva na distribúciu akcionárom.

AG14. Nakúpená kúpna opcia alebo iný podobný kontrakt nadobudnutý jednotkou, ktorý jej udeľuje právo na opätovné získanie fixného počtu vlastných majetkových nástrojov výmenou za doručenie peňažnej hotovosti alebo iného finančného nástroja nie je finančným majetkom jednotky. Miesto toho sa akákoľvek úhrada zaplatená za takúto zmluvu zráža z vlastného imania.

Derivátové finančné nástroje

AG15. Finančné nástroje obsahujú prvotné nástroje, ako sú pohľadávky, záväzky a majetkové nástroje, a tiež derivátové finančné nástroje, ako sú finančné opcie, futures a forwardy, úrokové swapy, a menové swapy. Derivátové finančné nástroje spĺňajú definíciu finančného nástroja a teda spadajú do pôsobnosti tohto štandardu.

AG16. Derivátové finančné nástroje vytvárajú práva a povinnosti, ktoré majú vplyv na prevod jedného alebo viacerých finančných rizík medzi zmluvnými stranami daného nástroja, odvodeného od základného finančného nástroja. Pri vzniku dávajú derivátové finančné nástroje jednej zmluvnej

▼M4

strane zmluvné právo na výmenu finančného majetku alebo finančných záväzkov s inou zmluvnou stranou podľa podmienok, ktoré sú potenciálne priaznivé, alebo zmluvnú povinnosť na výmenu finančného majetku alebo finančného záväzku s inou zmluvnou stranou za podmienok, ktoré sú potenciálne nepriaznivé. Vo všeobecnosti (*) derivátové nástroje neústia do prevodu základného finančného nástroja na začiatku zmluvy, a takýto prevod sa neuskutočňuje nevyhnutne pri splatnosti zmluvy. Niektoré nástroje stelesňujú aj právo aj povinnosť uskutočniť výmenu. Keďže podmienky výmeny sú stanovené pri vzniku derivátových finančných nástrojov, tieto podmienky sa môžu stať buď priaznivými alebo nepriaznivými podľa toho, ako sa menia ceny na finančných trhoch.

AG17. Predajná alebo kúpna opcia na výmenu finančného majetku alebo finančných záväzkov (t.j. finančných nástrojov iných, než sú vlastné majetkové nástroje jednotky) dáva držiteľovi právo obdržať potenciálne budúce ekonomické úžitky, spojené so zmenami v reálnej hodnote finančného nástroja, prináležiaceho zmluve. Naopak, upisovateľ opcie predpokladá, že povinnosť predchádza potenciálnym budúcim ekonomickým úžitkom, alebo prináša potenciálne straty z ekonomických úžitkov, spojené so zmenami v reálnej hodnote finančného nástroja, prináležiaceho zmluve. Zmluvné právo držiteľa, a povinnosť upisovateľa, spĺňa definíciu finančného majetku a následne finančného záväzku. Finančný nástroj prináležiaci opčnej zmluve môže byť finančným majetkom, vrátane akcií v iných jednotkách a úročených nástrojov. Opcia môže vyžadovať, aby upisovateľ radšej vydal dlhový nástroj ako previedol finančný majetok, avšak nástroj, prináležiaci opcii, by stále tvoril finančný majetok pre držiteľa, ak by opcia bola uskutočnená. Právo držiteľa opcie na výmenu majetku za potenciálne priaznivých podmienok, a povinnosť upisovateľa na výmenu finančného majetku za potenciálne nepriaznivých podmienok, sú odlišné od súvisiaceho finančného majetku, ktorý má byť vymenený na základe uskutočnenia opcie. Charakter práva držiteľa a povinnosti upisovateľa nie je ovplyvnená pravdepodobnosťou, že opcia bude uskutočnená.

AG18. Iným príkladom derivátového finančného nástroja je forwardová zmluva, ktorá sa má vyrovnať v priebehu šiestich mesiacov a v rámci ktorej sa jedna strana (kupujúci) zaviaže dodať 1 000 000 CU peňažnej hotovosti výmenou za vládne dlhopisy s fixnou sadzbou v nominálnej hodnote 1 000 000 CU, a druhá strana (predávajúci) sa zaviaže dodať vládne dlhopisy s fixnou 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 výmeny finančných nástrojov. Ak trhová cena štátnych obligácií narastie nad 1 000 000 CU, podmienky sa stanú priaznivé pre nákupcu a nepriaznivé pre predajcu; ak trhová cena klesne pod 1 000 000, vplyv bude opačný. Nákupca má aj zmluvné právo (finančný majetok), podobné právu podľa držanej kúpnej opcie, a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok) podobnú povinnosti podľa upísanej predajnej opcie; predajca má zmluvné právo (finančný majetok) podobné právu podľa držanej predajnej opcie, a zmluvnú povinnosť (finančný záväzok) podobnú povinnosti podľa upísanej kúpnej opcie. Ako pri opciách, tieto zmluvné práva a povinnosti vytvárajú finančný majetok a finančné záväzky samostatne a odlišne od prvotných finančných nástrojov (obligácie a peniaze v hotovosti, ktoré sa budú vymieňať). Obe strany forwardovej zmluvy majú povinnosť realizácie v dohodnutom čase, zatiaľ čo realizácia v rámci opčnej zmluvy sa uskutoční len vtedy, ak si ju zvolí držiteľ opcie.

AG19. Mnoho ďalších typov derivátových nástrojov stelesňuje právo alebo povinnosť uskutočniť budúcu výmenu, vrátane úrokových a menových swapov, maximálnych, rozpätia a minimálnych hraníc úrokovej miery, úverových záväzkov, krátkodobých pôžičiek a akreditívov. Zmluva o úrokovom swape môže byť považovaná za variant forwardovej zmluvy, v ktorej zmluvné strany súhlasia uskutočniť sériu budúcich výmen súm peňažnej hotovosti, pričom jedna suma je kalkulovaná podľa pohyblivej úrokovej miery a druhá podľa fixnej úrokovej miery. Futures zmluvy sú ďalším variantom forwardových zmlúv odlišujúce sa primárne v tom, že zmluvy sú štandardizované a obchodovateľné pri výmene.

Zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek (odseky 8 - 10)

AG20. Zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek nespĺňajú ustanovenia definície finančného nástroja, nakoľko zmluvné právo jednej strany na príjem nefinančného majetku alebo služby a zodpovedajúca povinnosť druhej strany neustanovujú aktuálne právo alebo povinnosť žiadnej

(*) Ide o pravdivé tvrdenie pri väčšine derivátových nástrojov (neplatí to však pri všetkých derivátových nástrojoch) – napríklad pri menových úrokových swapoch dochádza k výmene istiny na počiatku transakcie (a k jej opätovnej výmene pri splatnosti transakcie).

▼M4

strane prijať, dodať alebo vymeniť finančný majetok. Napríklad zmluvy, ktorých vyrovnanie nastane len dodaním nefinančnej položky (napríklad opčné, futures 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 futures zmluva môže byť okamžite kúpená a predaná za peniaze v hotovosti, pretože je v zozname pre obchodovanie a môže meniť vlastníka mnohokrát. Avšak, zmluvné strany, kupujúce a predávajúce zmluvu, obchodujú v konečnom dôsledku so základnou komoditou. Schopnosť kúpiť alebo predať komoditnú zmluvu za peniaze v hotovosti, ľahkosť, s ktorou môže byť kúpená alebo predaná, a možnosť jednania o peňažnom vyrovnaní povinnosti prijať alebo dodať komoditu, nemenia základný charakter zmluvy takým spôsobom, ktorý vytvára finančný nástroj. Bez ohľadu na vyššie uvedené, niektoré zmluvy na nákup alebo predaj nefinančných položiek, ktoré možno vyrovnať netto alebo výmenou finančných nástrojov, alebo v rámci ktorých je nefinančnú položku okamžite možné skonvertovať na peňažnú hotovosť, spadajú pod ustanovenia tohto štandardu tak, ako keby boli finančnými nástrojmi (pozri odsek 8).

AG21. Zmluva, ktorá zahŕňa príjem alebo dodávku fyzického majetku, nedáva podnet ku vzniku finančného majetku jednej zmluvnej strany a finančného záväzku druhej zmluvnej strany s výnimkou prípadu, kedy každá zodpovedajúca platba je odložená za obdobie, ku ktorému je fyzický majetok prevedený. Toto je v prípade nákupu alebo predaja tovaru na základe obchodného úveru.

AG22. Niektoré zmluvy sú spojené s komoditami, avšak neobsahujú vyrovnanie prostredníctvom fyzického príjmu alebo dodávky komodity. Konkretizujú vyrovnanie skôr prostredníctvom peňažných platieb, ktoré sú stanovené podľa predpisu v zmluve, ako prostredníctvom platieb fixných súm. Napríklad istina obligácie môže byť prepočítaná uplatnením trhovej ceny ropy, prevládajúcej pri splatnosti obligácie, k stálemu množstvu ropy. Istina je indexovaná podľa ceny komodity, avšak je vyrovnaná jedine peniazmi v hotovosti. Takáto zmluva predstavuje finančný nástroj.

AG23. Definícia finančného nástroja obsahuje tiež zmluvu, ktorá dáva podnet na vznik nefinančného majetku alebo záväzku dodatočne k finančnému majetku alebo záväzku. Takéto finančné nástroje často poskytujú jednej zmluvnej strane možnosť výmeny finančného majetku za nefinančný majetok. Napríklad obligácia spojená s ropou môže poskytovať držiteľovi právo prijať prúd stálych pravidelných splátok úrokov a stálu sumu peňažnej hotovosti k dátumu splatnosti, s možnosťou výmeny istiny za fixné množstvo ropy. Vhodnosť uskutočnenia tejto opcie sa bude meniť v čase na základe reálnej hodnoty ropy vo vzťahu k výmennému pomeru peňažnej hotovosti za ropu (výmenná cena), ktorá patrí obligácii. Zámer držiteľa obligácie ohľadom uskutočnenia opcie neovplyvňuje podstatu zložky majetku. Finančný majetok držiteľa a finančný záväzok vydavateľa tvoria z obligácie finančný nástroj, bez ohľadu na ostatné typy majetku a záväzkov, ktoré sú tiež vytvárané.

▼M12

▼M4

Prezentácia

Záväzky a vlastné imanie (odseky 15 - 27)

Žiadna zmluvná povinnosť dodať peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok (odseky 17 – 20)

AG25. Preferenčné (alebo prioritné) akcie môžu byť vydávané s rôznymi právami. Pri stanovení, či je preferenčná akcia finančným záväzkom alebo majetkovým nástrojom emitent hodnotí konkrétne práva, pripojené k danej akcii za účelom stanovenia, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad preferenčná akcia, ktorá umožňuje spätné odkúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo podľa výberu držiteľa obsahuje finančný záväzok, nakoľko vydavateľ má povinnosť previesť finančný majetok držiteľovi akcie. Neschopnosť vydavateľa splniť povinnosť spätného odkúpenia preferenčnej akcie, ak je to zmluvne vyžadované, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia alebo nedostatočného zisku alebo rezerv neruší ustanovenú povinnosť. Možnosť vydavateľa znovu odkúpiť akcie za peňažnú hotovosť nespĺňa definíciu finančného záväzku, pretože vydavateľ nemá súčasne povinnosť previesť finančný majetok na akcionárov. V takomto prípade možnosť spätného odkúpenia závisí výlučne od emitenta. Povinnosť

▼M4

však môže vzniknúť, ak vydavateľ akcií uplatní svoje rozhodnutie, väčšinou formálnym oznámením akcionárom pri zámere znovu odkúpiť akcie.

AG26. Ak sa preferenčné akcie nedajú spätne odkúpiť, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami k akciám pripojenými. Klasifikácia vychádza zo zhodnotenia podstaty zmluvných ustanovení a definícií finančného záväzku a majetkového nástroja. Ak distribúcie držiteľom preferenčných akcií, či už kumulatívnych alebo nekumulatívnych, sú uskutočňované podľa rozhodnutia vydavateľa, akcie sú majetkovými nástrojmi. Na klasifikáciu preferenčnej akcie ako majetkového nástroja alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

(a) história realizácie distribúcií;

(b) zámer v budúcnosti realizovať distribúcie;

(c) možný negatívny dopad na cenu bežných akcií emitenta v prípade, ak sa distribúcie neuskutočnia (v dôsledku obmedzení vzťahujúcich sa na platbu dividend z bežných akcií, ak sa dividendy neplatia z preferenčných akcií);

(d) suma rezerv emitenta;

(e) očakávania emitenta týkajúce sa zisku alebo straty za dané obdobie;

alebo

(f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty v danom období.

Úhrada vlastnými majetkovými nástrojmi jednotky (odseky 21 – 24)

AG27. Nasledujúce príklady uvádzajú spôsob, akým klasifikovať rozličné typy zmlúv o vlastných majetkových nástrojoch jednotky:

(a) Zmluva, ktorej vyrovnanie jednotka realizuje príjmom alebo dodaním fixného množstva jeho vlastných akcií za žiadne budúce úhrady, alebo výmena fixného množstva jeho vlastných akcií za fixnú sumu peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku je majetkovým nástrojom. V súvislosti s vyššie uvedeným sa akákoľvek prijatá alebo zaplatená úhrada priamo pripočíta alebo odpočíta z vlastného imania. Ako príklad môže slúžiť emitovaná opcia na akcie, ktorá protistrane udeľuje právo na nákup fixného počtu akcií jednotky za fixnú sumu peňažnej hotovosti. Ak však zmluva vyžaduje od jednotky nakúpiť (spätne odkúpiť) svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok k pevne stanovenému alebo určiteľnému dátumu na požiadanie, jednotka taktiež vykazuje finančný záväzok za aktuálnu hodnotu sumy spätného odkúpenia. Ďalším príkladom je povinnosť jednotky v rámci forwardovej zmluvy spätne nakúpiť fixný počet vlastných akcií za fixnú sumu peňažnej hotovosti.

(b) Povinnosť jednotky kúpiť svoje vlastné akcie za peňažnú hotovosť dáva podnet na vznik finančného záväzku za súčasnú hodnotu sumy spätného odkúpenia aj napriek tomu, že počet akcií, ktoré jednotka musí spätne odkúpiť nie je fixný alebo povinnosť je podmienená vo vzťahu k protistrane realizujúcej právo na spätné odkúpenie. Ako príklad podmieneného záväzku môže slúžiť emitovaná opcia, ktorá od jednotky vyžaduje spätné odkúpenie jeho vlastných akcií za peňažnú hotovosť v prípade, ak protistrana opciu realizuje.

(c) Zmluva, ktorej vyrovnanie sa uskutoční peňažnou hotovosťou alebo iným finančným majetkom je finančným majetkom alebo finančným záväzkom aj napriek tomu, že suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku, ktorá sa má prijať alebo dodať vychádza z trhovej ceny vlastného imania jednotky. Ďalším príkladom je čisté peňažné vyrovnanie opcie na akcie.

(d) Zmluva, ktorej vyrovnanie sa uskutoční formou premenlivého počtu vlastných akcií jednotky, ktorých hodnota sa rovná fixnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien súvisiacej premenlivej veličiny (napr. cena komodity) je finančným majetkom alebo finančným záväzkom. Príkladom vypísanej opcie na nákup zlata, ktorá – ak sa realizuje – sa netto vyrovná prostredníctvom vlastných nástrojov jednotky a to dodaním takého počtu uvedených nástrojov, ktorého suma sa rovná hodnote opčnej zmluvy. Takáto zmluva je finančným majetkom alebo finančným záväzkom aj napriek tomu, že súvisiaca premenlivá veličina predstavuje cenu vlastných akcií jednotky a nie cenu zlata. Podobne aj zmluva, ktorej vyrovnanie sa uskutoční prostredníctvom fixného počtu vlastných akcií jednotky, avšak práva priradené k týmto akciám sa budú meniť tak, že hodnota vyrovnania sa bude rovnať fixnej sume alebo sume vychádzajúcej zo zmien súvisiacej premenlivej veličiny, predstavuje finančný majetok alebo finančný záväzok.

▼M4

Rezervy na podmienené vyrovnanie (odsek 25)

AG28. Odsek 25 vyžaduje, aby v prípade, že časť rezervy na podmienené vyrovnanie, ktorá by mohla vyžadovať vyrovnanie v peňažnej hotovosti alebo iným finančným majetkom (alebo iným spôsobom, ktorý by vyústil do zaradenia nástroja do kategórie finančných záväzkov) nie je originálna, rezerva na vyrovnanie nemá vplyv na klasifikáciu finančného nástroja. Preto zmluva, ktorá vyžaduje úhradu v peňažnej hotovosti alebo prostredníctvom premenlivého počtu vlastných akcií jednotky výlučne v prípade, ktorého existencia je mimoriadne zriedkavá, veľmi neprirodzená a nepravdepodobná, je majetkovým nástrojom. Podobne – úhrade formou fixného počtu vlastných akcií jednotky možno zmluvne predísť v rámci okolností, na ktoré jednotka nemá vplyv, avšak ak neexistuje skutočná možnosť vzniku takýchto okolností, je vhodné realizovať klasifikáciu ako majetkového nástroja.

Riešenie v konsolidovaných účtovných závierkach

AG29. V konsolidovaných finančných závierkach jednotka prezentuje minoritné podiely — t.j. podiely iných strán v rámci vlastného imania a výnosov jeho dcérskych podnikov — v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* a IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky.* Pri klasifikácii finančného nástroja (alebo jeho komponentu) v rámci konsolidovanej účtovnej závierky jednotka zváži všetky podmienky, dohodnuté medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja za účelom stanovenia, či skupina ako celok má povinnosť doručiť peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok vo vzťahu k nástroju alebo ho vyrovnať spôsobom, ktorý ústi do klasifikácie záväzku. Ak dcérska spoločnosť v rámci skupiny emituje finančný nástroj a materský alebo iná jednotka v skupine priamo dohodne dodatočné podmienky s držiteľmi nástroja (napr. záruka), skupina nemá možnosť voľby medzi distribúciami alebo spätným odkúpením. Aj keď dcérska spoločnosť môže vhodne klasifikovať nástroj bez ohľadu na tieto dodatočné podmienky v rámci jej individuálnej účtovnej závierky, vplyv iných zmlúv medzi členmi skupiny a držiteľmi nástroja sa berie na zreteľ za účelom uistenia sa, že konsolidovaná účtovná závierka odráža zmluvy a transakcie, do ktorých vstúpila skupina ako celok. Ak existuje takáto povinnosť alebo rezerva na vyrovnanie, nástroj (alebo jeho komponent v prípade, že spadá pod povinnosť) sa klasifikuje ako finančný záväzok v konsolidovanej účtovnej závierke.

Zložené finančné nástroje (odseky 28 – 32)

AG30. Odsek 28 sa uplatňuje len na emitentov nederivátových zložených finančných nástrojov. Odsek 28 sa nezaoberá zloženými finančnými nástrojmi z pohľadu ich držiteľov. IAS 39 sa zaoberá oddelením vložených derivátov z pohľadu držiteľov zložených finančných nástrojov, ktoré obsahujú dlhové črty a črty vlastného imania.

AG31. Bežnou formou zloženého finančného nástroja je dlhový cenný papier s vloženou konverznou opciou, ako je napríklad obligácia konvertibilná na bežné akcie vydavateľa a bez akýchkoľvek iných vložených derivátových čŕt. Odsek 28 tohto štandardu vyžaduje od vydavateľa takéhoto finančného nástroja prezentovať prvky záväzkov a vlastného imania osobitne v súvahe nasledovne:

(a) Povinnosť vydavateľa vykonávať plánované splátky úrokov a istiny tvorí finančný záväzok, ktorý existuje dovtedy, kým nie je nástroj konvertovaný. Pri prvotnom vykázaní je reálnou hodnotou prvku záväzku súčasná hodnota zmluvne stanoveného prúdu budúcich peňažných tokov, diskontovaných úrokovou mierou, platnou na trhu v danom čase pre nástroje porovnateľného úverového stavu a poskytujúce v podstate tie isté peňažné toky a za tých istých podmienok, avšak bez konverznej opcie.

(b) Majetkový nástroj je vložená možnosť opcie záväzku do vlastného imania vydavateľa. Reálna hodnota opcie je zostavená z jej časovej hodnoty a jej vnútornej hodnoty, ak existuje. Táto opcia má hodnotu pri prvotnom vykázaní aj napriek tomu, že je mimo peňazí.

AG32. Pri konverzii konvertibilného nástroja pri splatnosti jednotka ukončí vykazovanie záväzkového komponentu a vykáže ho ako vlastné imanie. Pôvodný komponent vlastného imania sa bude aj naďalej posudzovať ako vlastné imanie (aj keď sa mohol previesť z jedného položkového riadka v rámci vlastného imania do iného). Pri konverzii v deň splatnosti nevzniká žiadny zisk a ani strata.

AG33. Ak jednotka zruší konvertibilný nástroj pred splatnosťou prostredníctvom predčasného spätného odkúpenia alebo opätovného nakúpenia, v rámci ktorého nedôjde k zmene pôvodných konverzných privilégií, jednotka priradí zaplatenú úhradu a všetky transakčné náklady za opätovné alebo spätné odkúpenie na záväzkový komponent a komponent vlastného imania v deň uskutočnenia transakcie. Metóda používaná pri alokácii zaplatenej úhrady a transakčných nákladov na separátne komponenty je

▼M4

konzistentná s metódou, používanou pri pôvodnej alokácii prostriedkov prijatých jednotkou pri emisii konvertibilného nástroja v prospech separátnych komponentov v súlade s odsekmi 28 – 32.

AG34. Po uskutočnení alokácie úhrady sa akýkoľvek výsledný zisk alebo strata rieši v súlade s účtovnými zásadami použiteľnými na predmetný nástroj nasledovne:

(a) suma zisku alebo straty týkajúca sa záväzkového komponentu sa vykazuje v zisku alebo strate;

a

(b) suma úhrady týkajúca sa komponentu vlastného imania sa vykazuje vo vlastnom imaní.

AG35. Jednotka môže zmeniť podmienky konvertibilného nástroja tak, aby bolo možné realizovať predčasnú konverziu, napríklad formou ponuky priaznivejšieho pomeru konverzie alebo zaplatením ďalšej dodatočnej úhrady v prípade konverzie pred stanoveným dátumom. Rozdiel – k dátumu zmeny podmienok – medzi reálnou hodnotou úhrady, ktorú držiteľ prijme pri konverzii nástroja v rámci revidovaných podmienok a reálnou hodnotou, ktorú by držiteľ nástroja obdržal v prípade, ak by nedošlo ku zmenám pôvodných podmienok, sa vykazuje ako strata v rámci zisku alebo straty.

Vlastné akcie (odseky 33 a 34)

AG36. Vlastné majetkové nástroje jednotky sa nevykazujú ako finančný majetok bez ohľadu na dôvod ich spätného získania. Odsek 33 vyžaduje, aby jednotka, ktorá spätne získala svoje vlastné majetkové nástroje, zrazila tieto majetkové nástroje z vlastného imania. Ak má však jednotka v držbe svoje vlastné imanie v mene iných osôb, napr. v prípade finančnej inštitúcie majúcej v držbe svoje vlastné imanie v mene klienta, došlo k vytvoreniu zastupovania tretej strany a výsledkom je, že sa takáto držba nezahŕňa do súvahy jednotky.

Úrok, dividendy, straty a zisky (odseky 35 – 41)

AG37. Nasledujúci príklad ilustruje uplatnenie odseku 35 na zložený finančný nástroj. Predpokladajme, že nekumulatívna prioritná akcia sa musí za päť rokov povinne spätne odkúpiť za peňažnú hotovosť, avšak dividendy sú v závislosti od voľby jednotky splatné pred dátumom spätného odkúpenia. Takýto finančný nástroj predstavuje zložený finančný nástroj, pričom záväzkový komponent predstavuje aktuálnu hodnotu sumy spätného odkúpenia. Rozvedenie diskontu tohto komponentu sa vykazuje v zisku alebo strate a klasifikuje sa ako úrokový náklad. Akékoľvek zaplatené dividendy súvisia s komponentom vlastného imania a teda 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 konvertovateľná do formy premenlivého počtu akcií, ktorých hodnota by sa rovnala fixnej sume alebo sume, vychádzajúcej zo zmien súvisiacej premenlivej veličiny (napr. komodity). Ak sa však k sume spätného odkúpenia prirátajú všetky nevyplatené dividendy, celý nástroj predstavuje záväzok. V takomto prípade sa všetky dividendy klasifikujú ako úrokový náklad.

Kompenzácia finančného majetku a finančného záväzku (odseky 42 – 50)

AG38. Za účelom kompenzácie finančného majetku a finančných záväzkov musí jednotka disponovať aktuálne vykonateľným právom na kompenzáciu vykázaných súm. Jednotka môže disponovať podmieneným právom na kompenzáciu vykázaných súm, napríklad v rámci hlavnej rámcovej dohody alebo v niektorých formách nenávratného dlhu, avšak vykonateľnosť takýchto práv nastane v dôsledku určitej budúcej udalosti, napríklad v prípade zlyhania protistrany. Takáto zmluva teda nespĺňa podmienky pre kompenzáciu.

▼**M4**

AG39. Tento štandard neponúka špeciálne riešenie pre tzv. „zložené nástroje", ktoré sú zoskupeniami samostatných finančných nástrojov, nadobudnutých a držaných kvôli napodobeniu charakteristík iného nástroja. Napríklad dlhodobý úver s pohyblivou mierou, kombinovaný s úrokovým swapom, ktorý obsahuje príjem pohyblivých splátok a tvorbu stálych platieb, syntetizuje dlhodobý úver s fixnou sadzbou. Každý samostatný prvok „zloženého nástroja" predstavuje zmluvné právo alebo povinnosť so svojimi vlastnými termínmi a podmienkami, a každý môže byť prevedený alebo vyrovnaný samostatne. Každý finančný nástroj je vystavený rizikám, ktoré sa môžu odlišovať od rizík, ktorým sú vystavené ostatné prvky. Podľa toho – ak jeden nástroj „zloženého nástroja" je majetkom a iný je záväzkom, ich kompenzácia a prezentácia v súvahe jednotky na základe výslednej hodnoty sa nevykoná dovtedy, kým nesplnia kritériá pre kompenzáciu uvedené v odseku 42. ►**M12** ——————— ◄

▼**M12**

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 33

Zisk na akciu

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-4
Definície	5-8
Oceňovanie	9-63
Základný zisk na akciu	9-29
Zisk	12-18
Akcie	19-29
Rozriedený zisk na jednu akciu	30-63
Výnosy	33-35
Akcie	36-40
Rozrieďujúce potenciálne bežné akcie	41-63
Opcie, waranty a ich ekvivalenty	45-48
Konvertibilné nástroje	49-51
Podmienene emitované akcie	52-57
Zmluvy, ktoré možno vyrovnať bežnými akciami alebo hotovosťou	58-61
Nakúpené opcie	62
Upísané predajné opcie	63
Spätné úpravy	64-65
Prezentácia	66-69
Zverejňovanie	70-73
Dátum účinnosti	74
Stiahnutie existujúcich dokumentov	75-76

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 33 (1997) *Zisk na akciu* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je určiť zásady pre stanovenie a prezentáciu zisku na akciu, ktoré zlepšia výkonnostné porovnanie medzi rôznymi jednotkami počas toho istého obdobia vykazovania a medzi rôznymi obdobiami vykazovania v rovnakej jednotke. Hoci údaje o zisku na jednu akciu sú limitované z hľadiska rôznych účtovných metód použitých pri určení „zisku", dôsledné určenie menovateľa napomôže finančnému výkazníctvu. Tento štandard je zameraný na menovateľa v kalkulácii zisku na akciu.

ROZSAH

2. ***Tento štandard uplatňujú jednotky, ktorých bežné akcie alebo potenciálne bežné akcie sú verejne obchodovateľné a jednotky, ktoré sa nachádzajú v procese emisie bežných akcií alebo potenciálnych bežných akcií na verejných trhoch.***

3. ***Jednotka, ktorá zverejní zisk na akciu, vypočíta a zverejní zisk na akciu v súlade s týmto štandardom.***

4. ***Ak jednotka prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku a individuálnu účtovnú závierku, vyhotovenú v súlade s IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky, zverejnenia požadované v rámci tohto štandardu sa musia prezentovať len na základe konsolidovaných informácií. Jednotka, ktorá si zvolí možnosť zverejnenia zisku na akciu v rámci svojej individuálnej účtovnej závierky, prezentuje informácie o takomto zisku na akciu len v rámci jej samostatného výkazu ziskov a strát. Jednotka nebude prezentovať takýto zisk na akciu v rámci konsolidovanej účtovnej závierky.***

▼M5

DEFINÍCIE

5. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v nasledujúcich významoch:***

Protirozriedenie predstavuje nárast ziskov na akciu alebo zníženie straty na akciu založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warantov, alebo že bežné akcie budú emitované po splnení stanovených podmienok.

Dohoda o podmienených akciách je dohodou o emisii akcií, ktorá závisí od splnenia stanovených podmienok.

Podmienene emitované bežné akcie sú bežné akcie vydané za malý alebo žiadny obnos peňažnej hotovosti alebo inú odmenu po splnení stanovených podmienok v rámci dohody o podmienených akciách.

Rozriedenie predstavuje zníženie ziskov na akciu alebo zvýšenie straty na akciu, založené na predpoklade, že dôjde ku konverzii konvertibilných nástrojov, k uplatneniu opcií alebo warantov, alebo že bežné akcie budú emitované po splnení stanovených podmienok.

Opcie, waranty a ich ekvivalenty sú finančné nástroje, ktoré dávajú svojmu držiteľovi právo na kúpu bežných akcií.

Bežná akcia je majetkový nástroj, ktorý je podriadený všetkým ostatným triedam majetkových nástrojov.

Potenciálna bežná akcia je finančný nástroj alebo iná zmluva, ktorá môže dávať svojmu držiteľovi právo na bežné akcie.

Predajné opcie na bežné akcie sú zmluvy, ktoré dávajú držiteľovi právo na predaj bežných akcií za stanovenú cenu v rámci konkrétneho obdobia.

6. Bežné akcie sa podieľajú na zisku za obdobie až po ostatných typoch akcií, ako sú napríklad prioritné akcie. Jednotka môže mať viac než jednu triedu bežných akcií. Bežné akcie tej istej triedy majú rovnaké práva na obdržanie dividend.

7. Príklady potenciálnych bežných akcií sú:

(a) finančné záväzky alebo majetkové nástroje, vrátane prioritných akcií, ktoré sú konvertibilné na bežné akcie;

(b) opcie a waranty;

(c) akcie, ktoré by boli emitované na základe splnenia podmienok vyplývajúcich zo zmluvných dohôd, ako je napríklad kúpa jednotky alebo iného majetku.

8. Pojmy definované v IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* sa v tomto štandarde používajú vo významoch stanovených v odseku 11 štandardu IAS 32, pokiaľ nie je uvedené inak. IAS 32 definuje finančný nástroj, finančný majetok, finančný záväzok, majetkový nástroj a reálnu hodnotu a poskytuje návod na uplatňovanie týchto definícií.

OCEŇOVANIE

Základný zisk na akciu

9. ***Jednotka vypočíta základný zisk na akciu pre zisk alebo stratu priraditeľnú bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti a, v prípade prezentovania, zisk alebo stratu z pokračujúcich aktivít priraditeľnú uvedeným držiteľom vlastného imania.***

10. ***Základný zisk na akciu sa vypočíta delením zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti (čitateľ) váženým priemerom počtu nesplatených bežných akcií (menovateľ) počas obdobia.***

11. Cieľom informácie o základom zisku na akciu je umožniť ocenenie podielu každej bežnej akcie materskej spoločnosti na výkonnosti jednotky v rámci obdobia vykazovania.

Zisk

12. ***Za účelom výpočtu základného zisku na akciu budú sumy priraditeľné bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti vo vzťahu k:***

(a) ***zisku alebo strate z pokračujúcich aktivít priraditeľných materskej spoločnosti;***

a

(b) ***zisku alebo strate priraditeľných materskej spoločnosti***

sumy, uvedené v bodoch (a) a (b) upravené o sumy prioritných dividend po zdanení, rozdiely vyplývajúce z úhrad prioritných akcií a iné podobné vplyvy prioritných akcií klasifikovaných ako vlastné imanie.

▼M5

13. Všetky položky výnosov a nákladov priraditeľné bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti, ktoré sú vykazované v priebehu obdobia, vrátane daňových nákladov a dividend z prioritných akcií klasifikovaných ako záväzky, sú zahrnuté pri stanovení zisku alebo straty za obdobie priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti (pozri IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*).

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 pre 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 žiadnych prioritných dividend z kumulatívnych prioritných akcií vyplatených alebo deklarovaných počas bežného obdobia vo vzťahu k predchádzajúcim obdobiam.

15. Prioritné akcie, ktoré umožňujú nízkej počiatočnej dividende kompenzovať jednotku za predaj prioritných akcií s diskontom, alebo vyššie uvedenej trhovej dividende kompenzovať investorov za nákup prioritných akcií s prémiou, sa niekedy označujú za prioritné akcie s vyššími úrokovými mierami. Akýkoľvek pôvodný emisný diskont alebo prémia prioritných akcií s vyššími úrokovými mierami sa odpisujú do nerozdelených ziskov pri použití metódy efektívnej úrokovej miery a považujú sa za prioritnú dividendu na účely výpočtu zisku na akciu.

16. Prioritné akcie je možné spätne odkúpiť na základe ponuky na odkúpenie akcií od jednotky pre držiteľov. Prebytok reálnej hodnoty zaplatenej odmeny prioritným akcionárom nad účtovnú hodnotu prioritných akcií predstavuje výnos držiteľov prioritných akcií a náklad jednotky týkajúci sa nerozdelených ziskov. Táto suma sa odpočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti.

17. Jednotka môže spôsobiť predčasnú konverziu konvertibilných prioritných akcií prostredníctvom priaznivých zmien pôvodných konverzných podmienok alebo prostredníctvom platby dodatočnej odmeny. Prebytok reálnej hodnoty prioritných akcií alebo inej zaplatenej odmeny nad reálnu hodnotu bežných akcií emitovateľných v rámci pôvodných konverzných podmienok je výnosom pre prioritných akcionárov a odpočíta sa pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti.

18. Akýkoľvek prebytok účtovnej hodnoty prioritných akcií nad reálnu hodnotu zaplatenej odmeny ich vyrovnania sa pripočítava pri výpočte zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti.

Akcie

19. ***Za účelom výpočtu základného zisku na akciu je počet bežných akcií váženým priemerom počtu nesplatených bežných akcií počas obdobia.***

20. Vážený priemer počtu nesplatených bežných akcií počas obdobia odráža fakt, že množstvo akciového kapitálu môže byť v priebehu obdobia rôzne, ako dôsledok väčšieho alebo menšieho počtu akcií nesplatených počas akéhokoľvek obdobia. Vážený priemer počtu nesplatených bežných akcií počas obdobia je počet nesplatených bežných akcií na začiatku obdobia upravený o počet bežných akcií odkúpených alebo emitovaných v priebehu obdobia vynásobených faktorom časovej váhy. Faktor časovej váhy predstavuje počet dní, počas ktorých sú konkrétne akcie nesplatené ako podiel z celkového počtu dní obdobia; za mnohých okolností je vhodný odhad váženého priemeru.

21. Vo väčšine prípadov sú akcie započítané do váženého priemeru počtu akcií od dátumu, v ktorom je splatná odmena (čo je všeobecne dátum ich emisie), napríklad:

(a) bežné akcie emitované výmenou za hotovosť sa započítavajú vtedy, keď sa má uskutočniť platba;

(b) bežné akcie emitované za dobrovoľné reinvestovanie dividend z bežných alebo prioritných akcií sa započítavajú, keď sa reinvestujú dividendy;

(c) bežné akcie emitované ako dôsledok konverzie dlhového nástroja na bežné akcie sa započítavajú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

(d) bežné akcie emitované namiesto úroku alebo istiny z iných finančných nástrojov sa započítavajú odo dňa ukončenia narastania úrokov;

▼M5

(e) bežné akcie emitované výmenou za vyrovnanie záväzku jednotky sú započítané od dátumu vyrovnania;

(f) bežné akcie emitované so zámerom akvizície majetku iného ako je hotovosť sa započítavajú ku dňu vykázania akvizície;

a

(g) bežné akcie emitované v rámci poskytovania služieb v prospech jednotky sa započítavajú ku dňu poskytnutia služieb.

Časovosť zahrnutia bežných akcií sa stanovuje v rámci zmluvných podmienok tvoriacich súčasť ich emisie. Podstatu každej zmluvy spojenej s emisiou je potrebné adekvátne posúdiť.

22. Bežné akcie emitované ako súčasť nákupnej ponuky podnikovej kombinácie, ktorá predstavuje akvizíciu, sa započítavajú do váženého priemeru počtu akcií od dátumu akvizície. Je tomu tak preto, lebo nadobúdateľ od dátumu akvizície zahŕňa výsledky operácií nadobúdaného do svojho výkazu ziskov a strát. Bežné akcie emitované ako súčasť podnikovej kombinácie, ktorou je zlúčenie podielov, sú zahrnuté do kalkulácie váženého priemeru počtu akcií za všetky prezentované obdobia. Je tomu tak preto, lebo účtovná závierka kombinovanej jednotky sa vyhotovuje tak, ako keby kombinovaná jednotka vždy existovala. Teda počet bežných akcií použitých na výpočet základného zisku na akciu v podnikovej kombinácii, ktorou je zlúčenie podielov, sa rovná súčtu váženého priemeru počtu akcií kombinovaných jednotiek, upravených o sumu akcií jednotky, ktorej akcie zostávajú po uskutočnení kombinácie nesplatené.

23. Bežné 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 nesplatené a započítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až od dátumu splnenia všetkých stanovených podmienok (t.j. došlo k výskytu udalostí). Akcie emitovateľné výhradne po uplynutí času nie sú podmienene emitovanými akciami, nakoľko plynutie času predstavuje istotu.

25. Nesplatené bežné akcie, ktoré sú podmienene návratné (t.j. sú predmetom spätného odkúpenia), sa nepovažujú za nesplatené a nezapočítajú sa do výpočtu základného zisku na akciu až do dátumu, od ktorého sa na ne nebude vzťahovať spätné odkúpenie.

26. ***Vážený priemer počtu nesplatených bežných akcií za obdobie a za všetky prezentované obdobia je upravený pre prípady iné než konverzia potenciálnych bežných akcií, ktoré zmenili počet bežných nesplatených akcií bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch.***

27. Bežné akcie je možné emitovať, alebo počet akcií je možné znížiť bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch. Príklady zahŕňajú:

(a) kapitalizáciu alebo bonusovú emisiu (známu v niektorých krajinách ako dividendy vo forme cenných papierov);

(b) bonusový prvok vo všetkých iných emisiách, napríklad bonusový prvok pri udelení práv existujúcim akcionárom;

(c) štiepenie akcií;

a

(d) obnovenie pôvodných akcií (konsolidácia akcií).

28. Pri kapitalizácii alebo bonusovej emisii alebo štiepení akcií sú bežné akcie emitované pre existujúcich akcionárov bez dodatočnej odmeny. Takto je počet nesplatených bežných akcií zvýšený bez zvýšenia zdrojov. Počet nesplatených bežných akcií pred udalosťou je upravený o pomernú zmenu v počte nesplatených bežných akcií tak, ako keby k udalosti došlo na začiatku prvého prezentovaného obdobia. Napríklad pri bonusovej emisii formou „dve za jednu" je počet nesplatených akcií pred emisiou vynásobený tromi, ak chceme získať nový celkový počet akcií, alebo dvomi, ak chceme získať počet dodatočných bežných akcií.

29. Konsolidácia bežných akcií bežne znižuje počet nesplatených bežných akcií bez zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ak je však výsledným efektom spätné odkúpenie akcií za reálnu hodnotu, zníženie počtu nesplatených bežných akcií je výsledkom zodpovedajúceho zníženia zdrojov. Ako príklad môže slúžiť konsolidácia akcií kombinovaná so špeciálnou dividendou. Vážený priemer počtu bežných akcií za obdobie, v rámci ktorého dôjde ku kombinovanej transakcii, sa upraví o zníženie počtu bežných akcií od dátumu, od ktorého sa špeciálna dividenda vykazuje.

▼M5

Rozriedený zisk na jednu akciu

30. ***Jednotka vypočíta rozriedený zisk na jednu akciu pre zisk alebo stratu priraditeľnú bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti a, v prípade prezentovania, zisk alebo stratu z pokračujúcich aktivít priraditeľnú uvedeným držiteľom vlastného imania.***

31. ***Na účely výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu upraví jednotka zisk alebo stratu priraditeľnú bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti a vážený priemer počtu nesplatených akcií o efekty rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií.***

32. Cieľ rozriedeného zisku na jednu akciu je konzistentný s cieľom základného zisku na akciu — umožniť ocenenie podielu každej bežnej akcie v rámci výkonnosti jednotky — pri udelení efektu všetkým nesplateným rozrieďujúcim potenciálnym bežným akciám počas obdobia. Výsledok:

(a) zisk alebo strata priraditeľná bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti sa zvýši o sumu dividend a úrokov po zdanení vykázaných v danom období v súvislosti s rozrieďujúcimi potenciálnymi bežnými akciami a je upravený o akékoľvek zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by vyplývali z konverzie rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií;

a

(b) vážený priemer počtu nesplatených bežných akcií sa zvýši o vážený priemer počtu dodatočných bežných akcií, ktoré by ostali nesplatené za predpokladu konverzie všetkých rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií.

Výnosy

33. ***Za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu upraví jednotka zisk alebo stratu priraditeľnú bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12 o vplyv po zdanení:***

(a) ***všetkých dividend alebo iných položiek týkajúcich sa rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií odpočítaných pri vzniku zo zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti v súlade s výpočtami uvedenými v odseku 12;***

(b) ***všetkých úrokov vykázaných za obdobie;***

a

(c) ***akýchkoľvek iných zmien vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií.***

34. Po konverzii potenciálnych bežných akcií na bežné akcie, položky, definované v odseku 33(a)-(c) ďalej nevznikajú. Namiesto toho môžu nové bežné akcie participovať na zisku alebo strate priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti. Preto sa zisk alebo strata priraditeľná bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti vypočítaná v súlade s odsekom 12 upraví o položky definované v odseku 33(a)-(c) a o akékoľvek súvisiace dane. Náklady súvisiace s potenciálnymi bežnými akciami zahŕňajú transakčné náklady a diskonty účtované v súlade s metódou efektívnej úrokovej miery (pozri odsek 9 IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie,* revidovaný v roku 2003).

35. Konverzia potenciálnych bežných akcií môže viesť k následným zmenám vo výnosoch alebo nákladoch. Napríklad zníženie úrokových nákladov v súvislosti s potenciálnymi bežnými akciami a z toho vyplývajúci nárast zisku alebo zníženie straty môže viesť k zvýšeniu nákladov súvisiacich s odvodeným plánom rozdelenia zisku medzi zamestnancov. Za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu je zisk alebo strata priraditeľná bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti upravená o akúkoľvek z takýchto následných zmien vo výnosoch alebo nákladoch.

Akcie

36. ***Za účelom výpočtu rozriedených ziskov na jednu akciu je počet bežných akcií váženým priemerom počtu bežných akcií vypočítaných v súlade s odsekmi 19 a 26 plus vážený priemer počtu bežných akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii všetkých rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií na bežné akcie. Rozrieďujúce potenciálne bežné akcie sú považované za konvertované na bežné akcie buď na začiatku obdobia, alebo, ak neskôr, k dátumu emisie potenciálnych bežných akcií.***

37. Rozrieďujúce potenciálne bežné akcie sú určené nezávisle za každé prezentované obdobie. Počet rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií zahrnutých v ročnom základe nepredstavuje vážený priemer rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií zahrnutých v každom predbežnom výpočte.

▼M5

38. Potenciálne bežné akcie sú vážené za obdobie, v ktorom sú nesplatené. Potenciálne bežné akcie, ktoré boli zrušené alebo umožnené, aby prepadli v danom období, sú zahrnuté vo výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu iba pomernou časťou za to obdobie, v ktorom boli nesplatené. Potenciálne bežné akcie, ktoré sú konvertované na bežné akcie počas obdobia, sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu od začiatku obdobia do dátumu konverzie; od dátumu konverzie sú výsledné bežné akcie zahrnuté do základného i rozriedeného zisku na jednu akciu.

39. Počet bežných akcií, ktoré by boli emitované pri konverzii rozrieďujúcich potenciálnych bežných akcií sa určuje na základe podmienok potenciálnych bežných akcií. Ak existuje viac než jeden základ pre konverziu, výpočet predpokladá najvýhodnejšiu mieru konverzie alebo realizačnú cenu z hľadiska držiteľa potenciálnych bežných akcií.

40. Dcérska spoločnosť, spoločný podnik alebo pridružený podnik môže aj iným stranám, ktoré nie sú materskou spoločnosťou, spoločníkom alebo investorom, emitovať potenciálne bežné akcie konvertovateľné buď na bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku alebo bežné akcie materskej spoločnosti, spoločníka alebo investora (vykazujúca jednotka). Ak tieto potenciálne bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku majú za následok rozriedenie konsolidovaného základného zisku na akciu vykazujúcej jednotky, zahŕňajú sa do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu.

Rozrieďujúce potenciálne bežné akcie

41. ***Potenciálne bežné akcie sa považujú za rozrieďujúce výlučne vtedy, ak by ich konverzia na bežné akcie znížila zisk na akciu alebo zvýšila stratu na akciu z pokračujúcich aktivít.***

42. Jednotka použije zisk alebo stratu z pokračujúcich aktivít priraditeľnú materskej spoločnosti ako kontrolné číslo na určenie toho, či sú potenciálne bežné akcie rozrieďujúce alebo protirozrieďujúce. Zisk alebo strata z pokračujúcich aktivít priradených materskej spoločnosti je upravená v súlade s ustanoveniami odseku 12 a nezahŕňa položky súvisiace s ukončenými výrobami.

43. Potenciálne bežné akcie sa považujú za protirozrieďujúce v prípade, ak by ich konverzia vyústila do nárastu zisku na akciu alebo poklesu straty na akciu z pokračujúcich činností. Výpočet rozriedeného zisku na akciu nepredpokladá konverziu, realizáciu alebo iné emisie potenciálnych bežných akcií, ktoré by boli protirozrieďujúce vo vzťahu k zisku na akciu.

44. Pri uvažovaní, či sú potenciálne bežné akcie rozrieďujúce alebo protirozrieďujúce, sa uvažuje skôr samostatne než súhrnne o každej emisii alebo sérii potenciálnych bežných akcií. Poradie, v akom sa uvažuje o potenciálnych bežných akciách, môže vplývať na to, či sú alebo nie sú rozrieďujúce. Preto za účelom maximalizácie rozriedenia základného zisku na akciu sa každá emisia alebo séria potenciálnych bežných akcií zvažuje v poradí od najviac rozrieďujúcich po najmenej rozrieďujúce, t.j. rozrieďujúce potenciálne bežné akcie s najnižším „ziskom na prírastkovú akciu" sa zahŕňajú do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu pred akciami s vyššími ziskami na prírastkovú akciu. Opcie a waranty sa vo všeobecnosti zahŕňajú ako prvé, nakoľko tieto nástroje nemajú vplyv na čitateľa výpočtu.

Opcie, waranty a ich ekvivalenty

45. ***Za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu jednotka predpokladá realizáciu rozrieďujúcich opcií a warantov jednotky. Predpokladané výnosy z týchto nástrojov sa budú považovať za prijaté z emisie bežných akcií pri priemernej trhovej cene bežných akcií v danom období. Rozdiel medzi počtom emitovaných bežných akcií a počtom bežných akcií, ktoré by boli emitované pri priemernej trhovej cene bežných akcií v danom období, sa bude považovať za emisiu bežných akcií bez zaplatenia odmeny.***

46. Opcie a waranty sú rozrieďujúce, ak by vyústili do emisie bežných akcií za nižšiu než priemernú trhovú cenu bežných akcií počas obdobia. Suma rozriedenia predstavuje priemernú trhovú cenu bežných akcií počas obdobia mínus emisná cena. Preto sa za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu považujú potenciálne bežné akcie za akcie pozostávajúce zo:

(a) zmluvy na emisiu určitého počtu bežných akcií za ich priemernú trhovú cenu počas obdobia. Takéto bežné akcie sa považujú za reálne ocenené a nie sú rozrieďujúce a ani protirozrieďujúce. Pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu sa na ne neprihliada.

▼M5

(b) zmluvy na emisiu zostávajúcich bežných akcií bez odmeny. Takéto bežné akcie nevytvárajú výnosy a nemajú žiadny vplyv na zisk alebo stratu priradenú nesplateným bežným akciám. Preto sú tieto akcie rozrieďujúce a sú pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu včlenené do počtu nesplatených bežných akcií.

47. Opcie a waranty majú rozrieďujúci efekt len v prípade, ak priemerná trhová cena bežných akcií za obdobie presiahne realizačnú cenu opcií a warantov (t.j. „sú mimo ceny"). Za účelom reakcie na zmenu cien bežných akcií sa predtým vykazované zisky na akciu retroaktívne neupravujú.

▼M6

47A. Pokiaľ ide o opcie na akcie a iné zmluvy o platbách na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, emisná cena uvedená v odseku 46 a realizačná cena uvedená v odseku 47 bude zahŕňať reálnu hodnotu všetkých tovarov a služieb, ktoré sa majú dodať jednotke v budúcnosti v rámci opcie na akcie alebo inej zmluvy o platbách na základe podielov.

▼M5

48. Opcie na zamestnanecké akcie s fixnými alebo stanoviteľnými podmienkami a bežné akcie, na ktoré ešte nevznikol oprávnený nárok, sa pri výpočte rozriedeného zisku na akciu považujú za opcie aj napriek tomu, že môžu byť podmienené vznikom záväzného nároku. K dátumu dotácie sa považujú za nesplatené. Výkonom podmienené opcie na zamestnanecké akcie sa považujú za podmienene emitované akcie, pretože ich vydanie je podmienené okrem uplynutia času aj splnením stanovených podmienok.

Konvertibilné nástroje

49. Efekt rozriedenia konvertibilných nástrojov je zohľadnený v rozriedenom zisku na jednu akciu v súlade s odsekmi 33 a 36.

50. Konvertibilné prioritné akcie sú protirozrieďujúce kedykoľvek, keď suma dividend z takýchto akcií deklarovaná v rámci alebo akumulovaná v aktuálnom období na bežnú akciu a získateľná pri konverzii presiahne základný zisk na akciu. Podobne aj konvertibilný dlh je protirozrieďujúci vždy, keď úrok (bez dane a iných zmien vo výnosoch alebo nákladoch) z bežnej akcie získateľný pri konverzii presiahne základný zisk na akciu.

51. Vykúpenie alebo vyvolaná konverzia konvertibilných prioritných akcií môže mať vplyv len na časť predtým nezaplatených konvertibilných prioritných akcií. V takýchto prípadoch sa akákoľvek prebytočná odmena uvedená v odseku 17 priradí tým akciám, ktoré sú vykúpené alebo konvertované za účelom stanovenia toho, či sú zvyšné nesplatené prioritné akcie rozrieďujúce. Vykúpené alebo konvertované akcie sa posudzujú oddelene od tých akcií, k vykúpeniu alebo konverzii ktorých nedošlo.

Podmienene emitované akcie

52. Tak ako pri kalkulácii základného zisku na akciu, podmienene emitované akcie sa považujú za nesplatené a zahrnú sa do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu v prípade, ak dôjde k splneniu podmienok (t.j. došlo k výskytu udalostí). Podmienene emitované akcie sa zahrnú od začiatku obdobia (alebo od dátumu dohody o podmienených akciách, ak je tento neskôr). Ak podmienky neboli splnené, počet podmienene emitovaných akcií zahrnutých do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu vychádza z počtu akcií, ktoré by boli emitovateľné, ak by bol koniec obdobia vykazovania koncom obdobia podmienenosti. Prehodnotenie nie je povolené, ak nie sú splnené podmienky po ukončení obdobia podmienenosti.

53. Ak je získanie alebo uchovávanie špecifickej sumy zisku za obdobie podmienkou podmienenej emisie, a ak bola táto suma získaná na konci obdobia vykazovania, avšak musí byť uchovaná aj po ukončení obdobia vykazovania pre ďalšie obdobie, potom sa dodatočné bežné akcie pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu považujú za nesplatené v prípade, ak má celá situácia efekt rozriedenia. V takom prípade vychádza výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu z počtu bežných akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola suma ziskov na konci obdobia vykazovania sumou ziskov na konci obdobia podmienenosti. Pretože zisky sa môžu v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezohľadňuje takéto podmienene emitované akcie až do ukončenia obdobia podmienenosti, pretože neboli splnené všetky stanovené podmienky.

54. Počet podmienene emitovaných bežných akcií môže závisieť od budúcej trhovej ceny bežných akcií. V takom prípade, ak dochádza k efektu rozriedenia, vychádza výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu z počtu bežných akcií, ktoré by boli emitované, ak by bola trhová cena na konci obdobia vykazovania trhovou cenou na konci obdobia podmienenosti. Ak podmienka vychádza z priemeru trhových cien v období, ktoré presahuje koniec obdobia vykazovania, použije sa priemer pre to časové obdobie,

▼M5

ktoré uplynulo. Pretože sa trhová cena môže v budúcom období meniť, výpočet základného zisku na akciu nezahŕňa takéto podmienene emitované bežné akcie až do ukončenia obdobia podmienenosti, pretože neboli splnené všetky stanovené podmienky.

55. Počet podmienene emitovaných bežných akcií môže závisieť od budúcich ziskov a budúcich cien bežných akcií. V takých prípadoch vychádza počet bežných akcií zahrnutých do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu z oboch podmienok (t.j. zisky k dátumu a aktuálna trhová cena na konci obdobia vykazovania). Podmienene emitované bežné akcie nie sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu dovtedy, kým nie sú splnené obidve podmienky.

56. V iných prípadoch závisí počet podmienene emitovaných bežných akcií od iných podmienok, než je zisk alebo trhová cena (napríklad môže ísť o otvorenie špecifického počtu maloobchodov). V takýchto prípadoch sa za predpokladu, že aktuálny stav podmienok sa do konca obdobia podmienenosti nezmení, zahŕňajú podmienene emitované bežné akcie do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu v súlade so stavom na konci obdobia vykazovania.

57. Podmienene emitované potenciálne bežné akcie (iné, než akcie obsiahnuté v rámci dohody o podmienených akciách, napr. podmienene emitované konvertibilné nástroje) sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu nasledovne:

(a) jednotka stanoví, či je možné uvažovať o emisii potenciálnych bežných akcií na základe podmienok stanovených pre ich emisiu v súlade s ustanoveniami dohody o podmienených akciách uvedených v odsekoch 52 – 56;

a

(b) ak by sa takéto potenciálne bežné akcie mali zohľadňovať v rozriedenom zisku na jednu akciu, stanoví jednotka ich dopad na výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu postupom podľa ustanovení platných pre opcie a waranty uvedeným v odsekoch 45–48, ustanovení platných pre konvertibilné nástroje uvedených v odsekoch 49–51, ustanovení platných pre zmluvy, ktorých vyrovnanie sa môže realizovať formou bežných akcií alebo hotovosti uvedených v odsekoch 58–61 alebo podľa iných vhodných ustanovení.

Avšak realizácia konverzie sa nezohľadňuje za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu, pokiaľ sa nepredpokladá realizácia konverzie podobných nesplatených potenciálnych bežných akcií, ktoré nie sú podmienene emitované.

Zmluvy, ktoré možno vyrovnať bežnými akciami alebo hotovosťou

58. ***Ak jednotka emitovala zmluvu, ktorú možno na základe voľby jednotky vyrovnať bežnými akciami alebo hotovosťou, bude jednotka predpokladať, že zmluva bude vyrovnaná formou bežných akcií a výsledné potenciálne bežné akcie sa v prípade efektu rozriedenia zahrnú do rozriedeného zisku na jednu akciu.***

59. Ak sa takáto zmluva z hľadiska účtovných účelov prezentuje ako majetok alebo záväzok, alebo obsahuje prvok vlastného imania a súčasť záväzku, upraví jednotka čitateľ o akékoľvek zmeny zisku alebo straty, ktoré by v rámci obdobia boli výsledkom klasifikácie zmluvy ako celku ako majetkového nástroja. Takáto úprava je podobná úpravám vyžadovaným odsekom 33.

60. ***Pokiaľ ide o zmluvy, ktoré možno na základe voľby držiteľa vyrovnať bežnými akciami alebo hotovosťou, pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu sa použije tá z volieb úhrady, ktorá má väčší efekt rozriedenia.***

61. Príkladom zmluvy, ktorú možno vyrovnať bežnými akciami alebo hotovosťou je dlhový nástroj, ktorý v deň splatnosti udeľuje jednotke neobmedzené právo na vyrovnanie sumy istiny formou hotovosti alebo jej vlastnými bežnými akciami. Ďalším príkladom je upísaná predajná opcia, ktorá udeľuje držiteľovi možnosť výberu vyrovnania formou bežných akcií alebo hotovosti.

Nakúpené opcie

62. Zmluvy, akými sú napríklad nakúpené predajné opcie a nakúpené nákupné opcie (t.j. opcie v držbe jednotky týkajúce sa jej vlastných bežných akcií) sa do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu nezahŕňajú, pretože ich zahrnutie by malo efekt protirozriedenia. Predajná opcia by sa realizovala len v prípade, ak by bola realizačná cena vyššia než trhová cena a nákupná opcia by sa realizovala len v prípade, ak by bola realizačná cena nižšia než trhová cena.

▼M5

Upísané predajné opcie

63. ***Zmluvy, ktoré od jednotky vyžadujú spätné odkúpenie jej vlastných akcií, akými sú napríklad upísané predajné opcie a forwardové nákupné zmluvy, sa v prípade efektu rozriedenia zahrnú do výpočtu rozriedeného zisku na akciu. Ak sú tieto zmluvy počas obdobia na peniazoch (bez straty hodnoty) (t.j. realizačná cena alebo cena vyrovnania sa počas obdobia nachádza nad priemernou trhovou cenou), je potenciálny efekt rozriedenia na zisk na akciu vypočítaný nasledovne:***

(a) ***bude sa predpokladať, že na začiatku obdobia dôjde k emisii dostatočného množstva bežných akcií (pri priemernej trhovej cene v období) za účelom získania výnosov určených na splnenie podmienok zmluvy;***

(b) ***bude sa predpokladať, že výnosy z emisie sa použijú na splnenie podmienok zmluvy (t.j. na odkúpenie bežných akcií);***

a

(c) ***prírastkové bežné akcie (rozdiel medzi počtom bežných akcií považovaných za emitované a počtom bežných akcií prijatých v dôsledku splnenia podmienok zmluvy) sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu.***

SPÄTNÉ ÚPRAVY

64. ***Ak sa počet nesplatených bežných alebo potenciálnych bežných akcií zvýši následkom kapitalizácie, bonusovou emisiou, štiepením akcií, alebo sa zníži následkom obráteného štiepenia akcií, je potrebné výpočty základného a rozriedeného zisku na jednu akciu za všetky prezentované obdobia spätne upraviť. Ak sa tieto zmeny vyskytnú po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, ale pred autorizovaním účtovnej závierky na zverejnenie, výpočty na jednu akciu pre túto účtovnú závierku a účtovnú závierku prezentovanú v predchádzajúcich obdobiach sú založené na novom počte akcií. Ak výpočet na jednu akciu odráža takéto zmeny v počte akcií, je táto skutočnosť zverejnená. Okrem toho je základný a rozriedený zisk na jednu akciu za všetky prezentované obdobia upravený o:***

(a) ***vplyvy chýb a úprav vyplývajúcich zo zmien v účtovných metódach účtovaných spätne;***

a

(b) ***vplyvy podnikových kombinácií, v ktorých ide o zlúčenie podielov.***

65. Jednotka nemení rozriedený zisk na jednu akciu vykázaný za akékoľvek predchádzajúce prezentované obdobia o zmeny v predpokladoch použitých na výpočet zisku na akciu alebo o konverzie potenciálnych bežných akcií na bežné akcie.

PREZENTÁCIA

66. ***Jednotka v rámci výkazu ziskov a strát prezentuje základný a rozriedený zisk na jednu akciu v rámci zisku alebo straty vyplývajúcej z pokračujúcich aktivít priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti a v rámci zisku alebo straty priraditeľnej bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti za obdobie vo vzťahu ku každej triede bežných akcií, ktorí majú rozdielne právo na akciu v zisku za obdobie. Jednotka prezentuje základný a rozriedený zisk na jednu akciu s rovnakým významom za všetky prezentované obdobia.***

67. Zisk na akciu sa prezentuje za každé obdobie, za ktoré sa prezentuje výkaz ziskov a strát. Ak sa rozriedený 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 rozriedeného zisku na jednu akciu rovnaká, je možné v rámci výkazu ziskov a strát realizovať duálnu prezentáciu v jednom riadku.

68. ***Jednotka, ktorá vykazuje ukončovanie výroby, zverejní základný a rozriedený zisk na jednu akciu z hľadiska ukončovanej výroby buď v rámci výkazu ziskov a strát alebo v rámci poznámok k účtovnej závierke.***

69. ***Jednotka prezentuje základný a rozriedený zisk na jednu akciu aj v prípade, ak sú sumy záporné (t.j. strata z jednej akcie).***

ZVEREJŇOVANIE

70. ***Jednotka zverejní:***

▼**M5**

(a) ***sumy, použité v čitateli výpočtu základného a rozriedeného zisku na jednu akciu a ich porovnanie so sumami zisku alebo straty priraditeľnej materskej spoločnosti za obdobie. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá má vplyv na zisk na akciu.***

(b) ***vážený priemer počtu bežných akcií použitý v menovateli pri výpočte základného a rozriedeného zisku na jednu akciu a zosúladení týchto menovateľov medzi sebou. Porovnanie zahŕňa individuálny účinok každej triedy nástrojov, ktorá má vplyv na zisk na akciu.***

(c) ***nástroje (vrátane podmienene emitovaných akcií), ktoré by mohli potenciálne rozriediť zisk na akciu, avšak ktoré neboli zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu z dôvodu, že sa za prezentované obdobie(obdobia) vyznačujú efektom protirozriedenia.***

(d) ***opis transakcií s bežnými akciami alebo transakcií s potenciálnymi bežnými akciami, ktoré sú iné než transakcie účtované v súlade s odsekom 64, ku ktorým došlo po dátume, ku ktorému bola zostavená súvaha, a ktoré by významne zmenili počet nesplatených bežných akcií alebo potenciálnych bežných akcií na konci obdobia v prípade, ak by sa tieto transakcie uskutočnili pred koncom obdobia vykazovania.***

71. Príklady transakcií uvedených v odseku 70(d) zahŕňajú:

(a) emisiu akcií za hotovosť;

(b) emisiu akcií v prípade, ak sa výnosy použijú na splatenie dlhu alebo na splatenie nesplatených prioritných akcií k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha;

(c) vykúpenie nesplatených bežných akcií;

(d) konverzia alebo realizácia nesplatených potenciálnych bežných akcií k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha na bežné akcie;

(e) emisia opcií, warantov alebo konvertibilných nástrojov;

a

(f) dosiahnutie podmienok, ktoré by vyústili do emisie podmienene emitovaných akcií.

Sumy zisku na akciu sa neupravujú pre tie transakcie, ku ktorým dochádza po dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, pretože tieto transakcie neovplyvňujú množstvo kapitálu použitého na tvorbu zisku alebo straty v období.

72. Finančné nástroje a iné zmluvy vytvárajúce potenciálne bežné akcie môžu obsahovať zmluvné podmienky, ktoré ovplyvňujú ocenenie základného a rozriedeného zisku na jednu akciu. Tieto zmluvné podmienky môžu určovať, či sú alebo nie sú potenciálne bežné akcie rozrieďujúce, a ak áno, ich vplyv na vážený priemer počtu nesplatených akcií a akékoľvek následné úpravy zisku alebo straty priraditeľné bežným akcionárom. Zverejnenie podmienok takýchto finančných nástrojov a iných zmlúv je žiadúce, ak sa nepožaduje inak (pozri ►**M12** IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* ◄).

73. ***Ak jednotka okrem základného a rozriedeného zisku na jednu akciu zverejní aj sumy na akciu prostredníctvom vykazovanej súčasti výkazu ziskov a strát, ktorá je iná než súčasť vyžadovaná týmto štandardom, tieto sumy sa budú počítať použitím váženého priemeru počtu bežných akcií stanovených v súlade s týmto štandardom. Základná a rozriedená suma na jednu akciu týkajúca sa takejto súčasti sa bude zverejňovať s rovnakým významom a prezentovať v poznámkach k účtovnej závierke. Jednotka označí základ, z ktorého vychádza stanovenie čitateľa (čitateľov), vrátane toho, či sú sumy na akciu už zdanené alebo nie. Ak sa použije prvok výkazu ziskov a strát, ktorý sa vo výkaze ziskov a strát nevykazuje ako riadková položka, porovnanie sa uskutoční medzi použitým prvkom a riadkovou položkou, ktorá sa vo výkaze ziskov a strát vykazuje.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

74. ***Jednotka uplatní tento štandard pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard pre obdobie začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

▼M5

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

75. Tento štandard nahrádza IAS 33 *Zisk na akciu* (vydaný v roku 1997).

76. Tento štandard nahrádza SIC-24 *Zisk na akciu — Finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré možno vysporiadať akciami*.

▼M5

PRÍLOHA A

Návod na aplikáciu

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť štandardu.

Zisk alebo strata priraditeľná materskej spoločnosti

A1. Za účelom výpočtu ziskov na akciu vychádzajúceho z konsolidovanej účtovnej závierky sa zisk alebo strata priraditeľná materskej spoločnosti týka zisku alebo straty konsolidovanej jednotky po úprave menšinových podielov.

Práva vydania

A2. Emisia bežných akcií v čase realizácie alebo konverzie potenciálnych bežných akcií nedáva podnet na vznik bonusového prvku. Je tomu tak preto, lebo potenciálne bežné akcie sú zvyčajne emitované v plnej hodnote, čoho výsledkom je proporcionálna zmena zdrojov dostupných pre jednotku. Pri vydaní práv je však realizačná cena často nižšia než reálna hodnota akcií. Preto, podľa ustanovení odseku 27(b), takéto práva vydania zahŕňajú bonusový prvok. Ak sú práva vydania ponúknuté všetkým existujúcim akcionárom, počet bežných akcií použitých pri výpočte základného a rozriedeného zisku na jednu akciu pre všetky obdobia pred právami vydania predstavuje počet bežných nesplatených akcií pred vydaním vynásobený nasledujúcim faktorom:

(Reálna hodnota na akciu tesne pred uplatnením práv)/(Teoretická objektívna hodnota bývalých práv na jednu akciu)

Teoretická objektívna hodnota bývalých práv na jednu akciu je vypočítaná prirátaním agregovanej trhovej hodnoty akcií v momente pred uplatnením práv na výnosy z uplatnenia práv a vydelením počtom nesplatených akcií po uplatnení práv. V prípadoch, kedy sú samotné práva verejne obchodovateľné, nezávisle od akcií do dátumu ich uplatnenia, je reálna hodnota pre účely tohto výpočtu stanovená pri uzávierke posledného dňa, v ktorom sú akcie obchodovateľné spoločne s právami.

Kontrolné číslo

A3. Pre účely ilustrácie aplikácie kontrolného čísla uvedeného v odsekoch 42 a 43 predpokladajme, že jednotka vykazuje zisk z pokračujúcich aktivít priraditeľný materskej spoločnosti vo výške 4 800 CU, (*) stratu z ukončovaných výrob priraditeľnú materskej spoločnosti (7 200 CU), stratu priraditeľnú materskej spoločnosti (2 400 CU) a nesplatených 2 000 bežných akcií a 400 potenciálnych bežných akcií. Základné zisky jednotky na akciu sú 2,40 CU z pokračujúcich aktivít, (3,60 CU) z ukončovaných výrob a (1,20 CU) za stratu. 400 potenciálnych bežných akcií sa zahrnie do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu, nakoľko výsledný zisk na akciu vo výške 2,00 CU z pokračujúcich aktivít má efekt rozriedenia za predpokladu nulového dopadu uvedených 400 potenciálnych bežných akcií na zisk alebo stratu. Pretože zisk z pokračujúcich aktivít priraditeľný materskej spoločnosti predstavuje kontrolné číslo, zahrnie jednotka aj uvedených 400 potenciálnych bežných akcií do výpočtu iných súm zisku na akciu aj napriek tomu, že výsledné sumy zisku na akciu majú efekt protirozriedenia vo vzťahu k porovnateľným sumám základného zisku na akciu, t.j. strata na akciu je nižšia [(3,00 CU) na akciu zo straty z ukončovaných výrob a (1,00 CU) na akciu pre stratu].

Priemerná trhová cena bežných akcií

A4. Pre účely výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa priemerná trhová cena bežných akcií, s ktorých vydaním sa uvažuje, počíta na základe priemernej trhovej ceny bežných akcií počas obdobia. Teoreticky by bolo možné zahrnúť do stanovenia priemernej trhovej ceny každú trhovú transakciu s bežnými akciami jednotky. Z praktického hľadiska však zvyčajne postačuje jednoduchý priemer týždenných alebo mesačných cien.

A5. Na výpočet priemernej trhovej ceny vo všeobecnosti postačujú zatváracie 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 dovtedy, kým v dôsledku zmien podmienok nestratí priemerná cena reprezentatívnosť. Ak napríklad jednotka používa zatváracie trhové ceny na výpočet priemernej trhovej ceny na niekoľko rokov relatívne stabilných

(*) V tomto návode sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU).

▼M5

cien, môže zmeniť systém výpočtu na priemer najvyššej a najnižšej ceny v prípade, ak ceny začnú príliš kolísať a výsledkom použitia zatváracej trhovej ceny je priemerná cena, ktorá nemá charakter reprezentatívnosti.

Opcie, waranty a ich ekvivalenty

A6. Predpokladá sa, že opcie alebo waranty na nákup konvertibilných nástrojov sa budú uplatňovať z hľadiska nákupu konvertibilného nástroja v prípade, ak sa priemerné ceny konvertibilného nástroja a bežných akcií získateľných po konverzii budú nad realizačnou cenou opcií alebo warantov. Realizácia sa však nepredpokladá, pokiaľ sa taktiež nepredpokladá konverzia podobných nesplatených konvertibilných nástrojov, ak existujú.

A7. Opcie alebo waranty môžu umožňovať alebo vyžadovať vyhlásenie ponuky na dlh alebo iný nástroj jednotky (alebo jej materskej spoločnosti alebo dcérskej spoločnosti) formou platby celej realizačnej ceny alebo jej časti. Pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu majú takéto opcie alebo waranty efekt rozriedenia v prípade, ak (a) priemerná trhová cena súvisiacich bežných akcií v danom období presiahne realizačnú cenu, alebo (b) predajná cena nástroja, ktorý je predmetom ponuky, sa nachádza pod cenou, za ktorú by bolo možné nástroj ponúknuť v rámci opčnej zmluvy alebo zmluvy o warante a výsledný diskont spôsobuje, že platná realizačná cena sa nachádza pod trhovou cenou bežných akcií získateľných realizáciou. V rámci výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá, že takéto opcie alebo waranty sa pokladajú za realizované a súčasne sa predpokladá, že dlhové alebo iné nástroje budú predmetom ponuky. Ak je pre držiteľa opcie alebo warantu výhodnejšia ponuka na hotovosť a zmluva takúto možnosť pripúšťa, takáto možnosť sa súčasne 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 disponujúce podobnými ustanoveniami alebo iné nástroje disponujúce konverznými opciami, ktoré umožňujú vyplatiť investora formou hotovosti pri priaznivejšom konverznom pomere.

A9. Súvisiace podmienky niektorých opcií alebo warantov môžu vyžadovať, aby sa výnosy získané z realizácie týchto nástrojov uplatnili na odkúpenie dlhu alebo iných nástrojov jednotky (alebo jej materskej alebo dcérskej spoločnosti). Pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá realizácia týchto opcií alebo warantov a uplatnenie prostriedkov na nákup dlhu za priemernú trhovú cenu skôr než na nákup bežných akcií. Avšak prebytočné výnosy prijaté z predpokladanej realizácie, ktoré prevyšujú sumu použitú na nákup dlhu, sú zohľadnené (t.j. predpokladá sa, že sa použijú na spätný nákup bežných akcií) pri výpočte rozriedeného 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. Za účelom ilustrácie aplikácie ustanovení odseku 63 predpokladajme, že jednotka disponuje nesplatenými 120 upísanými predajnými opciami na jej bežné akcie s realizačnou cenou 35 CU. Priemerná trhová cena jej bežných akcií za obdobie je 28 CU. Pri výpočte rozriedeného zisku na akciu jednotka predpokladá, že vydala 150 akcií pri cene 28 CU za akciu na začiatku obdobia za účelom splnenia svojej predajnej povinnosti vo výške 4 200 CU. Rozdiel medzi emitovanými 150 bežnými akciami a 120 bežnými akciami prijatými v dôsledku splnenia predajnej opcie (30 prírastkových bežných akcií) sa pri výpočte rozriedeného zisku na akciu pridá do deliteľa.

Nástroje dcérskych spoločností, spoločného podniku alebo pridružených podnikov

A11. Potenciálne bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré sú konvertibilné na bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo na bežné akcie materskej spoločnosti, spoločníka alebo investora (vykazujúca jednotka), sa do výpočtu rozriedených ziskov na akciu zahŕňajú nasledovne:

(a) nástroje emitované dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom, ktoré umožňujú ich držiteľom získať bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, sa zahŕňajú do výpočtu rozriedeného zisku na akciu v rámci dát dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku. Tieto zisky sa následne zahrnú do výpočtov rozriede-

▼M5

ného zisku na akciu vykazujúcej jednotky na základe držby nástrojov dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku držiteľskou jednotkou.

(b) nástroje dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, ktoré možno konvertovať do bežných akcií vykazujúcej jednotky sa spolu s potenciálnymi bežnými akciami vykazujúcej jednotky zvažujú na účely výpočtu rozriedeného zisku na akciu. Podobne aj opcie alebo waranty vydané dcérskou spoločnosťou, spoločným podnikom alebo pridruženým podnikom na nákup bežných akcií vykazujúcej jednotky sa spolu s potenciálnymi bežnými akciami zvažujú pri výpočte konsolidovaného rozriedeného zisku na akciu.

A12. Za účelom stanovenia vplyvu zisku na akciu nástrojov emitovaných vykazujúcou jednotkou, ktorý je možné konvertovať na bežné akcie dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku sa predpokladá, že dôjde ku konverzii nástrojov a čitateľ (zisk alebo strata priraditeľná bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti) sa podľa potreby upraví v súlade s odsekom 33. Okrem týchto úprav je čitateľ upravený o akúkoľvek zmenu zisku alebo straty vykázanej vykazujúcou jednotkou (napríklad dividendový výnos alebo výnos metódy vlastného imania), ktorá je priraditeľná nárastu počtu bežných akcií dcérskej spoločnosti, spoločného podniku alebo pridruženého podniku nesplatených v dôsledku predpokladanej konverzie. Menovateľ výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa nemení, pretože počet nesplatených bežných akcií vykazujúcej jednotky by sa v dôsledku predpokladanej konverzie nezmenil.

Zúčastnené podielové nástroje a dve triedy bežných akcií

A13. Vlastné imanie niektorých jednotiek obsahuje:

(a) nástroje, ktoré participujú na dividendách s bežnými akciami v súlade s predvoleným vzorcom (napríklad dve za jednu), niekedy s vrchným limitom participačného rozsahu (napríklad až do avšak nie nad stanovenú sumu na akciu).

(b) triedu bežných akcií s mierou dividend, ktorá je odlišná od inej triedy bežných akcií, avšak nedisponuje prednostnými alebo prioritnými právami.

A14. Pre účely výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa predpokladá konverzia tých nástrojov, ktoré sú uvedené v odseku A13, ktoré možno konvertovať na bežné akcie v prípade rozrieďujúceho efektu. Pokiaľ ide o tie nástroje, ktoré nemožno konvertovať na triedu bežných akcií, zisk alebo strata za obdobie sa priradí iným triedam akcií a participujúcim majetkovým nástrojom v súlade s ich dividendovými právami alebo inými právami participácie na nerozdelených ziskoch. Výpočet základného a rozriedeného zisku na jednu akciu:

(a) zisk alebo strata priraditeľná bežným držiteľom vlastného imania materskej spoločnosti sa upraví (znížený zisk a zvýšená strata) o sumu dividend deklarovaných v rámci obdobia pre každú triedu akcií a o zmluvnú sumu dividend (alebo úroku z participačných dlhopisov), ktorá musí byť zaplatená v období (napríklad ide o nezaplatené kumulatívne dividendy).

(b) zvyšný zisk alebo strata je alokovaná bežným akciám a zúčastneným podielovým nástrojom do 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 majetkového nástroja sa stanoví spočítaním sumy alokovanej dividendám a sumy alokovanej funkcii participácie.

(c) celková suma zisku alebo straty alokovanej každej triede majetkového nástroja sa delí počtom nesplatených nástrojov, ktorým sú alokované zisky za účelom určenia zisku na akciu týkajúce sa nástroja.

Za účelom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa všetky predpokladane emitované bežné akcie zarátajú do nesplatených bežných akcií.

Čiastočne splatené akcie

A15. Ak dôjde k emisii bežných akcií, avšak tieto nie sú úplne splatené, pri výpočte základného zisku na akciu sa považujú za zlomok bežnej akcie do takého rozsahu, v akom by mali nárok na participáciu na dividendách počas obdobia vo vzťahu k splatenej bežnej akcii.

A16. Ak čiastočne splatené akcie nemajú nárok na participáciu na dividendách v období, považujú sa pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu za ekvivalent opcií alebo warantov. Nesplatený zostatok sa považuje za výnosy použité na nákup bežných akcií. Počet akcií zahrnutých do

▼**M5**

výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu predstavuje rozdiel medzi počtom upísaných akcií a počtom akcií, o ktorých sa predpokladá, že dôjde k ich nákupu.

▼M5

PRÍLOHA B

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

B1. V rámci štandardov medzinárodného finančného vykazovania spolu s medzinárodnými účtovnými štandardmi a interpretáciami uplatňovanými od decembra 2003 sa odkazy na aktuálnu verziu IAS 33 *Zisk Na Akciu* zmenili na IAS 33 *Zisk na akciu*.

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 34

Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS vo februári 1998 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobie začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

V apríli 2000, odsek 7 v prílohe C bol zmenený a doplnený podľa IAS 40, investičný majetok.

ÚVOD

1. Tento štandard („IAS 34”) sa zaoberá finančným vykazovaním v priebehu účtovného roka, ktorého podstata nie je obsiahnutá v predchádzajúcich IAS. Účinnosť nadobúda pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

2. Finančná správa v priebehu účtovného roka je finančná správa, ktorá obsahuje buď kompletnú alebo skrátenú účtovnú závierku za obdobie kratšie ako je celý účtovný rok podniku.

3. Tento štandard nestanovuje, ktoré podniky by mali uverejňovať svoje finančné správy v priebehu účtovného roka, ako často alebo ako skoro po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka. Podľa mienky Rady IAS by o týchto záležitostiach mali rozhodnúť vnútroštátne vlády, organizátori dohľadu, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie. Tento štandard sa uplatňuje ak sa od podniku vyžaduje alebo sa podnik rozhodne publikovať finančné správy v priebehu účtovného roka v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.

4. Tento štandard:

   a) definuje minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka, vrátane zverejnení; a

   b) identifikuje oblasti vykazovania v účtovníctve a princípy oceňovania, ktoré by sa mali použiť vo finančnej správe v priebehu účtovného roka.

5. Mininálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka tvorí skrátená súvaha, skrátený výkaz ziskov a strát, skrátený výkaz peňažných tokov, skrátený výkaz o zmenách vlastného imania a vybrané vysvetľujúce poznámky.

6. Predpokladá sa, že každý, kto číta správy podniku v priebehu účtovného roka, bude mať prístup aj k jeho poslednej výročnej správe, prakticky žiadna z ►M5 poznámky ◄ sa v správach v priebehu účtovného roka neopakuje, ani v nej nie je aktualizovaná. Naopak, poznámky v priebehu účtovného roka obsahujú prvotné vysvetlenia o udalostiach a zmenách, ktoré sú podstatné na pochopenie zmien vo finančnej situácii a výnosnosti podniku od dátumu posledného ročného vykazovania.

7. Podnik by mal pri finančných správach v priebehu účtovného roka uplatňovať tie isté účtovné zásady, aké uplatňuje pri ročnej účtovnej závierke, okrem zmien v účtovných zásadách, uskutočnených po dátume zostavenia poslednej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odrazia v bezprostredne nasledujúcej ročnej účtovnej závierke. Frekvencia podnikového vykazovania – ročne, polročne alebo štvrťročne – by nemala ovplyvniť oceňovanie ročných výsledkov. Na dosiahnutie tohto cieľa sa oceňovanie na účely vykazovania v priebehu účtovného roka uskutočňuje na ročnom základe.

8. Príloha k tomuto štandardu poskytuje návod na uplatňovanie podstaty vykazovania a oceňovacích princípov k dátumom v priebehu účtovného roka pre rôzne druhy majetku, záväzkov, nákladov a výnosov. Náklady na daň z príjmov za obdobie v priebehu účtovného roka sú založené na odhadnutej priemernej platnej ročnej sadzbe dane z príjmov, konzistentnej s celoročným odhadom daní.

▼B

9. Pri rozhodovaní sa o vykázaní, členení, alebo zverejnení položky na účely finančného vykazovania v priebehu účtovného roka sa vyhodnocuje významnosť finančných údajov za obdobie v priebehu účtovného roka, nie odhadované ročné údaje.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	284
Rozsah	284
Definície	284
Obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka	284
Minimálne súčasti finančnej správy v priebehu účtovného roka	285
Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka	285
Vybrané vysvetľujúce poznámky	286
Zverejnenie súladu s IAS	287
Obdobia, za ktoré majú byť účtovné závierky v priebehu účtovného roka prezentované	287
Významnosť	288
Zverejnenie ročnej účtovnej závierky	288
Vykazovanie a oceňovanie	288
Rovnaké účtovné zásady ako ročné	288
Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy z bežnej činnosti	290
Náklady vznikajúce nepravidelne počas účtovného roka	290
Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania	290
Používanie odhadov	290
Opakované zostavenie výkazov za predchádzajúce obdobia účtovného roka	290
Dátum účinnosti	291

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka a stanoviť princípy vykazovania a oceňovania v kompletnej alebo skrátenej účtovnej závierke pre obdobie v priebehu účtovného roka. Včasné a spoľahlivé finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a ostatných porozumieť schopnosti podniku vytvárať zisky a peňažné toky a jeho finančnému stavu a likvidite.

ROZSAH

1. Tento štandard nestanovuje, od ktorých podnikov by sa malo požadovať uverejnenie finančných správ v priebehu účtovného roka, ako často, alebo ako skoro po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka. Avšak vlády, organizátori dohľadu, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie často vyžadujú od podnikov, ktorých dlžné alebo majetkové cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zverejniť finančné správy v priebehu účtovného roka. Tento štandard sa uplatňuje, ak sa od podniku vyžaduje alebo sa podnik rozhodne uverejniť finančnú správu v priebehu účtovného roka v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy podnecuje podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, poskytovať finančné správy v priebehu účtovného roka, ktoré sú v súlade s princípmi vykazovania, oceňovania a zverejňovania, stanovenými týmto štandardom. Konkrétne, podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, sú vyzývané:

   a) poskytovať finančné správy v priebehu účtovného roka najneskôr ku koncu prvej polovice ich účtovného roka; a

   b) poskytnúť svoje finančné správy v priebehu účtovného roka k dispozícii najneskôr 60 dní po ukončení tohto obdobia.

2. Každá finančná správa, ročná alebo v priebehu účtovného roka, je z hľadiska súladu s medzinárodnými účtovnými štandardmi posudzovaná samostatne. Skutočnosť, že podnik neposkytol finančnú správu v priebehu

▼B

účtovného roka počas konkrétneho účtovného roka alebo poskytol finančnú správu v priebehu účtovného roka, ktorá nie je v súlade s týmto štandardom, nebráni podniku v iných prípadoch rozhodnúť sa zostaviť ročnú účtovnú závierku v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.

3. Ak je uvedené, že finančná správa podniku v priebehu účtovného roka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu. V nadväznosti na to požaduje odsek 19 určité zverejnenia.

DEFINÍCIE

4. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Obdobie v priebehu účtovného roka je obdobie finančného vykazovania kratšie ako celý účtovný rok.

Finančná správa v priebehu účtovného roka je finančná správa, ktorá obsahuje buď kompletnú účtovnú závierku (opísanú v IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky) alebo skrátenú účtovnú závierku (opísanú v tomto štandarde) za obdobie v priebehu účtovného roka.

OBSAH FINANČNEJ SPRÁVY V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

▼M5

5. IAS 1 definuje úplnú účtovnú závierku, ktorá obsahuje nasledujúce súčasti:

(a) súvahu;

(b) výkaz ziskov a strát;

(c) výkaz o zmenách vo vlastnom imaní zahŕňajúci buď:

(i) všetky zmeny vo vlastnom imaní; alebo

(ii) zmeny vo vlastnom imaní okrem tých, ktoré sú výsledkom transakcií s majiteľmi vlastného imania z ich funkcie majiteľov vlastného imania;

(d) výkaz o peňažných tokoch;

a

(e) poznámky so zhrnutím významných účtovných metód a s ďalšími vysvetlivkami.

▼B

6. V záujme včasnosti a so zreteľom na náklady a vyvarovanie sa opakovaniu informácií z predošlých správ, sa môže od podniku vyžadovať alebo sa môže podnik rozhodnúť poskytovať k obdobiam v priebehu účtovného roka menší rozsah informácií v porovnaní s ročnou účtovnou závierkou. Tento štandard definuje minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka, ktorú tvoria skrátené účtovné výkazy a vybrané vysvetľujúce poznámky. Finančná správa v priebehu účtovného roka je zameraná na aktualizáciu poslednej ročnej účtovnej závierky. Preto je zameraná na nové činnosti, udalosti a okolnosti a neduplikuje už predtým vykázané informácie.

7. Nič v tomto štandarde nezakazuje alebo nebráni podniku uverejňovať v jeho finančnej správe v priebehu účtovného roka namiesto skrátených účtovných výkazov a vybraných vysvetľujúcich poznámok úplnú účtovnú závierku (ako je opísaná v IAS 1). Tento štandard tiež nezakazuje ani nebráni podnikom do skrátenej účtovnej závierky v priebehu účtovného roka zaradiť viac položiek ako je minimum alebo viac vybraných vysvetľujúcich poznámok ako je stanovené v tomto štandarde. Pre kompletnú účtovnú závierku obdobia v priebehu účtovného roka platia tiež návody na vykazovanie a oceňovanie uvedené v tomto štandarde a takéto výkazy by mali obsahovať všetky zverejnenia, vyžadované týmto štandardom (najmä vysvetlivky uvedené v odseku 16), ako aj tie, ktoré sú vyžadované podľa ostatných medzinárodných účtovných štandardov.

Minimálne súčasti finančnej správy v priebehu účtovného roka

8. Finančná správa v priebehu účtovného roka by mala obsahovať minimálne tieto súčasti:

a) skrátenú súvahu;

b) skrátený výkaz ziskov a strát;

c) skrátený výkaz vysvetľujúci buď i) všetky zmeny vo vlastnom imaní alebo ii) zmeny vo vlastnom imaní iné ako tie, ktoré vznikajú z kapitalových transakcií s vlastníkmi a z rozdeľovania vlastníkom;

d) skrátený výkaz peňažných tokov; a

e) vybrané vysvetľujúce poznámky.

▼B

Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka

9. Ak podnik uverejňuje vo svojej finančnej správe v priebehu účtovného roka kompletnú účtovnú závierku, forma a obsah tejto závierky by mali podliehať požiadavkám IAS 1 o kompletnej účtovnej závierke.

10. Ak podnik uverejňuje vo svojej finančnej správe v priebehu účtovného roka skrátenú účtovnú závierku, skrátené výkazy by mali obsahovať minimálne každý názov a medzisúčet, ktorý bol zahrnutý do jeho poslednej ročnej účtovnej závierky a vybrané vysvetľujúce poznámky požadované týmto štandardom. Ak by vynechanie riadkových položiek alebo poznámok v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka bolo zavádzajúce, mali by byť do nej dodatočne zaradené.

11. Základný a zriedený zisk na akciu by mal byť prezentovaný v samotnom výkaze ziskov a strát za obdobie v priebehu účtovného roka, a to v kompletnom alebo skrátenom.

▼M5

12. IAS 1 obsahuje pokyny týkajúce sa štruktúry účtovnej závierky. Návod na implementáciu k IAS 1 objasňuje možné spôsoby prezentácie súvahy, výkazu ziskov a strát a výkazu o zmenách vo vlastnom imaní.

13. IAS 1 vyžaduje, aby sa výkaz o zmenách vo vlastnom imaní prezentoval ako samostatná súčasť účtovnej závierky jednotky a umožňuje, aby informácie o zmenách vo vlastnom imaní, ktoré vyplývajú z transakcií s majiteľmi vlastného imania z ich funkcie majiteľov vlastného imania (vrátane rozdeľovania majiteľom vlastného imania), boli uvedené buď v samotnej závierke alebo v poznámkach. Vo výkazoch v priebehu účtovného roka uvádza jednotka zmeny vo vlastnom imaní v rovnakom formáte, aký bol použitý v poslednom ročnom výkaze.

▼B

14. Ak posledná ročná účtovná závierka podniku bola konsolidovaná závierka, finančná správa v priebehu účtovného roka sa zostavuje ako konsolidovaná. Materská individuálna účtovná závierka nie je konzistentná alebo nie je porovnateľná s konsolidovanou závierkou z poslednej ročnej finančnej správy. Ak výročná finančná správa podniku obsahovala okrem konsolidovanej účtovnej závierky ešte naviac individuálnu materskú účtovnú závierku, tento štandard nevyžaduje ani nezakazuje zahrnutie individuálnych materských účtovných závierok do finančnej správy podniku v priebehu účtovného roka.

Vybrané vysvetľujúce poznámky

15. Používateľ finančnej správy podniku v priebehu účtovného roka bude mať tiež prístup k najaktuálnejšej výročnej finančnej správe daného podniku. Nie je preto potrebné, aby poznámky vo finančnej správe v priebehu účtovného roka poskytovali relatívne nevýznamné aktualizácie údajov, ktoré už boli uvedené v poznámkach k poslednej výročnej správe. K dátumu v priebehu účtovného roka je užitočnejšie vysvetliť udalosti a transakcie, ktoré sú významné na pochopenie zmien vo finančnej situácii a výnosnosti podniku od posledného dátumu posledného ročného vykazovania.

16. Podnik by mal v poznámkach účtovnej závierky v priebehu účtovného roka uviesť minimálne nasledujúce informácie, ak sú podstatné a ak nie sú uvedené na inom mieste finančnej správy v priebehu účtovného roka. Bežne by mali byť informácie vykazované na základe účtovného roka. Avšak podnik by mal tiež zverejniť každú udalosť alebo transakciu, ktorá je významná na pochopenie daného obdobia kratšieho ako účtovný rok:

a) vyhlásenie, že v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka v porovnaní s poslednou ročnou účtovnou závierkou bola použitá tá istá účtovná zásada a metódy výpočtu alebo ak boli tieto zásady alebo metódy zmenené, opis charakteru a vplyvov danej zmeny;

b) vysvetľujúci komentár o sezónnosti alebo cyklickosti činností v priebehu účtovného roka;

c) charakter a sumy položiek vplývajúcich na nehnuteľnosti, záväzky, vlastné imanie, ►M5 zisk alebo stratu ◄ toky, ktoré sú mimoriadne svojím charakterom, rozsahom alebo výskytom;

d) charakter a sumu zmien pri odhadovaných sumách už vykázaných v predchádzajúcom období bežného účtovného roka alebo zmeny odhadovaných súm vykázaných v predošlých účtovných rokoch, ak tieto zmeny majú významný vplyv v bežnom období v priebehu účtovného roka;

e) emisie, spätné odkúpenie a vyplatenie dlžných a majetkových cenných papierov;

f) vyplatené dividendy (agregované alebo na akciu) osobitne pre kmeňové akcie a pre ostatné akcie;

▼B

g) výnosy z bežnej činnosti podľa segmentov a výsledok segmentu podľa segmentov podnikania alebo geografických segmentov, podľa toho, čo je určujúce pre segmentové vykazovanie podniku (zverejňovanie údajov podľa segmentov sa vyžaduje vo finančnej správe v priebehu účtovného roka podniku len ak IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, vyžaduje od daného podniku zverejniť segmentové údaje v jeho ročnej účtovnej závierke);

h) významné udalosti, ktoré nasledujú po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka, ktoré neboli zohľadnené v účtovnej závierke tohto obdobia;

▼M3

i) vplyv zmien v štruktúre podniku počas obdobia v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, akvizície alebo vyradenia dcérskych podnikov a dlhodobých investícií, reštrukturalizácie a ukončovaných aktivít. V prípade podnikovej kombinácie podnik zverejní informácie, ktorých zverejnenie sa vyžaduje v súlade s odsekmi 66 – 73 IFRS 3 Podnikové kombinácie;

a

▼B

j) zmeny v podmienených záväzkoch alebo v podmienenom majetku od dátumu zostavenia poslednej súvahy.

▼M5

17. Nasledujú príklady vyžadovaných zverejnení v zmysle odseku 16. Pokyny k zverejňovaniu mnohých z nasledujúcich položiek sú predmetom jednotlivých štandardov a interpretácií:

(a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia;

(b) vykázanie straty zo zníženia hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadenia, nehmotného majetku alebo iného majetku a zrušenie takejto straty zo zníženia hodnoty;

(c) zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;

(d) obstaranie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;

(e) záväzky na nákup nehnuteľností, strojov a zariadení;

(f) dohody o urovnaní sporov;

(g) opravy chýb predchádzajúceho obdobia;

(h) [zrušené];

(i) prípady neplnenia úverov alebo porušenia úverovej zmluvy, k náprave ktorých nedošlo do dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha vrátane;

a

(j) transakcie so spriaznenými osobami.

▼M3

18. Ostatné štandardy špecifikujú zverejnenia, ktoré by mali byť uvedené v účtovnej závierke. V tomto kontexte, účtovná závierka znamená kompletnú účtovnú závierku, ktorá je bežne súčasťou ročnej finančnej správy a niekedy aj súčasťou iných správ. Okrem požiadaviek uvedených v odseku 16(i) sa zverejnenia vyžadované týmito ostatnými IAS nevyžadujú, ak finančná správa podniku v priebehu účtovného roka obsahuje len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky (neobsahuje kompletný súhrn finančných výsledkov).

▼B

Zverejnenie o súlade s IAS

19. Ak je finančná správa podniku v priebehu účtovného roka v súlade s IAS, táto skutočnosť by mala byť zverejnená. Nemalo by byť uvedené, že finančná správa v priebehu účtovného roka je v súlade s IAS, ak nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého aplikovateľného štandardu a každej aplikovateľnej interpretácie Stáleho interpretačného výboru.

Obdobia, za ktoré majú byť účtovné závierky v priebehu účtovného roka prezentované

20. Správy v priebehu účtovného roka by mali obsahovať účtovné výkazy (skrátené alebo kompletné) za tieto obdobia:

a) súvaha ku koncu daného obdobia v priebehu účtovného roka a porovnateľná súvaha ku koncu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;

▼B

b) výkaz ziskov a strát za dané obdobie v priebehu účtovného roka a kumulatívne za daný účtovný rok až k príslušnému dátumu a k tomu porovnateľný výkaz ziskov a strát za zodpovedajúce obdobie v priebehu účtovného roka (bežné a ročné) za bezprostredne predchádzajúci účtovný rok;

c) výkaz o zmenách vo vlastnom imaní kumulatívne za daný účtovný rok k príslušnému dátumu, s porovnateľným ročným výkazom za zodpovedajúci bezprostredne predchádzajúci účtovný rok; a

d) výkaz peňažných tokov kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu a porovnateľný výkaz za zodpovedajúce obdobie bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka.

21. Pre podnik, ktorého činnosť je vysoko sezónna, môže byť užitočné uvedenie finančných informácií za 12 mesiacov končiacich dátumom vykazovania v priebehu účtovného roka a porovnateľných informácií za predchádzajúcich 12 mesiacov. Následne, podnikom, ktorých činnosť je vysoko sezónna, sa odporúča zvážiť uvedenie dodatočných informácií k tým, ktoré boli vyžadované v predchádzajúcich odsekoch.

22. Príloha 1 ilustruje obdobia, za ktoré sa vyžaduje prezentácia v podnikoch, ktoré zverejňujú správy polročne a v podnikoch, ktoré zverejňujú správy štvrťročne.

Významnosť

23. Pri rozhodovaní sa, ako vykazovať, oceňovať, členiť alebo zverejňovať položku pre potreby finančného vykazovania v priebehu účtovného roka, by mala byť významnosť hodnotená vo vzťahu k finančným údajom tohto obdobia. Pri hodnotení významnosti by sa malo vziať do úvahy, že oceňovania v priebehu účtovného roka sa môžu vo väčšom rozsahu opierať o odhady ako oceňovania ročných finančných údajov.

▼M5

24. Podľa definícií v IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* a IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa položka považuje za významnú vtedy, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodnutia používateľov z účtovnej závierky. IAS 1 vyžaduje osobitné zverejňovanie významných položiek, vrátane (napríklad) ukončovaných výrob a IAS 8 vyžaduje zverejňovanie zmien v účtovných odhadoch, chýb a zmien v účtovných metódach. Ani jeden z oboch štandardov neobsahuje kvantifikovaný návod na určenie významnosti.

25. Pokým určenie významnosti je vždy predmetom posúdenia, tento štandard vychádza pre účely vykazovania a zverejňovania len z údajov za časový interval v priebehu účtovného roka z dôvodu zrozumiteľnosti týchto čísiel. Tak sa na základe významnosti vychádzajúcej z údajov získaných v časovom intervale v priebehu účtovného roka vykazujú a zverejňujú, napríklad, neobvyklé položky, zmeny v účtovných metódach alebo odhadoch a chyby, aby sa tak predišlo zavádzajúcim záverom v dôsledku prípadného nezverejnenia. Primárnym cieľom je, aby finančné výkazy, ktoré sú prezentované v priebehu účtovného roka, obsahovali všetky relevantné informácie na pochopenie finančnej pozície a výkonnosti jednotky v časovom intervale v priebehu účtovného roka.

▼B

ZVEREJNENIE V ROČNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

26. Ak sa odhadnutá suma, vykázaná za obdobie v priebehu účtovného roka, významne zmenila počas záverečného obdobia účtovného roka, ale osobitná finančná správa za toto posledné obdobie nie je uverejnená, charakter a sumy tejto zmeny v odhadoch by mali byť zverejnené v poznámke k ročnej účtovnej závierke za daný účtovný rok.

▼M5

27. IAS 8 vyžaduje zverejnenie charakteru a (pokiaľ je to možné) sumy zmeny v odhade, ktorá má buď významný účinok v bežnom období, alebo sa očakáva, že bude mať významný účinok v nasledujúcich obdobiach. Tento štandard v bode (d) odseku 16 vyžaduje podobné zverejnenia vo finančnom výkaze v priebehu účtovného roka. Ako príklady možno uviesť zmeny v odhade v poslednom časovom intervale v priebehu účtovného roka v súvislosti s odpismi zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo zníženia hodnoty, ktoré boli súčasťou vykazovania v časovom intervale v priebehu účtovného roka. Požadované zverejnenie v zmysle predchádzajúceho odseku je zhodné s vyššie uvedenou požiadavkou IAS 8 a je zámerne poňaté v takom úzkom rozsahu - aby zahŕňalo len zmenu v odhade. Od jednotky sa vyžaduje začlenenie dodatočných finančných informácií v časovom intervale v priebehu účtovného roka z výkazov v ročnej účtovnej závierke.

▼B

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Rovnaké ročné účtovné zásady

28. Podnik by mal uplatňovať vo svojej účtovnej závierke v priebehu účtovného roka tie isté účtovné zásady, aké použil v ročnej účtovnej závierke, okrem zmien v účtovných zásadách uskutočnených po dátume zostavenia poslednej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odrazia v budúcej účtovnej závierke. Avšak frekvencia podnikového vykazovania (ročne, polročne alebo štvrťročne) by nemala ovplyvniť oceňovanie jeho ročných výsledkov. Na dosiahnutie tohto cieľa by sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka malo oceňovanie uskutočňovať na ročnom základe.

29. Požiadavka, aby podnik používal tú istú účtovnú zásadu v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka, akú používa v ročných výkazoch, poukazuje na to, že oceňovanie obdobia v priebehu účtovného roka je také, ako keby každé z období existovalo samostatne ako nezávislé obdobie vykazovania. Avšak, za predpokladu, že frekvencia vykazovania podniku by nemala mať vplyv na oceňovanie ročných výsledkov, odsek 28 potvrdzuje, že obdobie v priebehu účtovného roka je časťou dlhšieho obdobia účtovného roka. Ročné oceňovanie môže obsahovať zmeny v odhadoch súm vykazovaných v predchádzajúcich kratších obdobiach bežného účtovného roka. Ale princípy vykazovania nehnuteľností, záväzkov, výnosov a nákladov za obdobie v priebehu účtovného roka sú tie isté ako pri ročnej účtovnej závierke.

30. Na ilustráciu:

a) princípy vykazovania a oceňovania zníženia hodnoty zásob, reštrukturalizácie alebo znehodnotenia počas obdobia v priebehu účtovného roka sú také isté ako tie, ktoré by podnik použil, ak zostavuje len ročnú účtovnú závierku. V prípade, že sú tieto položky vykázané a ocenené v jednom období v priebehu účtovného roka a tento odhad sa v nasledujúcich obdobiach daného účtovného roka zmení, pôvodné odhady sa opravia v nasledujúcom období buď zvýšením o dodatočnú sumu straty alebo znížením predtým vykázanej sumy;

b) náklady, u ktorých na konci obdobia v priebehu účtovného roka nie je dostatok informácií o tom, že spĺňajú definíciu nehnuteľností alebo že v budúcnosti budú znižovať zisky, sa v období v priebehu účtovného roka ako náklady budúcich období nevykazujú v súvahe; a

c) náklady dane z príjmov vykazované v každom období v priebehu účtovného roka sú založené na najlepšom možnom výpočte váženej priemernej ročnej sadzby dane z príjmov, očakávanej pre celý účtovný rok. Ak sa odhadovaná ročná sadzba dane z príjmov mení, sumy, o ktoré náklady na daň z príjmov v jednom z období v priebehu účtovného roka vzrástli, môžu byť upravené v nasledujúcom období daného účtovného roka.

31. Podľa rámcovej osnovy zostavovania a prezentácie účtovnej závierky (rámcová osnova) je vykazovanie „proces zahrnutia do súvahy alebo výkazu ziskov a strát tých položiek, ktoré spĺňajú definíciu zložiek a spĺňajú kritériá vykazovania". Definície majetku, záväzkov, výnosov a nákladov sú základom na vykazovanie k dátumom tak ročných ako aj finančných vykazovaní v priebehu účtovného roka.

32. K dátumom obdobia v priebehu účtovného roka platia pre majetok tie isté testy o budúcej hospodárskej užitočnosti, ako sú uplatňované ku koncu účtovného roka podniku. Náklady, ktoré by sa svojím charakterom nekvalifikovali ako majetok ku koncu účtovného roka, sa nebudú takto kvalifikovať ani k dátumu v priebehu účtovného roka. Podobne, záväzky k dátumu vykazovania v priebehu účtovného roka musia predstavovať existujúcu povinnosť k tomuto dátumu tak, ako aj k dátumu ročného vykazovania.

33. Nevyhnutná charakteristika výnosov (výnosov z bežnej činnosti) a nákladov je, že súvisiace zvýšenia alebo zníženia majetku a záväzkov sa už uskutočnili. Ak sa tieto zvýšenia a zníženia už uskutočnili, príslušné výnosy z bežnej činnosti a náklady sa vykážu; v opačnom prípade sa nevykážu. V rámcovej osnove sa uvádza, že „náklady sú vo výkaze ziskov a strát vykázané, ak sú spojené so znížením budúceho hospodárskeho požitku, v súvislosti s úbytkom majetok alebo prírastkom záväzkov, ktoré musí byť spoľahlivo oceniteľné.… Rámcová osnova nedovoľuje vykázať v súvahe položku, ktorá nespĺňa definíciu nehnuteľností alebo záväzkov".

34. Podnik, ktorý vykazuje len ročne, je schopný získať účtovné informácie o oceňovaní majetku, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov na vykazovanie v účtovnej závierke počas účtovného roka. V skutočnosti sa jeho oceňovania uskutočňujú na ročnom základe.

▼B

35. Podnik, ktorý zostavuje výkazy polročne, používa informácie, ktoré sa vyskytnú v priebehu polroka alebo krátko po jeho skončení, pri oceňovaní v účtovnej závierke za prvých šesť mesiacov obdobia a informácie, ktoré sú k dispozícii ku koncu roka alebo krátko po ňom za obdobie 12 mesiacov. Oceňovania za 12 mesiacov budú odrážať možné zmeny v odhadoch súm, vykázaných za prvých šesť mesiacov daného obdobia. Sumy, vykázané vo finančnej správe v priebehu účtovného roka za prvých šesť mesiacov sa spätne neupravujú. Odseky 16 písm. d a 26 však vyžadujú, aby charakter a sumy všetkých významných zmien v odhadoch boli zverejnené.

36. Podnik, ktorý zostavuje výkazy častejšie ako polročne, oceňuje výnosy a náklady na ročnom základe v každom období v priebehu účtovného roka s použitím informácií, ktoré sú k dispozícii pri zostavovaní každej účtovnej závierky. Sumy výnosov a nákladov, vykazované za bežné obdobie v priebehu účtovného roka, budú odrážať všetky zmeny v odhadovaných sumách, vykázaných v predchádzajúcich obdobiach účtovného roka. Sumy vykázané v predchádzajúcom období sa však spätne neupravujú. Odseky 16 písm. d a 26 však vyžadujú, aby charakter a veľkosť každej významnej zmeny v odhadoch bola zverejnená.

Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy z bežnej činnosti

37. Výnosy z bežnej činnosti, ktoré sa vyskytujú počas účtovného roka sezónne, cyklicky alebo príležitostne, by sa k dátumu v priebehu účtovného roka nemali časovo rozlišovať, ak by sa časovo nerozlišovali na konci účtovného roka podniku.

38. Príkladmi môžu byť výnosy z dividend, tantiém a štátnych dotácií. Naviac, niektoré podniky nepretržite získavajú viac výnosov v určitých obdobiach účtovného roka v porovnaní s ostatnými obdobiami v priebehu účtovného roka, napr. sezónne výnosy z bežnej činnosti maloobchodníkov. Takéto výnosy z bežnej činnosti sa vykazujú vtedy, keď sa vyskytnú.

Náklady vznikajúce nepravidelne počas účtovného roka

39. Náklady vzniknuté nepravidelne počas účtovného roka podniku, by sa mali časovo rozlišovať na účely vykazovania v priebehu účtovného roka len vtedy, ak sa tento typ nákladov bude časovo rozlišovať na konci daného účtovného roka.

Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania

40. Príloha 2 poskytuje príklady uplatňovania všeobecných princípov vykazovania a oceňovania, ktoré sú stanovené v odsekoch 28 až 39.

Používanie odhadov

41. Postupy oceňovania, ktoré by sa mali dodržiavať vo finančnej správe v priebehu účtovného roka, by mali byť vybrané tak, aby bolo zaistené, že výsledné informácie sú spoľahlivé a že všetky významné finančné informácie, vzťahujúce sa na pochopenie finančnej situácie alebo výnosnosti podniku, sú riadne zverejnené. Zatiaľ čo oceňovanie v ročnej finančnej správe v priebehu účtovného roka je často založené na rozumných odhadoch, zostavenie finančnej správy v priebehu účtovného roka bude vo všeobecnosti vyžadovať použitie viacerých metód odhadu ako zostavenie ročnej finančnej správy.

42. Príloha 3 poskytuje príklady použitia metód odhadu v obdobiach v priebehu účtovného roka.

OPAKOVANÉ ZOSTAVENIE VÝKAZOV ZA PREDCHÁDZAJÚCE OBDOBIA V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

▼M5

43. Zmena v účtovnej metóde, ku ktorej neexistuje prechodné ustanovenie nového štandardu alebo interpretácie, sa odráža:

(a) prehodnotením účtovnej závierky za predchádzajúce časové intervaly v priebehu účtovného obdobia bežného finančného roka a za porovnateľné časové intervaly v priebehu účtovného obdobia akéhokoľvek predchádzajúceho finančného roka, ktorý je prehodnotený v ročnej účtovnej závierke v súlade s IAS 8;

a

(b) ak nie je možné určiť k začiatku finančného roka výsledný účinok uplatnenia novej účtovnej metódy za všetky predchádzajúce obdobia, v úprave účtovnej závierky za predchádzajúce časové intervaly v priebehu účtovného obdobia bežného finančného roka a porovnateľné časové intervaly v priebehu účtovného obdobia predchádzajúcich finančných rokov na uplatnenie novej účtovnej metódy perspektívne od najskoršieho možného obdobia.

▼M5

44. Jedným z cieľov predošlého princípu je zaistiť, aby sa na konkrétnu skupinu transakcií počas celého finančného roka uplatňovala rovnaká účtovná metóda. V zmysle IAS 8 sa zmena v účtovnej metóde spája so spätnou aplikáciou, v rámci ktorej sa vykonáva prehodnotenie finančných údajov za predchádzajúce obdobie počnúc najskorším možným obdobím. Ak však nie je možné určiť výslednú sumu úpravy za predchádzajúce finančné roky, uplatňuje sa nová metóda v zmysle IAS 8 perspektívne od čo najskoršieho možného obdobia. Zmyslom princípu v odseku 43 je, aby sa všetky prípadné zmeny v účtovnej metóde, ku ktorým dôjde počas bežného finančného roka, uplatnili buď spätne, alebo ak to nie je možné, perspektívne a to najneskôr od začiatku finančného roka.

▼B

45. Umožnenie, aby sa účtovné zmeny odzrkadlili k dátumu medziobdobia v rámci účtovného roka, by dovolilo, aby boli uplatňované dve rôzne účtovné zásady na konkrétnu skupinu transakcií v rámci účtovného roka. Výsledkom by boli obtiažne vymedzenia, nejasné výsledky činnosti a komplikovaná analýza a zrozumiteľnosť informácií obdobia v priebehu účtovného roka.

DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento IAS sa stáva účinným pre účtovnú závierku za obdobie začínajúce l. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa ho uplatňovať skôr.

▼M3

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 5

Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Klasifikácia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako držaného na predaj	6-14
Dlhodobý majetok, ktorý sa bude rušiť	13-14
Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj	15-29
Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)	15-19
Vykazovanie strát zo zníženia hodnoty a súvisiacich zrušení	20-25
Zmeny plánu predaja	26-29
Prezentácia a zverejňovanie	30-42
Prezentácia ukončených činností	31-36
Zisky alebo straty týkajúce sa pokračujúcich činností	37
Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj	38-40
Ďalšie zverejnenia	41-42
Prechodné ustanovenia	43
Dátum účinnosti	44
Zrušenie platnosti IAS 35	45

CIEĽ

1. Cieľom tohto IFRS je stanoviť účtovanie majetku, držaného za účelom predaja, a prezentácia a zverejňovanie *ukončených činností*. Tento IFRS vyžaduje najmä:

   (a) aby majetok, ktorý spĺňa klasifikačné kritériá majetku držaného na predaj, sa oceňoval nižšou sumou spomedzi účtovnej hodnoty a *reálnej hodnoty* bez *nákladov na predaj,* a aby sa takýto majetok neodpisoval;

   a

   (b) aby majetok, ktorý spĺňa klasifikačné kritériá majetku držaného na predaj, sa prezentoval osobitne v rámci súvahy a aby sa výsledky ukončených činností prezentovali osobitne v rámci výkazu ziskov a strát.

▼M3

ROZSAH

2. Klasifikačné a prezentačné požiadavky tohto IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok (*). Požiadavky na oceňovanie v rámci tohto IFRS sa uplatňujú na všetok vykazovaný dlhodobý majetok a skupiny na vyradenie (v súlade s odsekom 4) s výnimkou majetku, uvedeného v odseku 5, ktorý sa bude oceňovať v súlade s uvedeným štandardom.

3. Majetok klasifikovaný ako dlhodobý v súlade s IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok* (revidovaný v roku 2003) sa nepreklasifikuje na *obežný majetok* dovtedy, kým nebude spĺňať kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetok držaný na predaj v súlade s týmto IFRS. Majetok v rámci triedy, ktorý by jednotka bežne považovala za dlhodobý, a ktorý sa získava s výlučným cieľom jeho opätovného predaja, sa nebude považovať za majetok obežný dovtedy, kým nesplní kritériá pre jeho klasifikáciu za majetok držaný na predaj v súlade s týmto IFRS.

4. Jednotka niekedy vyraďuje skupinu majetku spolu s priamo súvisiacimi záväzkami spolu v rámci jednej transakcie. Takáto skupina na vyradenie môže predstavovať skupiny *jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky*, jednu jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky, alebo môže byť súčasťou jednotky, vytvárajúcej peňažné prostriedky. (**) Skupina môže zahŕňať akýkoľvek majetok a záväzky jednotky, vrátane obežného majetku, obežných záväzkov a majetok, vyňatý z požiadaviek na oceňovanie v rámci tohto IFRS odsekom 5. Ak je dlhodobý majetok spadajúci pod požiadavky na oceňovanie tohto IFRS súčasťou skupiny na vyradenie, oceňovacie požiadavky tohto IFRS sa budú vzťahovať na skupiny ako celok, takže sa skupina bude oceňovať hodnotou nižšou spomedzi jej účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Požiadavky na oceňovanie jednotlivého majetku a záväzkov v rámci skupiny na vyradenie sú uvedené v odsekoch 18, 19 a 23.

5. Ustanovenia o oceňovaní uvedené v tomto IFRS (***) sa nevzťahujú na nasledujúci majetok, ktorý spadá pod uvedený štandard, buď ako jednotlivý majetok, alebo ako súčasť skupiny na vyradenie:

   (a) odložené daňové pohľadávky(IAS 12 *Dane z príjmov*).

   (b) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

   (c) finančný majetok spadajúci pod ustanovenia IAS 39 *Finančné nástroje:Vykazovanie a oceňovanie.*

   (d) dlhodobý majetok, ktorý sa účtuje v súlade s modelom reálnej hodnoty, uvedenom v IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach*.

   (e) dlhodobý majetok, ktorý sa oceňuje v reálnej hodnote bez odhadovaných nákladov na predaj v súlade s IAS 41 *Poľnohospodárstvo*

   (f) zmluvné práva v rámci poistných zmlúv, uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy.*

KLASIFIKÁCIA DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ

6. **Jednotka bude klasifikovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako držaný na predaj v prípade, ak k spätnému získaniu jeho účtovnej hodnoty dôjde prostredníctvom predaja a nie formou pokračujúceho používania.**

7. Ak sa má naplniť podstata vyššie uvedeného ustanovenia, majetok (alebo skupina na vyradenie) musí byť k dispozícii na okamžitý predaj v jeho súčasnom stave výlučne v súlade s podmienkami, ktoré sú vo vzťahu k predaju takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie) bežné a obvyklé a jeho predaj musí byť *veľmi pravdepodobný*.

8. Aby bol predaj veľmi pravdepodobný, plánu predaja majetku (alebo skupiny na vyradenie) sa musí venovať príslušná úroveň riadenia a musí sa zahájiť program aktívneho určenia nákupcu. Okrem toho majetok (alebo skupina na vyradenie) sa musí aktívne ponúkať na predaj za cenu, ktoré je vzhľadom na jeho súčasnú reálnu hodnotu primeraná a opodstat-

(*) Pokiaľ ide o majetok klasifikovaný v súlade s prezentáciou likvidity, dlhodobý majetok je majetkom, ktorý zahŕňa sumy, ktorých spätné získanie sa očakáva v čase dlhšom, než dvanásť mesiacov od súvahového dátumu. Odsek 3 sa uplatňuje na klasifikáciu takéhoto majetku.

(**) Ak sa však očakáva, že peňažné toky z majetku alebo skupiny majetku vzniknú v dôsledku predaja a nie pokračujúceho používania, stávajú sa menej závislé od peňažných prostriedkov z iného majetku a skupina pre vyradenie, ktorá bola súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa stane osobitnou jednotkou vytvárajúcou peňažné prostriedky.

(***) Iné odseky, než odseky 18 a 19, ktoré vyžadujú oceňovať predmetný majetok v súlade s inými použiteľnými IFRS.

▼M3

nená. Okrem toho by predaj mal spĺňať podmienky vykazovania ako ukončeného predaja do jedného roka od dátumu klasifikácie s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 9, a činnosti potrebné na ukončenie plánu predaja by mali naznačovať, že je nepravdepodobné, že dôjde k zásadným zmenám plánu alebo že sa plán zruší.

9. Udalosti alebo okolnosti môžu presiahnuť obdobie na ukončenie predaja (môže ísť o dobu dlhšiu, než jeden rok). Predĺženie obdobia potrebného na ukončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj, ak k takémuto predĺženiu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Ide o prípad, ak dôjde ku splneniu kritérií uvedených v Prílohe B.

10. Predajné transakcie zahŕňajú výmeny dlhodobého majetku za iný dlhodobý majetok, ak má takáto výmena komerčnú podstatu v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

11. Ak jednotka nadobudne dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) výlučne s výhľadom jeho následného vyradenia, takýto majetok (alebo skupinu na vyradenie) bude klasifikovať ako majetok držaný na predaj k dátumu akvizície len v prípade, ak došlo ku splneniu jednoročnej podmienky, uvedenej v odseku 8 (s výnimkou povoľujúcich ustanovení odseku 9) a je veľmi pravdepodobné, že ku splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8, ktoré k danému dátumu splnené neboli, dôjde v krátkej dobe po dátume nadobudnutia majetku (obvykle do troch mesiacov).

12. Ak ku splneniu kritérií uvedených v odsekoch 7 a 8 dôjde po dátume zostavenia súvahy, jednotka vo vydanej účtovnej závierke nebude klasifikovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj. Ak však ku splneniu týchto kritérií dôjde po dátume zostavenia súvahy, ale ešte pred schválením účtovnej závierky, jednotka zverejní informácie uvedené v odseku 41(a), (b) a (d) vo forme poznámok.

Dlhodobý majetok, ktorý sa bude rušiť

13. Jednotka nebude vykazovať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj, ak sa plánuje zrušenie takéhoto majetku. Je tomu tak preto, že ku spätnému získaniu účtovnej hodnoty uvedeného majetku dôjde formou jeho pokračujúceho používania. Ak však skupina na vyradenie, ktorá sa má zrušiť, spĺňa podmienky ustanovené v odseku 32(a) – (c), jednotka bude vykazovať výsledky a peňažné toky zo skupiny na vyradenie ako ukončené činnosti v súlade s odsekmi 33 a 34 k dátumu, kedy sa používanie skupiny na vyradenie ukončí. Dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa má zrušiť, zahŕňa dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý sa bude používať do konca jeho ekonomickej životnosti a dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktoré sa namiesto predaja uzatvoria.

14. Jednotka nebude účtovať dlhodobý majetok, ktorý bol dočasne vyňatý z používania tak, ako keby došlo k jeho zrušeniu.

OCEŇOVANIE DLHODOBÉHO MAJETKU (ALEBO SKUPINY NA VYRADENIE) KLASIFIKOVANÉHO AKO DRŽANÉHO NA PREDAJ

Oceňovanie dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie)

15. **Jednotka ocení dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj nižšou hodnotou spomedzi jeho účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj.**

16. Ak novo nadobudnutý majetok (alebo skupina na vyradenie) spĺňa klasifikačné kritériá pre jeho zaradenie ako majetku držaného na predaj (pozri odsek 11), uplatňovanie odseku 15 vyústi do ocenenia majetku (alebo skupiny na vyradenie) pri prvotnom vykázaní hodnotou nižšou spomedzi jeho účtovnej hodnoty v prípade, ak by tak nebol klasifikovaný (napríklad náklady) a jeho reálnej hodnoty bez nákladov na predaj. Ak teda dôjde k nadobudnutiu majetku (alebo skupiny na vyradenie) v rámci podnikovej kombinácie, majetok sa bude oceňovať v jeho reálnej hodnote bez nákladov na predaj.

17. Ak sa predaj očakáva v dobe dlhšej, než jeden rok, jednotka ocení náklady na predaj v ich súčasnej hodnote. Akékoľvek zvýšenie súčasnej hodnoty nákladov na predaj, ku ktorému došlo v dôsledku plynutia času, sa v zisku alebo strane vykáže ako finančný náklad.

18. Tesne pred prvotnou klasifikáciou majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj sa účtovné hodnoty majetku (alebo všetkého majetku a záväzkov v skupine) ocenia v súlade s použiteľnými IFRS.

▼M3

19. Pri následnom opätovnom ocenení skupiny na vyradenie sa účtovné hodnoty všetkého majetku a záväzkov, na ktoré sa nevzťahujú požiadavky na oceňovanie tohto IFRS, avšak ktoré sú klasifikované ako držané na predaj, opätovne ocenia v súlade s použiteľnými IFRS predtým, než dôjde k opätovnému oceneniu reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, týkajúcej sa skupiny na vyradenie.

Vykazovanie strát zo zníženia hodnoty a súvisiacich zrušení

20. Jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty, týkajúcu sa akéhokoľvek prvotného alebo následného odpísania majetku (alebo skupiny na vyradenie) do reálnej hodnoty bez nákladov na predaj v tom prípade, ak k takémuto vykázaniu nedošlo v súlade s ustanoveniami odseku 19.

21. Jednotka vykáže zisk z akéhokoľvek zvýšenia reálnej hodnoty bez nákladov na majetku, avšak nie vyšší, než kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v súlade s týmto IFRS, alebo vykázaná predtým v súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

22. Jednotka vykáže zisk z akéhokoľvek následného zvýšenia reálnej hodnoty bez nákladov na predaj skupiny na vyradenie:

(a) v prípade, ak k takémuto vykázaniu nedošlo v súlade s odsekom 19;

avšak

(b) nie vyšší, než kumulatívna strata zo zníženia hodnoty, ku ktorej vykázaniu došlo v súlade s týmto IFRS, alebo predtým v súlade s IAS 36, a ktorá sa týka dlhodobého majetku, na ktorý sa vzťahujú požiadavky na oceňovanie, uvedené v tomto IFRS.

23. Strata zo zníženia hodnoty (alebo akýkoľvek následný zisk) vykázaná pre skupinu na vyradenie zníži (alebo zvýši) účtovnú hodnotu dlhodobého majetku v skupine, na ktorý sa vzťahujú požiadavky na oceňovanie uvedené v tomto IFRS, a to za účelom alokácie, uvedenej v odsekoch 104 (a) a (b) a 122 štandardu IAS 36 (revidovaného v roku 2004).

24. Zisk alebo strata, predtým vykázaná k dátumu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) sa vykáže k dátumu ukončenia vykazovania. Požiadavky týkajúce sa ukončenia vykazovania sú uvedené v:

(a) odsekoch 67 – 72 IAS 16 (revidovaný v roku 2003), platné pre nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,

a

(b) odsekoch 112 – 117 IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004), platné pre nehmotný majetok.

25. Jednotka nebude odpisovať dlhodobý majetok, ak je takýto majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, alebo ak tvorí súčasť skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držaná na predaj. Aj naďalej sa bude vykazovať úrok a iné náklady súvisiace so záväzkami v skupine na vyradenie, klasifikovanej ako držanej na predaj.

Zmeny plánu predaja

26. Ak jednotka klasifikovala majetok (alebo skupinu na vyradenie) ako majetok držaný na predaj, avšak kritériá uvedené v odsekoch 7 – 9 nie sú splnené, jednotka ukončí klasifikáciu takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj.

27. Jednotka ocení dlhodobý majetok, ktorého klasifikácia ako majetku drženého na predaj sa ukončila (alebo sa ukončí za účelom jeho preradenia do skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držaného na predaj) nižšou hodnotou spomedzi:

(a) jeho účtovnej hodnoty predtým, než bol takýto majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, upravenej o odpisy alebo precenenia, k vykázaniu ktorým by došlo v prípade, keby majetok (alebo skupina na vyradenie) nebol klasifikovaný ako majetok držaný na predaj,

a

(b) *jeho spätne získateľnej sumy* k dátumu následného rozhodnutia majetok nepredať. (*)

(*) Ak dlhodobý majetok tvorí súčasť jednotky vytvárajúcej peňažnú hotovosť, jeho spätne získateľná suma je účtovná hodnota, ktorá by sa vykázala po alokácii akejkoľvek straty zo zníženia hodnoty, ku ktorej došlo v súvislosti s uvedenou jednotkou vytvárajúcou peňažnú hotovosť v súlade s IAS 36.

▼M3

28. Jednotka zahrnie akúkoľvek požadovanú úpravu účtovnej hodnoty dlhodobého majetku, ktorého vykazovanie ako majetku držaného na predaj sa ukončí, vo výnosoch (*) z pokračujúcich činností v období, v ktorých nedochádza k plneniu kritérií, uvedených v odsekoch 7 – 9. Jednotka bude prezentovať takúto úpravu v tej istej časti výkazu výnosov a strát, v ktorej sa prezentuje zisk alebo strata, vykazovaná v súlade s odsekom 37.

29. Ak jednotka odoberie jednotlivý majetok alebo záväzok z skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj, zvyšný majetok a záväzky v skupine na vyradenie sa bude oceňovať ako skupina len v prípade, ak skupina spĺňa kritériá, uvedené v odsekoch 7 - 9. V opačnom prípade sa zvyšný majetok skupiny, ktorý jednotlivo spĺňa klasifikačné kritériá, bude oceňovať nižšou hodnotou spomedzi jeho účtovnej hodnoty a reálnej hodnoty bez nákladov na predaj k danému dátumu. Všetok dlhodobý majetok, ktorý nespĺňa uvedené kritériá, sa v súlade s odsekom 26 nebude klasifikovať ako majetok držaný na predaj.

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

30. **Jednotka prezentuje a zverejňuje informácie, ktoré umožňujú používateľom jej účtovnej závierky zhodnotiť finančné vplyvy ukončených činností a vyradenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie).**

Prezentácia ukončených činností

31. *Komponent* jednotky zahŕňa operácie a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne prevádzkovo, a za účelom finančného výkazníctva odlíšiť od zvyšku jednotky. Inými slovami – komponent jednotky bude predstavovať jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky alebo skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky v prípade, ak sa takáto jednotka drží za účelom používania.

32. Ukončená činnosť je komponent jednotky, ktorý sa vyradil, alebo klasifikoval ako držaný na predaj,

a

(a) predstavuje oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti aktivít,

(b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie oddelenej dôležitej oblasti činnosti jednotky, alebo geografickej oblasti podnikania,

alebo

(c) ide o dcérsky podnik, k nadobudnutiu ktorého došlo s výlučným cieľom jeho opätovného predaja.

33. Jednotka zverejní:

(a) v rámci účtovnej závierky jednu sumu, ktorá obsahuje súhrn:

(i) zisku alebo straty z ukončených činností po zdanení

a

(ii) zisk alebo stratu po zdanení, vykázanú pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupiny na vyradenie, pričom takáto situácia predstavuje ukončenú činnosť.

(b) analýzu jednej sumy uvedenej v bode (a) nasledovne:

(i) výnosy, náklady a zisk alebo stratu pred zdanením z ukončených činností;

(ii) súvisiaci daňový náklad (daň z príjmu) požadovaný odsekom 81 (h) IAS 12;

(iii) zisk alebo stratu po zdanení, vykázanú pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupiny na vyradenie, pričom takáto situácia predstavuje ukončenú činnosť;

a

(iv) súvisiaci daňový náklad (daň z príjmu) požadovaný odsekom 81 (h) IAS 12.

(*) S výnimkou prípadu, ak majetok je pozemkom, budovou alebo zariadením, alebo nehmotným majetkom, ktorého precenenie sa uskutočnilo v súlade s IAS 16 alebo IAS 38 predtým, než došlo k jeho klasifikácii ako majetku držaného na predaj, pričom v takomto prípade sa úprava bude považovať za zvýšenie alebo zníženie z precenenia.

▼M3

Analýzu možno prezentovať v poznámkach alebo v samotnom výkaze ziskov a strát. Ak ide o prezentáciu v rámci výkazu ziskov a strát, prezentácia musí byť obsiahnutá v časti, označenej ako týkajúcej sa ukončených činností, t. j. oddelene od pokračujúcich činností. Analýza sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktoré sú novo získanými dcérskymi spoločnosťami, ktoré spĺňajú k dátumu akvizície kritériá pre klasifikáciu ako držané na predaj (pozri odsek 11).

(c) čistý peňažný tok, ktorý sa týka prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončenej činnosti. Tieto informácie možno zverejniť v poznámkach alebo v samotnej účtovnej závierke. Takéto zverejnenie sa nevyžaduje pri skupinách na vyradenie, ktoré sú novo získanými dcérskymi spoločnosťami, ktoré spĺňajú k dátumu akvizície kritériá pre klasifikáciu ako držané na predaj (pozri odsek 11).

34. Jednotka bude opätovne prezentovať zverejnenia v odseku 33 pre predchádzajúce obdobia prezentované v účtovnej závierke tak, že sa zverejnenia budú týkať všetkých aktivít, k ukončeniu ktorých došlo k dátumu zostavenia súvahy za posledné prezentované obdobie.

35. Úpravy súčasného obdobia, týkajúce sa súm predtým prezentovaných v rámci ukončených činností, ktoré sa priamo týkajú vyradenia ukončenej činnosti v predchádzajúcom období sa budú klasifikovať osobitne v rámci ukončených činností. Zverejní sa charakter a suma takýchto úprav. Príklady okolností, v rámci ktorých môže dôjsť k výskytu takýchto úprav, zahŕňajú:

(a) rozlíšenie neistôt, ktoré vyplývajú z podmienok transakcie vyradenia, napríklad rozlíšenie úprav nákupnej ceny a záležitosti týkajúce sa odškodnenia nákupcu.

(b) rozlíšenie neistôt, ktoré vyplývajú a priamo sa týkajú aktivít komponentu pred jeho vyradením, napríklad záväzky predajcu, týkajúce sa environmentálnej a produktovej záruky.

(c) vyrovnanie záväzkov vyplývajúcich z programu zamestnaneckých požitkov za predpokladu, že vyrovnanie sa priamo týka transakcie vyradenia.

36. Ak jednotka ukončí klasifikáciu komponentu ako komponentu držaného na predaj, výsledky operácií komponentu predtým prezentované v rámci ukončených činností v súlade s odsekmi 33 – 35 sa preklasifikujú a zahrnú sa do výnosu z pokračujúcich činností pre všetky prezentované obdobia. Sumy vzťahujúce sa na predchádzajúce obdobia sa popíšu ako sumy opätovne prezentované.

Zisky alebo straty týkajúce sa pokračujúcich činností

37. Všetok zisk alebo strata z precenenia dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie) klasifikovaného ako majetku držaného na predaj, ktorý nespĺňa definíciu ukončenej činnosti, sa zahrnie do zisku alebo straty z pokračujúcich činností.

Prezentácia dlhodobého majetku alebo skupiny na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj

38. Jednotka bude v súvahe prezentovať dlhodobý majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj a majetok v rámci skupiny na vyradenie, klasifikovanej ako držanej na predaj oddelene od ostatného majetku. Záväzky v skupine na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj sa budú v súvahe prezentovať oddelene od ostatných záväzkov. Na tento majetok a záväzky sa nevzťahujú ustanovenia o kompenzácii a nesmie sa prezentovať jedinou sumou. Hlavné triedy majetku a záväzkov klasifikovaných ako držaných na predaj sa budú zverejňovať samostatne buď v samotnej súvahe, alebo v rámci poznámok a to s výnimkou ustanovení, uvedených v odseku 39. Jednotka bude osobitne prezentovať všetok kumulatívny výnos alebo výdaj, vykázaný priamo vo vlastnom imaní a týkajúci sa dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), klasifikovaného ako majetku držaného na predaj.

39. Ak skupina na vyradenie predstavuje novo získanú dcérsku spoločnosť, ktorá k dátumu akvizície spĺňa kritériá pre klasifikáciu ako držaná na predaj (pozri odsek 11), nevyžaduje sa zverejnenie hlavných tried majetku a záväzkov.

40. Jednotka nevykoná preklasifikovanie alebo opätovnú prezentáciu súm, prezentovaných pre dlhodobý majetok alebo majetok a záväzky tvoriace skupiny na vyradenie a klasifikované ako držané na predaj v súvahách pre predchádzajúce obdobia za účelom zahrnutia klasifikácie do súvahy za posledné prezentované obdobie.

Ďalšie zverejnenia

41. Jednotka zverejní nasledujúce informácie v poznámkach za obdobie, v ktorom bol dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako majetok držaný na predaj:

▼M3

(a) popis dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie);

(b) popis faktov a okolností predaja, alebo ktoré vedú k očakávanému vyradeniu, a očakávaný spôsob a čas vyradenia;

(c) zisk alebo stratu vykázanú v súlade s odsekmi 20 – 22 a – ak nedošlo k separátnemu prezentovaniu v rámci výkazu ziskov a strát – hlavičku v rámci výkazu výnosov a strát, ktorá takýto zisk alebo stratu zahŕňa;

(d) v prípade potreby – segment, v rámci ktorého sa dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) prezentuje v súlade s IAS 14 *Segmentové výkazníctvo*.

42. Ak sa uplatňuje odsek 26 alebo 29, jednotka zverejní, za obdobie, v ktorom došlo k prijatiu rozhodnutia o zmene plánu predaja dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), popis faktov a okolností, ktoré viedli k rozhodnutiu a vplyv uvedeného rozhodnutia na výsledky operácií za dané obdobie a za všetky prezentované obdobia.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

43. Tento IFRS sa bude uplatňovať postupne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj, a na operácie, ktoré spĺňajú kritériá na ich klasifikovanie ako ukončených činností po dátume účinnosti tohto IFRS. Jednotka môže uplatňovať požiadavky tohto IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj a na operácie, spĺňajúce podmienky ich klasifikácie ako ukončených činností kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto IFRS za predpokladu, že k získaniu hodnotení a iných informácií, potrebných na uplatňovanie tohto IFRS došlo v čase, kedy súčasne došlo ku splneniu uvedených klasifikačných kritérií.

DÁTUM ÚČINNOSTI

44. Jednotka bude uplatňovať tento IFRS počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť.

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 35

45. Tento IFRS nahrádza IAS 35 *Ukončované činnosti.*

▼M3

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky Najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

komponent jednotky Operácie a peňažné toky, ktoré možno jednoznačne prevádzkovo, a za účelom finančného výkazníctva odlíšiť od zvyšku jednotky.

náklady na predaj Dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením majetku (alebo **skupiny na vyradenie**), okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

obežný majetok Majetok, ktorý spĺňa nasledujúce kritériá:

(a) očakáva sa, že k jeho realizácii, predaju alebo spotrebe dôjde v rámci bežného prevádzkového cyklu jednotky;

(b) v držbe je najmä za účelom obchodovania;

(c) očakáva sa, že k jeho realizácii dôjde do dvanástich mesiacov od dátumu zostavenia súvahy;

alebo

(d) ide o peňažnú hotovosť alebo ekvivalentný majetok s výnimkou prípadu, ak sa na takýto majetok vzťahuje obmedzenie, týkajúce sa výmeny tohto majetku za účelom vyrovnania záväzku v dobe najmenej dvanástich mesiacov po dátume zostavenia súvahy.

ukončená činnosť **Komponent jednotky**, ktorý sa vyradil, alebo klasifikoval ako držaný na predaj a:

(a) predstavuje oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti aktivít,

(b) tvorí súčasť jediného koordinovaného plánu na vyradenie oddelenej dôležitej oblasti činnosti jednotky, alebo geografickej oblasti podnikania,

alebo

(c) ide o dcérsky podnik, k nadobudnutiu ktorého došlo s výlučným cieľom jeho opätovného predaja.

skupina na vyradenie Skupina majetku, ktorá sa má vyradiť formou predaja alebo inak, spolu ako skupina v rámci jednej transakcie, a záväzky priamo súvisiace s týmto majetkom, ku ktorého prevodu dôjde v rámci uvedenej transakcie. Skupina zahŕňa goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie v prípade, ak je skupina jednotkou **vytvárajúcou peňažné prostriedky,** ku ktorej bol goodwill alokovaný v súlade s požiadavkami odsekov 80 – 87 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný

▼M3

	v roku 2004), alebo ak ide o činnosť v rámci takejto jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky.
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.
stály kúpny záväzok	Zmluva s nespriaznenou stranou, záväzná pre obidve strany a zvyčajne právne vymáhateľná, ktorá (a) stanovuje všetky významné podmienky vrátane ceny a času transakcií, a (b) zahŕňa prostriedky, ktoré bránia nevykonaniu ustanovení zmluvy, čím sa výkon ustanovení zmluvy stáva **veľmi pravdepodobným**.
veľmi pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než **pravdepodobný.**
dlhodobý majetok	Majetok, ktorý nespĺňa definíciu **obežného majetku.**
pravdepodobné	Ide o situáciu, ktorej výskyt je pravdepodobnejší, než nepravdepodobný.
spätne získateľná suma	Vyššia suma spomedzi **reálnej hodnoty** majetku bez **nákladov na predaj** a jeho **použiteľnej hodnoty.**
použiteľná hodnota	Súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktoré sa očakávajú z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci doby použiteľnosti.

▼M3

PRÍLOHA B

Aplikačný dodatok

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

PREDĹŽENIE OBDOBIA POTREBNÉHO NA UKONČENIE PREDAJA

B1 Podľa ustanovení odseku 9, predĺženie obdobia potrebného na ukončenie predaja nevylučuje možnosť klasifikácie majetku (alebo skupiny na vyradenie) ako majetku držaného na predaj, ak k takémuto predĺženiu dôjde v dôsledku okolností alebo udalostí, na ktoré jednotka nemá vplyv a existuje dostatočný dôkaz o tom, že jednotka sa aj naďalej snaží o predaj takéhoto majetku (alebo skupiny na vyradenie). Výnimka z jednoročnej požiadavky uvedenej v odseku 8 sa preto bude uplatňovať v nasledujúcich situáciách, v rámci ktorých dôjde k takýmto okolnostiam alebo udalostiam:

(a) k dátumu, ku ktorému sa jednotka zaviaže predať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), bude jednotka dôvodne očakávať, že iné strany (nie nákupca) uvalia na transfer majetku (alebo skupiny na vyradenie) také podmienky, ktoré predĺžia dobu, potrebnú na ukončenie predaja, a:

(i) kroky, ktoré je potrebné učiniť ako následok takýchto podmienok, nemožno vykonať až dovtedy, kým nedôjde k obdržaniu *stáleho kúpneho záväzku*,

a

(ii) obdržanie stáleho kúpneho záväzku je veľmi pravdepodobné v čase do jedného roka.

(b) jednotka obdrží stály kúpny záväzok a ako následok nákupca alebo iné strany neočakávane uvalia na prevod dlhodobého majetku (alebo skupiny na vyradenie), ktorý je klasifikovaný ako majetok držaný na predaj, podmienky, ktoré predĺžia obdobie potrebné na ukončenie predaja, a:

(i) došlo k včasnému uskutočneniu krokov, ktoré bolo potrebné vykonať v dôsledku uvedených uvalených podmienok,

a

(ii) očakáva sa priaznivé vyriešenie faktorov, ktoré spôsobujú oneskorenie.

(c) počas úvodného jednoročného obdobia dôjde k výskytu takých okolností, ktoré sa predtým považovali za nepravdepodobné, a výsledkom je skutočnosť, že do konca takéhoto obdobia sa nepodarí predať dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), a:

(i) počas úvodného jednoročného obdobia jednotka učinila kroky, potrebné v dôsledku zmien v okolnostiach,

(ii) dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) sa aktívne ponúka na predaj za cenu, ktorá je prijateľná a opodstatnená vzhľadom na zmeny v okolnostiach,

a

(iii) kritériá uvedené v odsekoch 7 a 8 sú splnené.

▼M3

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú uplatňovať počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka bude uplatňovať tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, taktiež musí uplatňovať uvedené zmeny.

C1 IAS 1 *Prezentácia účtovných závierok*(revidovaný v roku 2003) sa zmenil nasledovne.

Odsek 68 sa zmenil nasledovne:

68. ***Súvaha bude minimálne zahŕňať riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy do rozsahu, v akom nie sú prezentované v súlade s odsekom 68A:***

(a) **…**

Odsek 68A bol vložený nasledovne:

68A. ***Súvaha bude zahŕňať aj riadkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy:***

(a) ***sumu majetku klasifikovaného ako majetok držaný na predaj a majetok zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;***

a

(b) ***záväzky obsiahnuté v skupinách na vyradenie klasifikovaných ako držaných na predaj v súlade s IFRS 5.***

Odsek 81 sa zmenil nasledovne:

81. ***V samotnom výkaze ziskov a strát by mali byť minimálne zahrnuté riadkové položky, ktoré za dané obdobie prezentujú nasledujúce sumy:***

…

(d) ***daňové náklady;***

(e) ***jednu sumu obsahujúcu súhrn (i) zisku alebo straty po zdanení z ukončených činností a (ii) zisku alebo straty po zdanení vykázanej pri ocenení reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, alebo pri vyradení majetku alebo skupín na vyradenie, pričom táto skutočnosť predstavuje ukončenú činnosť;***

a

(f) ***zisk alebo stratu.***

Odsek 87(e) sa zmenil nasledovne:

(e) ukončené činnosti;

C2 V IAS10 *Udalosti po dátume zostavenia súvahy* sa odsek 22(b) a (c) zmenil nasledovne:

(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;

C3 IAS 14 *Segmentové vykazovanie* sa zmenil nasledovne.

Odsek 52 sa zmenil nasledovne:

52. ***Jednotka zverejní výsledok za segment vzhľadom na každý segment, o ktorom sa vedú záznamy, pričom prezentuje výsledok z pokračujúcich činností oddelene od výsledkov z ukončených činností.***

Odsek 52A bol vložený nasledovne:

52A. ***Jednotka prepočíta segmentové výsledky za predchádzajúce obdobia prezentované v účtovných závierkach tak, aby sa zverejnenia, vyžadované odsekom 52, ktoré sa týkajú ukončených činností, týkali všetkých činností, ktoré boli k dátumu zostavenia súvahy posledného prezentovaného obdobia klasifikované ako ukončené.***

Odsek 67 sa zmenil nasledovne:

67. ***Jednotka by mala prezentovať porovnanie medzi informáciami, zverejnenými pre segmenty podliehajúce vykazovaniu a agregovanými informáciami v konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierke. V rámci prezentácie porovnania jednotka vykoná porovnanie výnosu segmentu vzhľadom na výnos jednotky od externých klientov (vrátane zverejnenia sumy výnosu jednotky od externých klientov, ktorí nespa-***

▼M3

dajú do žiadneho zo segmentov); segmentový výsledok z pokračujúcich činností sa bude porovnávať s porovnateľným ocenením prevádzkového zisku alebo straty jednotky z pokračujúcich činností, ako aj vzhľadom na zisk alebo stratu jednotky z pokračujúcich činností; výsledok segmentu z ukončených činností sa bude porovnávať so ziskom alebo stratou jednotky z ukončených činností; majetok segmentu bude…

C4 IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia,* revidovaný v roku 2003, sa zmenil nasledovne.

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

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

(b) biologický majetok…;

alebo

(c) práva súvisiace s nerastným bohatstvom…

Tento štandard sa však vzťahuje na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sa používajú na vývoj alebo uchovávanie majetku v súlade s bodmi (b) a (c).

Odsek 55 sa zmenil nasledovne:

55. … Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí. Preto, pokiaľ dôjde k situácii, že sa majetok nebude používať, alebo sa vyradí z aktívneho používania, odpisovanie majetku sa neukončí dovtedy, kým sa úplne neodpíše. Avšak, …

Odsek 73(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(ii) ***majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;***

Odsek 79(c) sa zmenil nasledovne:

(c) účtovná hodnota nehnuteľností, strojov a zariadení vyradených z aktívneho používania, ktoré neboli klasifikované ako držané na predaj v súlade s IFRS 5;

C5 V IAS 17 *Lízingy*, revidovanom v roku 2003, bol pridaný odsek 41A nasledovne:

41A. Majetok v rámci finančného lízingu, ktorý je klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo bol zaradený do skupiny pre vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 sa bude účtovať v súlade s uvedeným IFRS.

C6 IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*sa zmenil nasledovne.

Odsek 12 sa zmenil nasledovne:

12. ***Konsolidované účtovné závierky budú zahŕňať všetky dcérske podniky materského podniku.****

K odseku 12 bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Ak pri akvizícii dcérsky podnik spĺňa kritériá na klasifikáciu ako v držaný na predaj v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, bude sa účtovať v súlade s týmto štandardom.

Odseky 16 – 18 boli zrušené.

Odsek 37 sa zmenil nasledovne:

37. ***V rámci prípravy individuálnych účtovných závierok sa investície do dcérskych podnikov, spoločne kontrolovaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré nie sú klasifikované ako držané na predaj (alebo zahrnuté do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 budú účtovať nasledovne:***

(a) ***v nákladoch,***

alebo

(b) ***v súlade s IAS 39.***

▼M3

Rovnaké účtovanie sa bude uplatňovať na každú kategóriu investícií. Investície do dcérskych podnikov, spoločne kontrolované podniky a pridružené podniky, ktoré sú klasifikované ako držané na predaj (alebo boli zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 sa bude účtovať v súlade s uvedeným IFRS.

Odsek 39 sa zmenil nasledovne:

39. ***Investície do spoločne kontrolovaných podnikov a pridružených podnikov, ktoré sa účtujú v súlade s IAS 39 v konsolidovaných účtovných závierkach sa budú v individuálnej samostatnej závierke investora účtovať rovnako.***

Odsek 40(a) a (b) bol zrušený.

C7 IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* sa zmenil nasledovne.

Odsek 13 sa zmenil nasledovne:

13. ***Investícia do pridruženého podniku sa bude účtovať pomocou metódy vlastného imania s výnimkou situácie, keď:***

(a) ***je investícia klasifikovaná ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;***

(b) **…**

Odsek 14 sa zmenil nasledovne:

14. ***Investície uvedené v odseku 13(a) sa budú účtovať v súlade s IFRS 5.***

Odsek 15 sa zmenil tak, že po vymazaní odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinácie* v rámci IFRS 3 *Podnikové kombinácie* bude jeho znenie nasledovné:

15. Ak investícia do pridruženého podniku predtým klasifikovaná ako držaná na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou metódy vlastného imania od dátumu, kedy bola klasifikovaná ako držaná na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držanej na predaj sa príslušne upravia.

Odsek 16 bol zrušený.

Odsek 38 sa zmenil nasledovne:

38. ***… zverejnené. Podiel investora na každej z ukončených činností takéhoto pridruženého podniku sa taktiež bude zverejňovať samostatne.***

C8 IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* sa zmenil nasledovne.

Odsek 2(a) sa zmenil nasledovne:

(a) ***podiel je klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti;***

Odsek 42 sa zmenil nasledovne:

42. ***Podiely v spoločne kontrolovaných podnikoch, ktoré sa klasifikujú ako držané na predaj v súlade s IFRS 5 sa budú účtovať v súlade s uvedeným IFRS.***

Odsek 43 sa zmenil tak, že po vymazaní odkazu na IAS 22 *Podnikové kombinácie* v rámci IFRS 3 *Podnikové kombinácie* bude jeho znenie nasledovné:

43. Ak podiel v spoločne kontrolovanom podniku predtým klasifikovaný ako držaný na predaj viac nespĺňa takéto klasifikačné kritérium, bude sa účtovať pomocou pomernej konsolidácie metódy vlastného imania od dátumu, kedy bol klasifikovaný ako držaný na predaj. Účtovné závierky za obdobia od doby klasifikácie ako držaný na predaj sa príslušne upravia.

Odsek 44 bol zrušený.

C9 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998) sa zmenil nasledovne.

Odsek 1 sa zmenil nasledovne:

1. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

(a) **…**

(f) ***… (pozri IAS 40Investície v nehnuteľnostiach);***

(g) ***… (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo);***

a

(h) ***dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.***

▼M3

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku držaného na predaj (alebo zahrnutého do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

V odseku 5 sa definícia jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky zmenila nasledovne:

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

K poslednej vete odseku 9(f) bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku drženého na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti IAS 36 a účtuje sa v súlade s IFRS 5.

C10 IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2004) sa zmenil nasledovne.

Všetky odkazy na „výslednú predajnú cenu" sa zmenili na odkazy na „reálnu hodnotu bez nákladov na predaj".

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

   (a) **…**

   (i) ***dlhodobý majetok (alebo skupina na vyradenie) klasifikovaný ako držaný na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.***

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku držaného na predaj (alebo zahrnutého do skupiny pre vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

V odseku 6 sa definícia jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky zmenila nasledovne:

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktoré sú do veľkej miery nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

K poslednej vete odseku 12(f) bola pridaná poznámka pod čiarou nasledovne:

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku drženého na predaj (alebo sa zaradí do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5.

C11 V IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa odsek 9 zmenil nasledovne:

9. Tento štandard platí pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia spĺňa definičnú podmienku ukončenej činnosti, v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa môžu vyžadovať dodatočné zverejnenia.

C12 IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998) (*) sa zmenil nasledovne.

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

2. …Tento štandard napríklad neplatí pre:

   (a) …

   (e) …;

   (f) … a oceňovanie);

(*) V súlade so zmenou prostredníctvom IAS 16 v roku 2003.

▼M3

a

(g) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

Odsek 79 sa zmenil nasledovne:

79. ***… Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí.***

Odsek 106 sa zmenil nasledovne:

106. Amortizácia nehmotného majetku sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako držaný na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5.

Odsek 107(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(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;

C13 IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) sa zmenil nasledovne.

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

3. … Tento štandard napríklad neplatí pre:

(a) …

(h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

Odsek 97 sa zmenil nasledovne:

97. ***… Amortizácia sa ukončí ku skoršiemu dňu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukončí.***.

Odsek 117 sa zmenil nasledovne:

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako držaný na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5.

Odsek 118(e)(ii) sa zmenil nasledovne:

(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;

C14 IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach* revidovaný v roku 2003 sa zmenil nasledovne.

Odsek 9(a) sa zmenil nasledovne:

(a) nehnuteľnosť, ktorá je určená na predaj v rámci bežného podnikania…

Odsek 56 sa zmenil nasledovne:

56. ***Po prvotnom vykázaní jednotka, ktorá si zvolí nákladový model, ocení všetky jeho investície v nehnuteľnostiach v súlade s požiadavkami IAS 16, platnými pre takýto model s výnimkou investícií, ktoré spĺňajú podmienky pre ich klasifikáciu ako držaných 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. Investície v nehnuteľnostiach, ktoré spĺňajú kritériá pre ich klasifikáciu ako držaných na predaj (alebo sú zaradené do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) sa budú oceňovať v súlade s IFRS 5.***

Odsek 76(c) sa zmenil nasledovne:

(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;***

Odsek 79(d)(iii) sa zmenil nasledovne:

▼M3

(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;***

C15 IAS 41 *Poľnohospodárstvo* sa zmenil nasledovne.

Odsek 30 sa zmenil nasledovne:

30. ***Existuje predpoklad, že pre biologický majetok môže byť reálna hodnota spoľahlivo stanovená. Avšak tento predpoklad môže byť vyvrátený len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktorý trhovo určené ceny alebo hodnoty nie sú k dispozícii a pre ktorý je rozhodnuté, že alternatívne odhady reálnej hodnoty sú očividne nespoľahlivé. V takomto prípade by mal byť tento biologický majetok oceňovaný v jeho nákladoch znížených o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, jednotka by ho mala začať oceňovať v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na predaj. Akonáhle dlhodobý biologický majetok splní kritérium pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, predpokladá sa, že jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.***

Odsek 50(c) sa zmenil nasledovne:

(c) ***zvýšenia súvisiace s predajmi a biologickým majetkom klasifikovaným ako majetok držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5;***

C16 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva*sa zmenilo nasledovne.

Odsek 12(b) sa zmenil nasledovne:

(b) odseky 26 – 34B zakazujú spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS.

Odsek 26 sa zmenil nasledovne:

26. Tento IFRS zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS, týkajúcich sa:

(a) …

(b) účtovania hedgingu (odseky 28 – 30);

(c) odhadov (odseky 31 – 34);

a

(d) majetku klasifikovaného ako majetku držaného na predaj a ukončených činností.

Odsek 34A bol vložený nasledovne:

34A. IFRS 5 vyžaduje, aby sa uplatňoval postupne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj, a na aktivity, ktoré spĺňajú kritériá na ich klasifikovanie ako ukončených činností po dátume účinnosti tohto IFRS. IFRS 5 jednotke umožňuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj a na aktivity, spĺňajúce podmienky ich klasifikácie ako ukončených činností kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto IFRS za predpokladu, že k získaniu hodnotení a iných informácií, potrebných na uplatňovanie tohto IFRS došlo v čase, kedy súčasne došlo ku splneniu uvedených klasifikačných kritérií.

Odsek 34B bol vložený nasledovne:

34B. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS pred 1. januárom 2005 bude uplatňovať prechodné ustanovenia IFRS 5. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS k alebo po 1. januári 2005 bude uplatňovať IFRS 5 spätne.

C17 IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zmenil nasledovne

Odsek 36 sa zmenil nasledovne:

36. **Nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia alokuje náklady na podnikovú kombináciu prostredníctvom vykázania identifikovateľného majetku, záväzkov a podmienených záväzkov nadobúdaného, ktoré spĺňajú kritériá vykazovania uvedené v odseku 37 v ich reálnych hodnotách k tomuto dátumu s výnimkou dlhodobého majetku drženého na predaj (alebo skupiny na vyradenie) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, ktorý sa budevykazovať v reálnej hodnote bez nákladov na predaj. Akýkoľvek rozdiel…**

▼**M3**

Odsek 75(b) a (d) sa zmenil nasledovne:

(b) dodatočný goodwill vykázaný počas daného obdobia s výnimkou goodwillu obsiahnutého v skupine na vyradenie, ktorá k dátumu akvizície spĺňa kritériá pre jej klasifikáciu ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5;

(d) goodwill zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj v súlade s IFRS 5 a goodwill, ktorého vykazovanie sa počas daného obdobia ukončilo bez toho, aby bol predtým zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držanej na predaj;

C18 V rámci Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva, vrátane IAS a interpretácií, použiteľných k 31. marcu 2004, sa odkazy na „ukončované činnosti" zmenili na odkazy na „ukončené činnosti".

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 36

Zníženie hodnoty majetku

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-5
Definície	6
Identifikovanie majetku, ktorého hodnota by sa mohla znížiť	7-17
Oceňovanie získateľnej sumy	18-57
Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	24
Reálna hodnota bez nákladov na predaj	25-29
Použiteľná hodnota	30-57
Základ pre odhad budúcich peňažných tokov	33-38
Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov	39-53
Budúce peňažné toky v cudzej mene	54
Diskontná sadzba	55-57
Vykazovanie a oceňovanie straty zo zníženia hodnoty	58-64
Jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky a goodwill	65-108
Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí	66-73
Spätne získateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	74-103
Goodwill	80-99
Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky	80-87
Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom	88-90
Menšinové podiely	91-95
Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty	96-99
Majetok spoločnosti	100-103
Strata zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	104-108
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty	109-125
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku	117-121
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	122-123
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu	124-125
Zverejňovanie	126-137
Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti	134-137
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	138-140
Zrušenie platnosti IAS 36 (vydaný v roku 1998)	141

▼M3

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 36 (1998) *Zníženie hodnoty majetku* a mal by sa uplatňovať:

(a) pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.

(b) na všetok iný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré jednotka používa, aby zabezpečila, že účtovná hodnota jeho majetku nie je vyššia ako je jeho spätne získateľná suma. Majetok má vtedy vyššiu účtovnú hodnotu ako je spätne získateľná suma, ak jeho účtovná hodnota prevyšuje spätne získateľnú sumu z používania alebo predaja majetku. Ak ide o takýto prípad, majetok je definovaný ako majetok so zníženou hodnotou a štandard vyžaduje, aby jednotka vykazovala stratu zo zníženia hodnoty. Tento štandard taktiež uvádza, kedy by jednotka mala zrušiť stratu zo zníženia hodnoty a predpisuje povinné zverejnenia.

ROZSAH

2. ***Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

   (a) ***zásob(pozri IAS 2 Zásoby);***

   (b) ***majetku, vznikajúceho na základe zákazkovej výroby (pozri IAS 11 Zákazková výroba);***

   (c) ***odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12 Dane z príjmov);***

   (d) ***majetku vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 Zamestnanecké požitky);***

   (e) ***finančného majetku, ktorý spadá do pôsobnosti ustanovení IAS 39 Finančné nástroje:Vykazovanie a oceňovanie;***

   (f) ***investícií v nehnuteľnostiach ocenených reálnou hodnotou (pozri IAS 40 Investície v nehnuteľnostiach)***

   (g) ***biologického majetku súvisiaceho s poľnohospodárskou činnosťou, ktorý je oceňovaný reálnou hodnotou zníženou o odhadované náklady na predaj (pozri IAS 41 Poľnohospodárstvo);***

   (h) ***odložených akvizičných nákladov a nehmotného majetku, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv a v rozsahu IFRS 4 Poistné zmluvy;***

   a

   (i) ***dlhodobého majetku (alebo skupín pre vyradenie) klasifikovaného ako držaného na predaj v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti.***

3. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby vznikajúce v dôsledku zákazkovej výroby, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúceho na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo majetku v držbe na predaj (alebo zahrnutého do skupiny pre vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako v držbe na predaj), nakoľko existujúce štandardy, ktoré sa uplatňujú na takýto majetok obsahujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie takéhoto majetku.

4. Tento štandard sa uplatňuje na finančný majetok klasifikovaný ako:

   (a) dcérske spoločnosti v súlade s definíciou v IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*;

   (b) pridružené podniky v súlade s definíciou v IAS 28 *Investície do pridružených podnikov*;

   a

   (c) spoločné podnikanie v súlade s definíciou v IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní.*

   Pokiaľ ide o zníženie hodnoty iného finančného majetku, podrobné informácie sú uvedené v rámci IAS 39.

5. Tento štandard sa neuplatňuje na finančný majetok spadajúci do pôsobnosti IAS 39, na investície do nehnuteľností ocenené reálnou hodnotou v súlade s IAS 40 a ani na biologický majetok ocenený reálnou hodnotou po odpočítaní odhadovaných nákladov na predaj v súlade s

▼M3

IAS 41. Tento štandard sa však uplatňuje na majetok vedený v precenenej hodnote (t. j. reálnej hodnote) v súlade s inými štandardmi – ide napríklad o model precenenia uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného mohla znížiť, závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

(a) ak je reálna hodnota majetku jeho trhovou hodnotou, jediným rozdielom medzi reálnou hodnotou majetku a jeho reálnou hodnotou po odpočítaní predajnej ceny sú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku:

(i) ak sú náklady vyradenia zanedbateľné, spätne získateľná suma preceneného majetku je nevyhnutne blízka, alebo vyššia než jeho precenená suma (t. j. reálna hodnota). V takomto prípade je po uplatnení požiadaviek na precenenie nepravdepodobné, že u preceneného majetku sa zníži hodnota a spätne získateľná suma sa nemusí odhadovať.

(ii) ak nie sú náklady vyradenia zanedbateľné, reálna hodnota po odpočítaní nákladov na predaj preceneného majetku je nevyhnutne nižšia ako jeho reálna hodnota. Preto sa hodnota preceneného majetku zníži, ak je jeho používaná hodnota nižšia, než je jeho precenená suma (t.j. reálna hodnota). V takomto prípade jednotka po uplatnení požiadaviek na precenenie použije tento štandard na stanovenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

(b) ak reálna hodnota majetku vychádza z iného základu, než je jeho trhová hodnota, jeho precenená suma (t.j. reálna hodnota) by mohla byť vyššia alebo nižšia ako je jeho spätne získateľná suma. Preto po uplatnení požiadaviek na precenenie jednotka použije tento štandard na určenie, či by mohla byť znížená hodnota majetku.

DEFINÍCIE

6. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:***

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

(a) ***položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;***

(b) ***v akomkoľvek čase je možné nájsť ochotných kupujúcich a predávajúcich;***

a

(c) ***ceny sú prístupné verejnosti.***

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoločností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatočný počet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní všetkých akumulovaných odpisov (amortizácie) a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia identifikovateľná skupina majetku generujúca príjem peňažných prostriedkov, ktorý je do veľkej miery nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku.

Majetok spoločnosti je majetok, iný ako goodwill, ktorý prispieva k budúcim peňažným tokom obidvoch aj preverovanej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky aj ostatných jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Náklady vyradenia sú dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

▼M3

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku, alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu v účtovných závierkach, po odpočítaní zostatkovej hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej sumy majetku počas jeho doby použiteľnosti. (*)

Reálna hodnota bez nákladov na predaj je suma, ktorú možno získať z predaja jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov vyradenia.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Spätne získateľná suma majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky je suma vyššia spomedzi jeho reálnej hodnoty po odpočítaní nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty.

Doba použiteľnosti je buď:

(a) ***časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že jednotka bude majetok používať;***

alebo

(b) ***počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.***

Použiteľná hodnota je aktuálna hodnota budúcich peňažných tokov, ktorých odvodenie sa očakáva od majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky.

IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY SA MOHLA ZNÍŽIŤ

7. Odseky 8 – 17 špecifikujú, kedy by sa mala určiť spätne získateľná suma. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok", avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Zvyšok tohto štandardu má nasledujúcu štruktúru:

   (a) odseky 18 – 57 určujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok", avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

   (b) odseky 58 – 108 ustanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku iného, než goodwill, sú uvedené v rámci odsekov 58 – 64. Odseky 65 – 108 sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty týkajúcich sa jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwillu.

   (c) odseky 109 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky opätovne používajú výraz „majetok", avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.

   (d) odseky 126 – 133 špecifikujú informácie, ktoré sa musia zverejniť o stratách zo zníženia majetku a o zrušení takýchto strát z majetku a jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Odseky 134 – 137 ustanovujú dodatočné požiadavky na zverejnenie informácií o jednotkách vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktorým za účelom testovania zníženia hodnoty bol priradený goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

8. Majetok má zníženú hodnotu v prípade, ak jeho účtovná hodnota presiahne jeho spätne získateľnú sumu. Odseky 12 – 14 opisujú niektoré náznaky, kedy by sa strata zo zníženia hodnoty mohla vyskytnúť. Ak niektorý z týchto náznakov existuje, od jednotky sa vyžaduje, aby uskutočnila formálny odhad spätne získateľnej sumy. S výnimkou ustanovení odseku 10 tento štandard od jednotky nevyžaduje formálny odhad spätne získateľnej sumy, ak neexistuje žiadny náznak straty zo zníženia hodnoty.

(*) V prípade nehmotného majetku sa namiesto „odpisovania" všeobecne používa výraz „amortizácia". Obidva výrazy majú rovnaký význam.

▼M3

9. ***Jednotka by mala zhodnotiť ku každému súvahovému dňu, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku.***

10. ***Bez ohľadu na existenciu náznaku zníženia hodnoty jednotka taktiež musí:***

(a) ***vykonať test zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo nehnuteľného majetku, ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a to ročne – porovnaním jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou. Takýto test na zníženie hodnoty sa môže vykonávať kedykoľvek počas ročného obdobia za predpokladu, že sa vykonáva každoročne v ten istý čas. Rozličný nehmotný majetok možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak však počas aktuálneho ročného obdobia došlo k prvotnému vykázaniu takéhoto nehmotného majetku, test zníženia hodnoty takéhoto nehmotného majetku sa musí uskutočniť pred koncom aktuálneho ročného obdobia.***

(b) ***vykonať ročný test zníženia hodnoty goodwillu, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, v súlade s odsekmi 80 – 99.***

11. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce ekonomické úžitky na náhradu jeho účtovnej hodnoty je väčšinou predmetom vysokej neistoty až do chvíle, kým nie je majetok k dispozícii na používanie. Z tohto dôvodu tento štandard vyžaduje od jednotky minimálne raz ročne testovať zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie.

12. ***Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mala jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

Externé zdroje informácií

(a) ***počas daného obdobia sa trhová hodnota majetku znížila podstatne viac, než by sa očakávalo v dôsledku plynutia času alebo bežného používania.***

(b) ***počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym vplyvom na jednotku, alebo sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka pôsobí, alebo na trhu, na ktorý majetok patrí.***

(c) ***trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií sa počas daného obdobia zvýšili, a tieto zvýšenia majú pravdepodobne vplyv na diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku a znížia významne spätne získateľnú sumu majetku.***

(d) ***účtovná hodnota majetku v zostatkovej hodnote vykazujúcej jednotky je vyššia ako jej trhová kapitalizácia.***

Interné zdroje informácií

(e) ***k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení majetku.***

(f) ***počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako 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 predtým očakávaným dátumom a opätovné zhodnotenie obdobia použiteľnosti majetku ako určitého obdobia (nie ako neurčitého obdobia).*** (*)

(g) ***k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude horšia, ako sa očakávalo.***

13. Zoznam v odseku 12 nie je vyčerpávajúci. Jednotka môže identifikovať iné náznaky o tom, že môže dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku — v takomto prípade sa od jednotky vyžaduje stanovenie spätne získateľnej sumy majetku, alebo — v prípade goodwillu — vykonanie testu na zníženie hodnoty v súlade s odsekmi 80 – 99.

(*) Akonáhle majetok splní kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku v držbe na predaj (alebo sa zaradí do skupiny pre vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako v držbe na predaj), vyradí sa spod pôsobnosti tohto štandardu a účtuje sa v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

▼M3

14. Dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, zahŕňajú existenciu:

(a) peňažných tokov na nadobudnutie majetku, alebo následnú potrebu peňažných prostriedkov na jeho prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako bol pôvodný rozpočet;

(b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku či straty, plynúcich z majetku, ktoré sú podstatne horšie ako ich rozpočet;

(c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty, plynúcich z majetku;

alebo

(d) prevádzkových strát alebo čistého odlivu peňažných prostriedkov na majetok, ak sú údaje bežného obdobia zoskupené s rozpočtovanými údajmi pre budúcnosť.

15. V súlade s ustanoveniami odseku 10 vyžaduje tento štandard minimálne ročne vykonať test na zhodnotenie zníženia hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti (alebo majetku, ktorý ešte nie je k dispozícii na používanie) a goodwillu. Okrem situácií, v ktorých sa uplatňujú ustanovenia odseku 10, sa koncept dôležitosti uplatňuje aj pri identifikácii, či je potrebné odhadnúť spätne získateľnú sumu majetku. Ak napríklad predchádzajúci výpočet ukazuje, že spätne získateľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, jednotka nemusí znovu odhadnúť spätne získateľnú sumu, ak sa nevyskytli žiadne prípady, ktoré by eliminovali tento rozdiel. Podobne, predchádzajúca analýza môže ukázať, že spätne získateľná suma majetku nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v odseku 12.

16. Ilustrácia k odseku 15 – ak sa trhové úrokové sadzby alebo iné trhové sadzby návratnosti investícií počas daného obdobia zvýšili, jednotka nemusí uskutočniť formálny odhad spätne získateľnej sumy majetku v nasledujúcich prípadoch:

(a) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, nebude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb. Napríklad zvýšenia krátkodobých úrokových sadzieb nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu, použitú pre majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti.

(b) ak diskontná sadzba, použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, bude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb, avšak predchádzajúca analýza citlivosti spätne získateľnej sumy ukazuje, že:

(i) je nepravdepodobné, že dôjde k významnému zníženiu získateľnej sumy, nakoľko budúce peňažné toky sa taktiež pravdepodobne zvýšia (napríklad v niektorých prípadoch môže jednotka preukázať, že upravuje svoje výnosy z hľadiska kompenzácie akéhokoľvek zvýšenia trhových úrokových sadzieb);

alebo

(ii) zníženie spätne získateľnej sumy nebude pravdepodobne viesť k významnej strate zo zníženia hodnoty.

17. Ak existuje náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, môže ísť o situáciu, kedy bude treba prehodnotiť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo zostatkovú hodnotu majetku a upraviť ju podľa štandardu, ktorý platí pre daný majetok dokonca aj vtedy, ak nebola vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

OCEŇOVANIE ZÍSKATEĽNEJ SUMY

18. Tento štandard definuje získateľnú sumu ako sumu, ktorá je vyššia spomedzi reálnej hodnoty majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky po odpočítaní nákladov na predaj a ich použiteľnej hodnoty. Odseky 19 – 57 stanovujú požiadavky na oceňovanie spätne získateľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok", avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

19. Nie je vždy nevyhnutné určiť obidve sumy, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj a jeho použiteľnú hodnotu. Ak napríklad jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu majetku, hodnota majetku sa neznížila a nie je nevyhnutné odhadovať druhú sumu.

▼M3

20. Taktiež je niekedy možné stanoviť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj aj vtedy, keď sa s majetkom neobchoduje na aktívnom trhu. Niekedy však nebude možné určiť reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, pretože neexistuje základ pre spoľahlivý odhad sumy, ktorú by bolo možné získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami. V takomto prípade môže ako spätne získateľnú sumu jednotka použiť použiteľnú hodnotu majetku.

21. Ak neexistuje dôvod na presvedčenie, že použiteľná hodnota majetku významne prevyšuje jeho reálnu hodnotu bez nákladov na predaj, reálnu hodnotu majetku bez nákladov na predaj možno použiť ako jeho spätne získateľnú sumu. Ide o častý prípad v rámci majetku, ktorý je určený na vyradenie. Je tomu tak v dôsledku toho, že použiteľná hodnota majetku, určeného na vyradenie, sa bude skladať hlavne z výsledných výnosov z vyradenia, keďže budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia budú pravdepodobne zanedbateľné.

22. Spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotlivý majetok, s výnimkou majetku, ktorý nevytvára príjem peňažných prostriedkov, ktorý je vo veľkej miere nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Ak ide o takýto prípad, spätne získateľná suma sa stanovuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej majetok patrí (pozri odseky 65 – 103), s výnimkou prípadu, keď:

(a) je reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj vyššia ako jeho účtovná hodnota;

alebo

(b) sa dá odhadnúť, že použiteľná hodnota majetku sa blíži jeho reálnej hodnote bez nákladov na predaj a súčasne reálnu hodnotu bez nákladov na predaj možno stanoviť.

23. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a výpočtové skratky poskytovať primerané priblíženie sa detailným výpočtom, ktoré sú uvedené v tomto štandarde pre určenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnoty.

Oceňovanie spätne získateľnej sumy nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

24. Odsek 10 vyžaduje vykonanie ročného testovania na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania jeho účtovnej hodnoty so spätne získateľnou sumou a to bez ohľadu na skutočnosť, či existuje náznak zníženia hodnoty takéhoto majetku. Aktuálny výpočet spätne získateľnej sumy takéhoto majetku, vykonaný v predošlom období sa môže použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tohto majetku v aktuálnom období za predpokladu, že došlo ku splneniu všetkých nasledujúcich kritérií:

(a) ak nehmotný majetok nevytvára peňažné príjmy z pokračujúceho používania, ktoré je značnej miery závisia od príjmov z iného majetku alebo skupiny majetku a z tohto dôvodu sa podrobuje testu na zníženie hodnoty ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, do ktorej patrí, majetok a záväzky, tvoriace takúto jednotku sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy príliš nezmenili;

(b) výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takéhoto majetku;

a

(c) vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.

Reálna hodnota bez nákladov na predaj

25. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty majetku bez nákladov na predaj je cena v záväznej predajnej dohode v nezávislej transakcii, upravená o zvýšené náklady, ktoré by sa priamo týkali vyradenia majetku.

26. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda, ale s majetkom sa obchoduje na aktívnom trhu, reálnou hodnotou majetku bez nákladov na predaj je trhová cena majetku znížená o náklady na vyradenie. Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálna ponúkaná cena. Ak nie sú aktuálne ponúkané ceny k dispozícii, cena poslednej transakcie môže poskytovať základ, z ktorého sa odhaduje reálna hodnota majetku bez nákladov na

▼M3

predaj za predpokladu, že sa nevyskytujú podstatné zmeny v ekonomických podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému bol odhad uskutočnený.

27. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda alebo aktívny trh s majetkom, reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj je založená na najlepších dostupných informáciách tak, aby vyjadrovala sumu, ktorú by mohla jednotka k dátumu zostavenia súvahy získať z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní nákladov na vyradenie. Pri určovaní tejto sumy jednotka zvažuje výsledok aktuálnych transakcií s podobným majetkom v rámci toho istého priemyselného odvetvia. Reálna hodnota bez nákladov na predaj neodráža nútený predaj, pokiaľ manažment nie je nútený realizovať predaj okamžite.

28. Náklady na vyradenie, iné ako tie, ktoré už boli vykázané ako záväzky, sa pri určení reálnej hodnoty bez nákladov na predaj odpočítajú. Príklady takýchto nákladov zahŕňajú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku, a priame zvýšenie nákladov na uvedenie majetku do podmienok jeho predaja. Požitky zo skončenia zamestnania (definované v IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku však nie sú priamym zvýšením nákladov na vyradenie majetku.

29. Niekedy by vyradenie majetku mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok a k dispozícii pre obidve časti – pre majetok i záväzok – ostane iba jediná reálna hodnota bez nákladov na predaj. Odsek 78 vysvetľuje, ako treba postupovať pri takýchto prípadoch.

Použiteľná hodnota

30. ***Pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku sa na zreteľ berú nasledujúce prvky:***

(a) ***odhad budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva;***

(b) ***očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;***

(c) ***časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou sadzbou;***

(d) ***cena za neistotu obsiahnutú v majetku;***

a

(e) ***iné faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.***

31. Odhadovanie použiteľnej hodnoty majetku zahŕňa nasledujúce kroky:

(a) odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z jeho definitívneho vyradenia;

a

(b) použitie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

32. Prvky uvedené v odseku 30(b), (d) a (e) možno brať na zreteľ buď ako úpravu budúcich peňažných tokov alebo ako úpravu diskontnej sadzby. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t.j. vážený priemer všetkých možných výstupov. V prílohe A je uvedené dodatočné usmernenie o používaní techník súčasnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty majetku.

Základ pre odhad budúcich peňažných tokov

33. ***V rámci oceňovania použiteľnej hodnoty jednotka musí:***

(a) ***založiť plánovanie peňažných tokov na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa má priradiť externým dôkazom.***

(b) ***založiť projekcie peňažných tokov na aktuálnych finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom, avšak musí vyňať všetky odhadnuté budúce peňažné príjmy alebo výdaje, ktorých vznik predpokladá vzhľadom na budúcu reštrukturalizáciu alebo zlepšenie výnosnosti majetku. Plány vychádza-***

▼M3

júce z týchto rozpočtov/predpovedí by mali zahŕňať maximálne obdobie piatich rokov, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť dlhšie obdobie.

(c) ***plánovať peňažné toky na obdobie dlhšie, ako obsahujú posledné rozpočty/predpovede pomocou extrapolácie plánov, založených na rozpočtoch/predpovediach, pri použití stabilnej alebo klesajúcej miery rastu pre nasledujúce roky, s výnimkou prípadov, keď by sa dala obhájiť rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu pre výrobky, priemyselné odvetvia, alebo krajinu či krajiny, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť vyššia miera.***

34. Manažment zhodnotí opodstatnenie predpokladov, z ktorých vychádza aktuálne plánovanie peňažných tokov a to preskúmaním rozdielov medzi minulými plánmi peňažných tokov a aktuálnymi peňažnými tokmi. Manažment zaistí, aby predpoklady, z ktorých vychádzajú aktuálne plány peňažných tokov boli konzistentné s minulými aktuálnymi výstupmi za predpokladu, že vplyvy následných udalostí alebo okolností, ktoré neexistovali počas tvorby aktuálnych peňažných tokov, boli primerané.

35. Detailné, podrobné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobie dlhšie ako päť rokov nie sú všeobecne k dispozícii. Z toho dôvodu, odhady manažmentu o budúcich peňažných tokoch sú založené na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže používať plány peňažných tokov, založené na finančných rozpočtoch/predpovediach za obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto plány sú spoľahlivé, a môže preukázať svoju schopnosť, založenú na minulých skúsenostiach predpovedať peňažné toky presne pre toto dlhšie obdobie.

36. Plány peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou plánov peňažných tokov, založených na finančných rozpočtoch/predpovediach, pri použití miery rastu pre nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca, s výnimkou prípadov, kedy zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o vzorových dobách životnosti výrobku alebo priemyselného odvetvia. Miera rastu je podľa potreby nulová alebo záporná.

37. Ak sú podmienky veľmi priaznivé, konkurenti pravdepodobne vstúpia na trh a obmedzia rast. Preto jednotky budú ťažko prekračovať priemernú historickú mieru rastu počas dlhého obdobia (povedzme dvadsať rokov) u výrobkov, priemyselných odvetví, alebo krajiny či krajín, v ktorých jednotka funguje, alebo pre trh, na ktorom sa majetok používa.

38. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí, jednotka berie do úvahy, či informácie odrážajú primerané a preukázateľné predpoklady a či reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov

39. ***Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:***

(a) ***plány príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;***

(b) ***plány výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku (vrátane výdajov peňažných prostriedkov na prípravu majetku pre používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k majetku na primeranom a konzistentnom základe;***

a

(c) ***čisté peňažné toky, ak existujú, ktoré budú prijaté (alebo platené) pri vyradení majetku na konci jeho doby použiteľnosti.***

40. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odrážajú konzistentné predpoklady o raste cien v dôsledku všeobecnej inflácie. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahŕňa vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).

▼M3

41. Plány peňažných výdajov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

42. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú predtým, ako je pripravený na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré majú podľa očakávania vzniknúť predtým, ako je majetok pripravený pre používanie alebo predaj. Napríklad, toto je prípad rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nie je dokončený.

43. Aby sa predišlo dvojnásobnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:

(a) príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktorý vytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od peňažných príjmov z preverovaného majetku (napríklad, finančný majetok ako sú pohľadávky);

a

(b) výdaje peňažných prostriedkov súvisiace s povinnosťami, ktoré už boli vykázané ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).

44. ***Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:***

(a) ***budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;***

alebo

(b) ***zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.***

45. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:

(a) budúce výdaje peňažných prostriedkov alebo s tým súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov) alebo úžitky, ktoré podľa očakávania vzniknú z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej jednotka ešte nie je zaviazaná;

alebo

(b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.

46. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania jednotky, alebo spôsob, ktorým sa podnikanie vykonáva. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* dáva návod, ktorý by mal objasniť, kedy je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii.

47. Ak sa jednotka stane zaviazanou k reštrukturalizácii, niektorý majetok bude pravdepodobne ovplyvnený touto reštrukturalizáciou. Len čo je jednotka zaviazaná k reštrukturalizácii:

(a) jej odhady budúcich príjmov a výdajov peňažných prostriedkov v súvislosti so stanovením použiteľnej hodnoty odrážajú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (ktoré vychádzajú z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí schválených manažmentom);

a

(b) jej odhady budúcich peňažných výdajov na reštrukturalizáciu sa v súlade s IAS 37 zahŕňajú do rezerv na reštrukturalizáciu.

Príklad 5 uvádza vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet použiteľnej hodnoty.

48. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri ilustratívny príklad 6).

49. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska

▼M3

pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.

50. ***Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať':***

(a) ***príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností;***

alebo

(b) ***príjmy alebo výdaje dane z príjmov.***

51. Odhadované budúce peňažné toky odrážajú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určila diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadnutých budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože diskontná sadzba sa stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa tiež odhadujú na báze pred zdanením.

52. ***Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, by mala byť suma, ktorej získanie jednotka očakáva z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní odhadnutých nákladov na vyradenie.***

53. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré budú prijaté (alebo platené) za vyradenie majetku na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom ako reálna hodnota majetku bez nákladov na predaj s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:

(a) jednotka používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktorého doba použiteľnosti skončila a ktorý fungoval za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude daný majetok používať; a

(b) jednotka tieto ceny upraví o obidva vplyvy – budúce zvýšenie cien v dôsledku všeobecnej inflácie a špecifické budúce zvýšenia (zníženia) cien. Ak však odhady budúcich peňažných tokov z pokračujúceho používania majetku a diskontná sadzba neberú do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, jednotka tento vplyv tiež vylúči z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

Budúce peňažné toky v cudzej mene

54. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne diskontovať s použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná pre danú menu. Jednotka prevedie aktuálnu hodnotu použitím aktuálneho výmenného kurzu ku dňu výpočtu použiteľnej hodnoty.

Diskontná sadzba

55. ***Diskontná sadzba (sadzby) bude sadzba (sadzby) pred zdanením, ktorá odráža aktuálne trhové ohodnotenie:***

(a) ***časovej hodnoty peňazí;***

a

(b) ***rizík, špecifických pre daný majetok, o ktoré neboli odhady budúcich peňažných tokov upravené.***

56. Sadzba, ktorá odráža súčasné trhové ohodnotenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre daný majetok je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorá by vytvárala peňažné toky v sumách, čase a s rizikom ekvivalentným tým, ktoré jednotka očakáva, že získa z majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby v bežných transakciách na trhu s podobným majetkom, alebo z váženého priemeru nákladov na kapitál jednotky obchodovaného na burze, ktorý má jediný majetok (alebo portfólio majetku) podobné preverovanému majetku v zmysle schopnosti poskytovať službu a rizík. Diskontná sadzba použitá na ocenenie použiteľnej hodnoty majetku však neodráža riziká, o ktoré boli upravené odhady budúcich peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.

▼M3

57. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Príloha A obsahuje dodatočné usmernenia o odhade diskontnej sadzby v podobných prípadoch.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

58. Odseky 59 – 64 stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty pre individuálny majetok iný, než goodwill. Informácie o vykazovaní a oceňovaní strát zo zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažnú hotovosť a goodwill sú uvedené v rámci odsekov 65 – 108.

59. ***Účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na jeho spätne získateľnú sumu výlučne v prípade, ak je spätne získateľná suma majetku nižšia, než jeho účtovná hodnota. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.***

60. ***Strata zo zníženia hodnoty sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

61. Strata zo zníženia hodnoty neprecenného majetku sa vykazuje v zisku alebo strate. Strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku sa však vykáže priamo oproti prebytku z precenenia majetku v rozsahu, v ktorom strata zo zníženia hodnoty neprevýši sumu, ktorá je v prebytku z precenenia pre tento istý majetok.

62. ***Ak suma odhadnutá ako strata zo zníženia hodnoty je vyššia než účtovná hodnota majetku, s ktorým súvisí, jednotka by mala vykázať záväzok výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje v inom štandarde.***

63. ***Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty by sa odpisový náklad (náklad amortizácie) pre daný majetok mal v budúcich obdobiach upraviť, aby sa alokovala preverovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.***

64. Ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určia podľa IAS 12 *Dane z príjmov* porovnaním revidovanej účtovnej hodnoty majetku s jeho daňovým základom (pozri ilustratívny príklad 3).

JEDNOTKY VYTVÁRAJÚCE PEŇAŽNÉ PROSTRIEDKY A GOODWILL

65. Odseky 66 – 108 stanovujú požiadavky na identifikovanie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorej majetok patrí, na stanovenie účtovnej hodnoty a na vykázanie straty zo zníženia hodnoty pre jednotky, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí

66. ***Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, spätne získateľná suma by sa mala odhadnúť pre jednotlivý majetok. Ak nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu pre jednotlivý majetok, jednotka by mala stanoviť spätne získateľnú sumu pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej majetok patrí (jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky).***

67. Spätne získateľná suma jednotlivého majetku sa nedá určiť, ak:

(a) sa použiteľná hodnota majetku nedá odhadnúť tak, aby sa blížila k hodnote jeho reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad, keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť, lebo sú zanedbateľné);

a

(b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov ostatného majetku.

V takých prípadoch, použiteľná hodnota a v dôsledku toho, spätne získateľná suma, sa môže určiť len pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

▼M3

Príklad

Ťažobná jednotka vlastní za účelom podpory vlastných ťažobných činností súkromnú železnicu. Súkromná železnica by sa mohla predať iba za cenu šrotu a súkromná železnica nevytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku bane.

Nie je možné odhadnúť spätne získateľnú sumu súkromnej železnice, pretože použiteľná hodnota súkromnej železnice sa nedá stanoviť a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto podnik odhaduje spätne získateľnú sumu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. baňu ako celok.

68. Podľa ustanovení odseku 6 jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky je najmenšia skupina majetku, ktorá zahŕňa majetok a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku. Identifikácia jednotky majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky vyžaduje posudzovanie. Ak sa spätne získateľná suma nedá pre jednotlivý majetok určiť, jednotka identifikuje najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára vo veľkej miere nezávislé príjmy peňažných prostriedkov.

Príklad

Autobusová jednotka poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Majetok priradený každej trase sa dá identifikovať osobitne. Jedna z trás funguje s významnou stratou.

Pretože jednotka nemá možnosť skrátenia ktorejkoľvek z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupín majetku, sú príjmy peňažných prostriedkov vytvorené piatimi trasami spoločne. Jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky pre každú trasu je autobusová jednotka ako celok.

69. Peňažné príjmy sú príjmy peňažnej hotovosti a hotovostných ekvivalentov, ktoré jednotka obdržala od externých strán. Pri identifikovaní, či príjmy peňažných prostriedkov z majetku (alebo skupín majetku) sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku (alebo skupín majetku), jednotka berie do úvahy rôzne faktory, vrátane toho, ako manažment monitoruje podnikové činnosti (podľa výrobných liniek, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov, alebo regionálnych oblastí, alebo iným spôsobom) alebo ako manažment prijíma rozhodnutia o pokračovaní alebo vyraďovaní majetku jednotky a aktivít. Ilustratívny príklad 1 uvádza príklady identifikácie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

70. ***Ak existuje aktívny trh pre výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, tento majetok alebo skupina majetku by sa mali identifikovať ako jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aj keď sa niektoré alebo všetky z výstupov používajú interne. Ak na peňažné príjmy vytvorené akýmkoľvek majetkom alebo jednotkou tvoriacou peňažné prostriedky majú vplyv interné transferové ceny, jednotka využije najvernejší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré možno dosiahnuť v rámci nezávislej transakcie, a to pri odhade:***

(a) ***budúcich peňažných príjmov použitých na stanovenie použiteľnej ceny majetku alebo jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky;***

a

(b) ***budúcich peňažných výdajov použitých na stanovenie použiteľnej hodnoty všetkého ostatného majetku alebo jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ovplyvnených internými transferovými cenami.***

71. Dokonca aj keď časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrába majetok alebo skupina majetku, sa používa ostatnými súčasťami jednotky (napríklad, výrobky v strednej fáze výrobného procesu), tento majetok alebo skupina majetku formuje osobitnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak by jednotka mohla predať tieto výstupy na aktívnom trhu. Preto daný majetok alebo skupina majetku by mohla vytvárať

▼M3

príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku alebo skupiny majetku. Pri použití informácií vychádzajúcich z finančných rozpočtov/predpovedí a týkajúcich sa takejto jednotky tvoriacej peňažné prostriedky, akéhokoľvek iného majetku alebo jednotky tvoriacej peňažné prostriedky a ovplyvnených vnútornými transferovými cenami jednotka upraví takéto informácie v prípade, ak vnútorné transferové ceny neodrážajú najlepší odhad manažmentu, týkajúci sa budúcich cien, ktoré by bolo možné dosiahnuť v rámci nezávislých transakcií.

72. ***Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala identifikovať konzistentne v rámci jednotlivých období pre ten istý majetok alebo typy majetku, s výnimkou prípadu, ak je prípadná zmena v identifikácii opodstatnená.***

73. Ak jednotka určí, že majetok patrí do inej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako v predchádzajúcich obdobiach, alebo že typy majetku, zoskupené pre jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zmenili, odsek 130 požaduje určité zverejnenia o jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak je strata zo zníženia hodnoty vykázaná alebo je zrušená pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Spätne získateľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

74. Spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Pre účely určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky sa akýkoľvek odkaz v odsekoch 19 – 57 na „majetok" berie ako odkaz na „jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky".

75. ***Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky by sa mala určiť konzistentne so spôsobom, ktorým sa určila spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.***

76. Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky:

(a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba toho majetku, ktorý sa môže priradiť priamo, alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktorý bude vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov, použité pri stanovení použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky;

a

(b) nezahŕňa účtovnú hodnotu akéhokoľvek vykázaného záväzku, s výnimkou prípadu, keď sa spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Je tomu tak preto, lebo reálna hodnota bez nákladov na predaj a použiteľná hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa stanovujú bez zohľadnenia peňažných tokov súvisiacich s majetkom, ktorý nie je súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a so záväzkami, ktoré neboli vykázané (pozri odseky 28 a 43).

77. Ak sa majetok zoskupuje za účelom zhodnotenia návratnosti, do jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je dôležité zahrnúť všetok majetok, ktorý vytvára (alebo sa používa na tvorbu) relevantný tok príjmov peňažných prostriedkov. V opačnom prípade by sa jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch, hoci určitý majetok prispieva k odhadovaným budúcim peňažným tokom jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá sa pričleniť k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na primeranom a konzistentnom základe. Toto by mohol byť prípad goodwillu alebo majetku spoločnosti, akým je majetok ústredia. Odseky 80 – 103 vysvetľujú, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, z hľadiska zníženia hodnoty.

78. Je možné, že bude potrebné brať do úvahy niektoré vykázané záväzky za účelom určenia spätne získateľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, ak by vyradenie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vyžadovalo od kupujúceho prevziať aj záväzok. V tomto prípade je reálna hodnota bez nákladov na predaj (alebo odhadnuté peňažné toky z definitívneho vyradenia) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, odhadovanou predajnou cenou pre majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a záväzky spolu, znížené o náklady na vyradenie. S cieľom uskutočniť účelné porovnanie medzi účtovnou hodnotou

▼M3

jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a jej spätne získateľnou sumou, sa účtovná hodnota záväzku odpočíta pri určovaní použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

Príklad

Jednotka prevádzkuje baňu v krajine, kde sa zo zákona vyžaduje, že vlastník musí obnoviť lokalitu po ukončení jeho banskej činnosti. Náklady na obnovu zahŕňajú premiestnenie nadložia, ktoré sa musí odstrániť predtým, ako banská činnosť začne. Rezerva na náklady premiestnenia nadložia sa vykáže okamžite po odstránení nadložia. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť nákladov na baňu a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady obnovy je 500 CU (*), čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na obnovu.

Jednotka testuje baňu na zníženie hodnoty. Z hľadiska bane je jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, baňa ako celok. Jednotka obdržala rôzne ponuky na nákup bane za cenu približne 800 CU. Uvedená cena odráža fakt, že kupujúci prevezme záväzok na obnovu nadložia. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Použiteľná hodnota bane je približne 1 200 CU bez nákladov na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000 CU.

Reálna hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky bez nákladov na predaj je 800 CU. Uvedená suma zohľadňuje náklady na obnovu, ktoré už boli prevedené do rezerv. Ako dôsledok sa použiteľná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky určí po zvážení nákladov na obnovu a odhaduje sa na 700 CU (1 200 CU mínus 500 CU). Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je 500 CU, čo je účtovná hodnota bane (1 000 CU) mínus účtovná hodnota rezervy na náklady na obnovu (500 CU). Na základe vyššie uvedeného je zjavné, že spätne získateľná suma jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky prevyšuje jej účtovnú hodnotu.

79. Z praktických dôvodov sa spätne získateľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, niekedy určuje po zvážení majetku, ktorý nie je súčasťou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (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 jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, zvyšuje o účtovnú hodnotu tohto majetku a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

Goodwill

Alokácia goodwillu k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky

80. ***Pre účely testovania zníženia hodnoty sa goodwill, získaný v rámci podnikovej kombinácie od dátumu nadobudnutia priradí ku všetkým jednotkám vytvárajúcim peňažné prostriedky nadobúdateľa, alebo skupinám takýchto jednotiek, od ktorých sa očakáva úžitok plynúci zo synergie kombinácie a to bez ohľadu na skutočnosť, či došlo k priradeniu iného majetku alebo záväzkov nadobúdaného k takýmto jednotkám alebo skupinám jednotiek. Každá jednotka alebo skupina jednotiek, ku ktorým sa priradil goodwill uvedeným spôsobom:***

(a) ***predstavuje najnižšiu úroveň jednotky, na ktorej sa monitoruje goodwill vzhľadom na vnútorné účely manažmentu;***

a

(b) ***nebude väčšia, než segment vychádzajúci z primárneho alebo sekundárneho formátu vykazovania jednotky, stanoveného v súlade s IAS 14 Segmentové výkazníctvo.***

81. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s očakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od iného majetku alebo skupín majetku a často prispieva k peňažným tokom viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky. Goodwill niekedy nemožno alokovať na neľubovoľnom základe na jednotlivé jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ale len na skupiny takýchto jednotiek. Výsledkom je skutočnosť, kedy najnižšia úroveň v rámci jednotky, na ktorej sa za vnútorným účelom manažmentu monitoruje goodwill, niekedy zahŕňa mnoho jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, s ktorými goodwill súvisí, avšak na ktoré goodwill nemožno alokovať. Odkazy v rámci odsekov 83 - 99 na jednotky

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU).

▼M3

vytvárajúce peňažné prostriedky a na ktoré sa alokuje goodwill by sa mali vnímať aj ako odkazy na skupiny takýchto jednotiek, na ktoré sa alokuje goodwill.

82. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odseku 80 vyúsťuje do realizácie testovania na zníženie hodnoty goodwillu na úrovni, ktorá odráža spôsob, akým jednotka riadi svoje činnosti a s ktorou goodwill prirodzene súvisí. Preto vývoj dodatočných systémov vykazovania nie je obvykle potrebný.

83. Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa za účelom testovania na zníženie hodnoty alokuje goodwill sa nesmie zhodovať s úrovňou, na ktorej dochádza k alokácii goodwillu v súlade s IAS 21 *Účinky zmien v kurzoch cudzích mien* z hľadiska ocenenia kurzových ziskov a strát. Ak napríklad jednotka musí v súlade s IAS 21 za účelom ocenenia kurzových ziskov a strát alokovať goodwill na relatívne nízke úrovne, od jednotky sa nevyžaduje testovať goodwill z hľadiska zníženia hodnoty dovtedy, pokiaľ jednotka nevykonáva monitorovanie goodwillu na tejto úrovni za účelom vnútorného manažmentu.

84. ***Ak prvotnú alokáciu goodwillu získaného v rámci podnikovej kombinácie nemožno vykonať pred ukončením ročného obdobia, v ktorom k takejto kombinácii dôjde, takúto alokáciu treba vykonať pred koncom prvého ročného obdobia počínajúceho po dátume nadobudnutia.***

85. Ak sa v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* prvotné účtovanie podnikovej kombinácie dá stanoviť len predbežne ku koncu obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo, nadobúdateľ:

(a) účtuje kombináciu s použitím uvedených predbežných hodnôt;

a

(b) vykáže všetky úpravy uvedených predbežných hodnôt ako výsledok ukončenia prvotného účtovania do dvanástich mesiacov od dátumu nadobudnutia.

Za takýchto okolností taktiež nemusí byť možné ukončiť prvotnú alokáciu goodwillu, získaného v rámci kombinácie, pred koncom ročného obdobia, v ktorom ku kombinácii došlo. Ak ide o takýto prípad, jednotka zverejní informácie požadované odsekom 133.

86. ***Ak došlo k priradeniu goodwillu na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a jednotka končí s činnosťou v rámci takejto jednotky, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa:***

(a) ***pri určovaní zisku alebo straty z likvidácie zahrnie do účtovnej hodnoty takejto činnosti;***

a

(b) ***ocení na základe relatívnych hodnôt ukončenej činnosti a časti ponechanej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s výnimkou situácie, kedy jednotka môže preukázať, že iná metóda lepšie odráža goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou.***

Príklad

Jednotka za 100 CU predá činnosť, ktorá bola súčasťou jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a na ktorú bol goodwill alokovaný. Goodwill alokovaný na jednotku nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku (s výnimkou ľubovoľného prístupu). Spätne získateľná suma časti jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ktorú si jednotka ponechala, je 300 CU.

Nakoľko goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky nemožno neľubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň uvedeného majetku, goodwill súvisiaci s ukončenou činnosťou sa oceňuje na základe relatívnych hodnôt ukončených činností a časti jednotky, ktorú si jednotka ponechala. Preto sa 25 percent goodwillu alokovaného na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky zahŕňa do účtovnej hodnoty činnosti, ktorú jednotka predala.

87. ***Ak jednotka vykoná reorganizáciu štruktúry vykazovania spôsobom, ktorý mení zloženie jednej alebo viacerých jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a na ktoré bol goodwill alokovaný, goodwill sa prealokuje na ovplyvnené jednotky. Takáto prealokácia sa vykoná s použitím prístupu relatívnej hodnoty, ktorý je podobný prístupu v prípade, ak jednotka ukončuje činnosť v rámci jednotky vytvára-***

▼M3

júcej peňažné prostriedky s výnimkou prípadu, ak jednotka môže preukázať inú metódy, ktorá lepšie odráža goodwill súvisiaci s reorganizovanými jednotkami.

Príklad

Goodwill bol predtým alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky A. Goodwill alokovaný na jednotku A nemožno identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň jednotky A (s výnimkou ľubovoľného prístupu). A sa má rozdeliť a integrovať do troch iných jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, B, C a D.

Nakoľko goodwill nemožno neľubovoľne identifikovať alebo spájať so skupinou majetku na úrovni nižšej, než je úroveň A, goodwill sa prealokuje na jednotky B, C a D na základe relatívnych hodnôt troch častí A predtým, než dôjde k integrácii týchto častí s B, C a D.

Testovanie zníženia hodnoty jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky s goodwillom

88. ***Ak v súlade s odsekom 81 goodwill súvisí s jednotkou vytvárajúcou peňažné prostriedky, avšak na takúto jednotku nebol alokovaný, túto jednotku treba testovať na zníženie hodnoty vždy, keď existuje náznak, že by mohlo dôjsť ku zníženiu jej hodnoty a to porovnaním účtovnej hodnoty jednotky (bez goodwillu) s jej spätne získateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.***

89. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky (uvedená v odseku 88) zahŕňa vo svojej účtovnej hodnote nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti, alebo ktorý zatiaľ nie je k dispozícii na používanie a takýto majetok sa môže testovať na zníženie hodnoty len ako súčasť jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, odsek 10 vyžaduje ročné testovanie na zníženie hodnoty aj takejto jednotky.

90. ***Jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, sa bude testovať na zníženie hodnoty ročne a vždy v prípade existencie náznaku, že by mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty takejto jednotky, a to porovnaním účtovnej hodnoty takejto jednotky (vrátane goodwillu) s jej spätne získateľnou sumou. Ak spätne získateľná suma jednotky presahuje jej účtovnú hodnotu, jednotka spolu s alokovaným goodwillom sa budú považovať za prvky, ku zníženiu hodnoty ktorých nedošlo. Ak účtovná hodnota jednotky presahuje jej spätne získateľnú sumu, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104.***

Menšinové podiely

91. V súlade s IFRS 3 goodwill vykázaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje goodwill, nadobudnutý materskou spoločnosťou na základe vlastníckeho podielu materskej spoločnosti (nie na základe sumy goodwillu kontrolovaného materskou spoločnosťou v dôsledku podnikovej kombinácie). Preto sa goodwill súvisiaci s menšinovými podielmi v konsolidovanej účtovnej závierke materskej spoločnosti nevykazuje. Ak existuje menšinový podiel na jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú sa alokoval goodwill, účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje:

(a) podiel materskej spoločnosti a menšinový podiel na identifikovateľnom majetku v zostatkovej hodnote jednotky;

a

(b) podiel materskej spoločnosti na goodwille.

Avšak časť spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, definovanej v súlade s týmto štandardom súvisí s menšinovým podielom na goodwille.

92. Následne sa za účelom testovania na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom teoreticky upraví účtovná hodnota takejto jednotky a to predtým, než dôjde k porovnaniu s jej spätne získateľnou sumou. Úprava sa vykoná prirátaním účtovnej hodnoty goodwillu k jednotke za účelom zahnutia goodwillu, súvisiaceho s menšinovým podielom. Takáto teoreticky upravená účtovná hodnota sa následne porovnáva so spätne získateľnou sumou jednotky za účelom zistenia, či nedošlo ku zníženou hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky. V prípade, že ku zníženou hodnoty došlo, jednotka najskôr alokuje stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 za účelom zníženia sumy goodwillu alokovaného na jednotku.

▼M3

93. Pretože však goodwill sa vykazuje len do výšky vlastníckych podielov materskej spoločnosti, všetka strata zo zníženia hodnoty súvisiaca s goodwillom sa rozdelí na časť súvisiacu s podielom materskej spoločnosti a časť súvisiacu s menšinovým podielom, pričom sa ako strata zo zníženia hodnoty goodwillu vykazuje len prvá uvedená časť.

94. Ak je celková strata zo zníženia hodnoty, súvisiaca s goodwillom nižšia, než suma, o ktorú teoreticky upravená hodnota jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky presahuje jej spätne získateľnú sumu, odsek 104 vyžaduje, aby sa zvyšný prebytok alokoval na ďalší majetok jednotky pomerným systémom na základe účtovnej hodnoty každého majetku jednotky.

95. Ilustratívny príklad 7 uvádza testovanie na zníženie hodnoty neúplne vlastnenej jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s goodwillom.

Časové rozvrhnutie testov na zníženie hodnoty

96. ***Ročné testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky s alokovaným goodwillom sa môže vykonať kedykoľvek v priebehu ročného obdobia za predpokladu, že sa každoročný test bude uskutočňovať k tomu istému dátumu. Rozličné jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky možno z hľadiska zníženia hodnoty testovať v rozdielnych časoch. Ak sa však časť alebo celý goodwill alokovaný na jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky získal v rámci podnikovej kombinácie v priebehu aktuálneho ročného obdobia, test jednotky na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť do konca aktuálneho ročného obdobia.***

97. ***Ak sa majetok tvoriaci jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky, ku ktorej sa alokoval goodwill, testuje na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako jednotka obsahujúca goodwill, test majetku na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test jednotky obsahujúcej goodwill. Podobne – ak sa jednotky vytvárajúce peňažné prostriedky, ktoré tvoria skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorým sa alokoval goodwill, testujú na zníženie hodnoty v tom istom čase, ako skupina jednotiek obsahujúcich goodwill, test jednotlivých jednotiek na zníženie hodnoty sa musí uskutočniť skôr, než test skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill.***

98. V čase vykonania testu na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, na ktorú bol alokovaný goodwill, môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty majetku v rámci jednotky, obsahujúcej goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty majetku a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takéhoto majetku predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a obsahujúcej goodwill. Podobne môže dôjsť k výskytu náznaku zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v rámci skupiny takýchto jednotiek obsahujúcich goodwill. V takýchto prípadoch jednotka najskôr vykoná test na zníženie hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky a následne vykáže straty zo zníženia hodnoty takejto jednotky predtým, než vykoná testovanie na zníženie hodnoty skupiny jednotiek, ku ktorým bol alokovaný goodwill.

99. ***Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky, ku ktorej bol alokovaný goodwill, sa môže použiť pri testovaní na zníženie hodnoty takejto jednotky v aktuálnom období za predpokladu, že boli splnené všetky nasledujúce podmienky:***

(a) ***od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy nedošlo k významnej zmene majetku a záväzkov tvoriacich predmetnú jednotku;***

(b) ***výsledkom posledného výpočtu spätne získateľnej sumy je suma, ktorá významnou mierou presiahla účtovnú hodnotu takejto jednotky;***

a

(c) ***vychádzajúc z analýzy udalostí, ku ktorým došlo a z okolností, ktoré sa od posledného výpočtu spätne získateľnej sumy zmenili, pravdepodobnosť, že aktuálne stanovenie spätne získateľnej sumy vyústi do sumy nižšej, než je účtovná hodnota daného majetku, je veľmi nízka.***

Majetok spoločnosti

100. Majetok spoločnosti zahŕňa skupinový alebo delený majetok, ako je budova ústredia alebo úseku jednotky, zariadenia na elektronické spracovanie údajov alebo centrum výskumu. Štruktúra jednotky určuje, či majetok spĺňa definíciu majetku spoločnosti podľa tohto štandardu pre konkrétnu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Kľúčové charakteristiky majetku spoločnosti sú, že tento nevytvára príjmy

▼M3

peňažných prostriedkov nezávisle od ostatného majetku alebo skupín majetku, a jeho účtovná hodnota sa nedá úplne priradiť k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

101. Pretože majetok spoločnosti nevytvára osobitné príjmy peňažných prostriedkov, spätne získateľná suma jednotlivého spoločného majetku sa nedá určiť, s výnimkou prípadu, keď manažment rozhodol majetok vyradiť. Ak v dôsledku toho existuje náznak, že by sa hodnota majetku spoločnosti mohla znížiť, spätne získateľná suma sa určuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky alebo skupinu takýchto jednotiek, do ktorej spoločný majetok patrí, porovnaním s účtovnou hodnotou tejto jednotky alebo skupiny takýchto jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.

102. ***Pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na zníženie hodnoty, jednotka by mala identifikovať všetok majetok spoločnosti, ktorý súvisí s preverovanou jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ak časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti:***

(a) ***možno na primeranej a konzistentnej báze priradiť k takejto jednotke, jednotka porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky spolu s časťou účtovnej hodnoty majetku spoločnosti, priradeného k takejto jednotke, s jej spätne získateľnou sumou. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.***

(b) ***nemožno k takejto jednotke priradiť na primeranej a konzistentnej báze, jednotka:***

(i) ***porovná účtovnú hodnotu takejto jednotky (bez majetku spoločnosti) s jej spätne získateľnou sumou a všetky straty zo zníženia hodnoty vykáže v súlade s odsekom 104;***

(ii) ***identifikuje najmenšiu skupinu jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ktoré obsahujú preverovanú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky a na ktorú možno na primeranej a konzistentnej báze alokovať časť účtovnej hodnoty majetku spoločnosti;***

a

(iii) ***porovná účtovnú hodnotu takejto skupiny jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky vrátane časti účtovnej hodnoty majetku spoločnosti alokovanej k takejto skupine jednotiek so spätne získateľnou sumou takejto skupiny jednotiek. Všetky straty zo zníženia hodnoty sa budú vykazovať v súlade s odsekom 104.***

103. Ilustratívny príklad 8 uvádza uplatňovanie týchto požiadaviek na majetok spoločnosti.

Strata zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

104. ***Strata zo zníženia hodnoty sa vykáže za jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (najmenšia skupina jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky, ku ktorej bol priradený goodwill alebo majetok spoločnosti) výlučne v tom prípade, ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) je nižšia, než účtovná hodnota jednotky (skupiny jednotiek). Strata zo zníženia hodnoty by sa mala alokovať, aby sa znížila účtovná hodnota majetku jednotky (skupiny jednotiek) v nasledujúcom poradí:***

(a) ***po prvé – za účelom zníženia účtovnej hodnoty všetkého goodwillu alokovaného k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek);***

a

(b) ***potom na ostatný majetok jednotky (skupiny jednotiek) na báze podielov, ktoré vychádzajú z účtovnej hodnoty každého majetku jednotky (skupiny jednotiek).***

Pri týchto zníženiach účtovných hodnôt sa má postupovať ako pri stratách zo zníženia hodnoty na jednotlivom majetku a majú sa vykázať v súlade s odsekom 60.

105. ***Pri alokácii strát zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 104 jednotka nebude znižovať účtovnú hodnotu majetku pod úroveň, ktorá je najvyššia spomedzi:***

(a) ***reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (ak sa dá určiť);***

(b) ***jeho použiteľnej hodnoty (ak sa dá určiť);***

a

(c) ***nuly.***

▼M3

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata") priradiť k ostatnému majetku jednotky (skupiny jednotiek).

106. Ak neexistuje praktický spôsob odhadu spätne získateľnej sumy každého jednotlivého majetku jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, tento štandard požaduje náhodnú alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi majetok danej jednotky, iný ako goodwill, pretože všetok majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pracuje spoločne.

107. Ak sa spätne získateľná suma jednotlivého majetku nedá určiť (pozri odsek 67):

(a) strata zo zníženia hodnoty sa vykáže u majetku, ak jeho účtovná hodnota je vyššia ako vyššia suma spomedzi reálnej hodnoty bez nákladov na predaj a výsledkov postupu alokovania opísaného v odsekoch 104 a 105;

a

(b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok, ak hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa neznížila. Tento prístup sa uplatňuje aj vtedy, ak reálna hodnota bez nákladov na predaj je nižšia ako účtovná hodnota majetku.

Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále sa používa, aj keď nie tak dobre, ako by sa mal. Reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota. Stroj nevytvára nezávislé peňažné príjmy. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a vytvára príjmy peňažných prostriedkov, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného majetku, 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 neodrážajú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože použiteľná hodnota stroja:

(a) *sa môže odlišovať od reálnej hodnoty stroja bez nákladov na predaj;*

a

(b) *sa dá určiť len pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).*

Hodnota výrobnej linky sa neznížila. Preto sa vzhľadom na stroj nevykazuje strata zo zníženia hodnoty. Bez ohľadu na vyššie uvedené jednotka môže potrebovať prehodnotiť dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania alebo zrýchlená metóda odpisovania na vyjadrenie očakávanej zostávajúcej doby použiteľnosti stroja alebo modelu, podľa ktorého jednotka spotrebováva ekonomické úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odrážajú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predať ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Použiteľná hodnota stroja sa dá odhadnúť ako blížiaca sa k jeho objektívnej hodnote bez nákladov na predaj. Preto sa spätne získateľná suma stroja dá určiť a neberie sa do úvahy jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a do ktorej stroj patrí (výrobná linka). Pretože reálna hodnota stroja bez nákladov na predaj je nižšia než jeho účtovná hodnota, vykazuje sa strata zo zníženia hodnoty stroja.

108. ***Po uplatnení požiadaviek v odsekoch 104 a 105 by sa mal vykázať záväzok pre každú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky výlučne vtedy, ak sa to vyžaduje podľa iného štandardu.***

ZRUŠENIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

109. Odseky 110 – 116 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej pre majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v predchádzajúcich rokoch. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok", avšak platia rovnako pre jednotlivý majetok alebo jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky pre

▼M3

jednotlivý majetok sú stanovené v odsekoch 117 – 121, pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 122 až 123 a pre goodwill v odsekoch 124 až 125.

110. ***Jednotka by mala ku každému súvahovému dňu zhodnotiť, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by už viac nemusela existovať alebo by sa mohla znížiť. Ak niektorý z takýto náznakov existuje, jednotka by mala odhadnúť spätne získateľnú sumu takéhoto majetku.***

111. ***Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, jednotka by mala brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

Externé zdroje informácií

(a) ***počas obdobia trhová hodnota majetku podstatne vzrástla.***

(b) ***počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, ekonomickom alebo právnom prostredí, v ktorom jednotka funguje, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený.***

(c) ***počas obdobia sa znížili trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií, a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa použila pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, a významne zvýšia spätne získateľnú sumu majetku.***

Interné zdroje informácií

(d) ***počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí.***

(e) ***k dispozícii sú dôkazy z interného výkazníctva, ktoré naznačujú, že ekonomická výnosnosť majetku je, alebo bude lepšia ako sa očakávalo.***

112. Náznaky potenciálneho zníženia straty zo zníženia hodnoty uvedené v odseku 111 odrážajú najmä náznaky potenciálneho vzniku straty zo zníženia hodnoty, uvedenej v odseku 12.

113. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná pre majetok iný, než goodwill, už nemusí viac existovať alebo sa mohla znížiť, táto situácia môže naznačovať, že zostávajúca doba použiteľnosti, metóda odpisovania (amortizácie) alebo zostatková hodnota by sa mala revidovať a upraviť v súlade so štandardom platným na daný majetok, dokonca aj vtedy, keď sa neruší žiadna strata zo zníženia.

114. ***Strata zo zníženia hodnoty, vykázaná v predchádzajúcich rokoch z majetku iného, než goodwill, by sa mala zrušiť výlučne vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie spätne získateľnej sumy majetku odvtedy, keď sa vykázala posledná strata zo zníženia hodnoty. Ak ide o tento o prípad, účtovná hodnota majetku by sa (s výnimkou ustanovení uvedených v odseku 117) mala zvýšiť na jeho spätne získateľnú sumu. Takéto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.***

115. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty odráža zvýšenie odhadovanej schopnosti majetku poskytovať službu, buď z používania alebo z predaja, od dátumu, kedy jednotka naposledy vykázala stratu zo zníženia hodnoty majetku. Odsek 130 vyžaduje od jednotky identifikáciu zmeny v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhade schopnosti poskytovať službu. Príklady zmien v odhadoch zahŕňajú:

(a) zmenu základu pre spätne získateľnú sumu (t. j. či je spätne získateľná suma založená na reálnej hodnote bez nákladov na predaj alebo použiteľnej hodnote);

(b) ak spätne získateľná suma vychádza z použiteľnej hodnoty, ide o zmeny sumy alebo načasovania odhadovaných budúcich peňažných tokov alebo zmeny diskontnej sadzby;

alebo

(c) ak spätne získateľná suma vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, ide o zmeny v odhadoch komponentov reálnej hodnoty bez nákladov na predaj.

▼M3

116. Použiteľná hodnota majetku sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota majetku jednoducho preto, lebo sa súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov zvýši, ak sa priblížia. Avšak, schopnosť majetku poskytovať službu sa nezvýšila. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba z dôvodov plynutia času (niekedy nazývané „odvíjanie sa" diskontu), aj keď sa spätne získateľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku

117. ***Zvýšená účtovná hodnota majetku (iného než goodwill) v dôsledku zrušenia straty zo zníženia hodnoty by nemala prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok v predchádzajúcich rokoch.***

118. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku (iného než goodwill) nad účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by žiadna strata zo zníženia hodnoty nebola vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch, je precenením. Pri účtovaní takéhoto precenenia jednotka uplatňuje štandard, ktorý možno uplatniť vzhľadom na takýto majetok.

119. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty majetku (iného než goodwill) sa okamžite vykáže v zisku alebo strate s výnimkou prípadu, ak sa majetok vedie v precenenej hodnote v súlade s iným štandardom (napríklad v súlade s modelom precenenia v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

120. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku je účtované priamo v prospech vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. Avšak v rozsahu, v akom sa strata zo zníženia hodnoty toho istého majetku predtým vykázala v zisku alebo strate, zrušenie takejto straty sa tiež vykáže v zisku alebo strate.

121. ***Po vykázaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty sa odpisový náklad (náklad na amortizáciu) na majetok upraví v budúcich obdobiach, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o jeho zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.***

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky

122. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky sa alokuje na majetok jednotky (s výnimkou goodwillu) pomerným systémom („pro rata") vzhľadom na účtovnú hodnotu takéhoto majetku. Pri týchto zvýšeniach účtovných hodnôt sa má postupovať rovnako, ako pri zrušení strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku a majú sa vykazovať v súlade s odsekom 119.***

123. ***Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podľa odseku 122, účtovná hodnota majetku by sa nemala zvýšiť nad sumu, ktorá je nižšia spomedzi:***

(a) ***jej spätne získateľnej sumy (ak sa dá určiť);***

a

(b) ***účtovnej hodnoty, ktorá by sa bola určila v prípade (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nevykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.***

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala pomerným spôsobom („pro rata") priradiť k ostatnému majetku jednotky (s výnimkou goodwillu).

Zrušenie straty zo zníženia hodnoty goodwillu

124. ***Strata zo zníženia hodnoty vykázaná za goodwill sa v nasledujúcom období neruší.***

125. IAS 38 *Nehmotný majetok* zakazuje vykazovanie interne vytvoreného goodwillu. Akékoľvek zvýšenie spätne získateľnej sumy goodwillu v obdobiach, nasledujúcich po vykázaní straty zo zníženia hodnoty goodwillu s najväčšou pravdepodobnosťou predstavuje zvýšenie v rámci vnútorne vytvoreného goodwillu (nie zrušenie straty zo zníženia hodnoty, vykázanej za získaný goodwill).

ZVEREJŇOVANIE

126. ***V rámci každej triedy majetku by jednotka mala zverejniť nasledujúce informácie:***

▼M3

(a) ***sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, do ktorého sú tieto straty zo zníženia hodnoty zahrnuté.***

(b) ***sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázaných v zisku alebo strate počas obdobia, a riadková(é) položka(y) výkazu ziskov a strát, v rámci ktorých došlo ku zrušeniu takýchto strát.***

(c) ***sumu strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.***

(d) ***sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty preceneného majetku, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.***

127. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach jednotky.

128. Informácie vyžadované podľa odseku 126 sa môžu prezentovať s inými informáciami zverejnenými pre danú triedu majetku. Táto informácia sa napríklad môže zahrnúť do porovnania účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

129. ***Jednotka, ktorá zverejňuje segmentovú informáciu v súlade s IAS 14 Segmentové výkazníctvo, zverejní za každý vykazovaný segment nasledujúce informácie, vychádzajúce z primárneho formátu vykazovania jednotkou:***

(a) ***sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.***

(b) ***sumu zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázanú v zisku alebo strate a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.***

130. ***Vzhľadom na každú podstatnú stratu zo zníženia hodnoty, vykázanú v rámci daného obdobia za jednotlivý majetok vrátane goodwillu alebo jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky jednotka zverejní nasledujúce informácie:***

(a) ***udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty.***

(b) ***sumu straty zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú.***

(c) ***pre jednotlivý majetok:***

(i) ***charakter majetku;***

a

(ii) ***ak jednotka zverejňuje segmentové informácie v súlade s IAS 14, zverejní vykazovaný segment, ku ktorému majetok prináleží a to na základe primárneho formátu vykazovania jednotky.***

(d) ***pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky:***

(i) ***opis jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ako napríklad, či ide o výrobnú linku, budovu, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, segment podliehajúci vykazovaniu v súlade s IAS 14);***

(ii) ***sumu vykázanej alebo zrušenej straty zo zníženia hodnoty za jednotlivé triedy majetku, a – v prípade, že jednotka v súlade s IAS 14 zverejňuje segmentové informácie, aj v členení podľa vykazovaného segmentu na základe primárneho formátu vykazovania jednotky;***

a

(iii) ***ak sa zmenilo zoskupenie majetku pre identifikáciu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, od predchádzajúceho odhadu spätne získateľnej sumy (ak nejaká existuje) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, jednotka by mala opísať súčasný a predchádzajúci spôsob zoskupovania majetku a dôvod zmeny spôsobu identifikovania jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.***

(e) ***či spätne získateľná suma majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky) je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj alebo jeho použiteľnou hodnotou.***

(f) ***ak spätne získateľná suma je reálnou hodnotou bez nákladov na predaj, jednotka zverejní základ, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj (napríklad či reálna hodnota bola určená odkazom na aktívny trh).***

(g) ***ak spätne získateľná suma je použiteľná hodnota, jednotka zverejní diskontnú sadzbu(y), použitú(é) v súčasnom odhade a predchádzajúcom odhade (ak bol nejaký) použiteľnej hodnoty.***

▼M3

131. ***Pokiaľ ide o agregované straty zo zníženia hodnoty a agregované zrušenia strát zo zníženia hodnoty, vykázané v priebehu daného obdobia, v rámci ktorého sa v súlade s odsekom 130 nezverejnili žiadne informácie, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:***

(a) ***hlavné triedy majetku ovplyvnené stratou zo zníženia hodnoty a hlavné triedy majetku ovplyvnené zrušením strát zo zníženia hodnoty.***

(b) ***hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu takýchto strát zo zníženia hodnoty a zrušení uvedených strát.***

132. Jednotke sa odporúča zverejniť predpoklady použité pri určení spätne získateľnej sumy majetku (jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky) počas obdobia. Odsek 134 však od jednotky vyžaduje zverejnenie informácií o odhadoch, použitých v rámci ocenenia spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky v prípade, ak účtovná hodnota takejto jednotky obsahuje goodwill alebo nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti.

133. ***Ak v súlade s odsekom 84 nebola k dátumu vykazovania k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) priradená žiadna časť goodwillu, získaného počas daného obdobia v rámci podnikovej kombinácie, suma nealokovaného goodwillu sa musí zverejniť spolu s dôvodmi, kvôli ktorým táto suma nebola alokovaná.***

Odhady použité na ocenenie spätne získateľnej sumy jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky a obsahujúcich goodwill alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti

134. ***Jednotka zverejní informácie vyžadované bodmi (a) – (f) pre každú jednotku vytvárajúcu peňažné prostriedky (skupinu jednotiek), pri ktorých je účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradená k takejto jednotke (skupine jednotiek) podstatná pri porovnaní celkovej podnikovej účtovnej hodnoty goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti:***

(a) ***účtovnú sumu goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).***

(b) ***účtovnú sumu nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).***

(c) ***základ, z ktorého vychádza stanovenie spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) (t. j. použiteľná hodnota alebo reálna hodnota bez nákladov na predaj).***

(d) ***v prípade, že spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z použiteľnej hodnoty:***

(i) ***charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádzajú plány manažmentu o peňažných tokoch na obdobia, obsiahnuté v rámci aktuálnych rozpočtov/predpovedí. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.***

(ii) ***charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.***

(iii) ***obdobie, na ktoré manažment plánoval peňažné toky založené na finančných rozpočtoch/predpovediach, schválených manažmentom a ak sa vo vzťahu k jednotke vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupine jednotiek) použije obdobie dlhšie, než päť rokov, vysvetlenie opodstatnenosti takéhoto dlhšieho obdobia.***

(iv) ***mieru rastu použitú za účelom extrapolácie plánov peňažných tokov za časový úsek, presahujúci obdobie zahrnuté do aktuálnych rozpočtov/predpovedí, a opodstatnenosť použitia každej miery rastu, ktorá presahuje dlhodobú mieru rastu výroby, priemyslu, krajiny alebo krajín, v ktorých jednotka vykonáva svoju činnosť alebo vo vzťahu k trhu, ku ktorému jednotka (skupina jednotiek) prináleží.***

(v) ***diskontné sadzby uplatnené v rámci plánovania peňažných tokov.***

(e) ***ak spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) vychádza z reálnej hodnoty bez nákladov na predaj, jednotka zverejní metodológiu, ktorú použila pri stanovení reálnej hodnoty bez***

▼M3

nákladov na predaj. Ak sa reálna hodnota bez nákladov na predaj nestanovuje pomocou trhovej ceny jednotky (skupiny jednotiek), jednotka musí zverejniť aj nasledujúce informácie:

(i) *charakteristiku každého kľúčového predpokladu, z ktorého vychádza stanovenie reálnej hodnoty bez nákladov na predaj manažmentom. Kľúčovými predpokladmi sú tie predpoklady, vzhľadom na ktoré je spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) najcitlivejšia.*

(ii) *charakteristiku prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.*

(f) *v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčového predpokladu, na základe ktorej manažment vychádzal pri určení spätne získateľnej sumy jednotky (skupiny jednotiek) spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnou sumou:*

(i) *jednotka zverejní sumu, o ktorú spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) prevyšuje jej účtovnú hodnotu.*

(ii) *hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.*

(iii) *sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej účtovnej hodnote.*

135. *Ak sa časť alebo celá účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokuje na viacero jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) a suma alokácie na každú jednotku (skupinu jednotiek) nie je významná v porovnaní s celkovou podnikovou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, takáto skutočnosť sa musí zverejniť spolu s agregovanou účtovnou hodnotou goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, priradenou uvedeným jednotkám (skupinám jednotiek). Ak okrem toho spätne získateľné sumy akejkoľvek z takýchto jednotiek (skupín jednotiek) vychádzajú z tých istých kľúčových predpokladov a nim priradená agregovaná účtovná hodnota goodwillu alebo nehmotného majetku s neurčitou dobou životnosti je významná v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou goodwillu jednotky alebo nehnuteľného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti, jednotka takúto skutočnosť zverejní spolu s:*

(a) *agregovanou účtovnou sumou goodwillu alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*

(b) *agregovanou účtovnou sumou nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti alokovaného k jednotke (skupine jednotiek).*

(c) *charakteristikou kľúčových predpokladov.*

(d) *charakteristikou prístupu manažmentu k stanoveniu hodnoty priradenej každému kľúčovému predpokladu, či tieto hodnoty odrážajú minulé skúsenosti, alebo či sú konzistentné s externými zdrojmi informácií, a ak nie, prečo sa odlišujú od minulých skúseností alebo externých zdrojov informácií.*

(e) *v prípade, ak by dôvodne možná zmena kľúčových predpokladov spôsobila prevýšenie účtovnej hodnoty jednotky (skupiny jednotiek) nad jej spätne získateľnú sumu:*

(i) *jednotka zverejní sumu, o ktorú agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) presahuje jej agregovanú účtovnú hodnotu.*

(ii) *hodnotu priradenú každému kľúčovému predpokladu.*

(iii) *sumu, o ktorú sa hodnota priradená kľúčovému predpokladu musí zmeniť po zahrnutí všetkých následných vplyvov takejto zmeny na ďalšie premenné veličiny, použité pri ocenení spätne získateľnej sumy a to tak, aby sa agregovaná spätne získateľná suma jednotky (skupiny jednotiek) rovnala jej agregovanej účtovnej hodnote.*

136. Posledný detailný výpočet vykonaný v predchádzajúcom období a týkajúci sa spätne získateľnej sumy jednotky vytvárajúcej peňažné prostriedky (skupiny jednotiek) sa v súlade s odsekom 24 alebo 99 môže previesť a použiť v rámci testu na zníženie hodnoty tejto

▼M3

jednotky (skupiny jednotiek) v aktuálnom období za predpokladu, že stanovené podmienky boli splnené. Ak ide o takýto prípad, informácie o takejto jednotke (skupine jednotiek), ktoré tvoria súčasť zverejnenia, vyžadovaného odsekmi 134 a 135 sa týkajú výpočtu spätne získateľnej sumy prevedenej do ďalšieho obdobia.

137. Ilustratívny príklad 9 uvádza zverejnenia vyžadované odsekmi 134 a 135.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

138. ***Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 Podnikové kombinácie zvolí uplatňovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami účinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatňovať tento štandard.***

139. ***V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:***

(a) ***pri akvizícii goodwillu a nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;***

a

(b) ***na všetok majetok postupne počnúc počiatkom prvého ročného obdobia, začínajúceho 31. marcom 2004.***

140. ***Jednotkám, ktorých sa týka odsek 139 sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 139. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 38 Nehmotný majetok (revidovaný v roku 2004).***

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 36 (VYDANÝ V ROKU 1998)

141. Tento štandard nahrádza IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998).

▼M3

PRÍLOHA A

Použitie techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Obsahuje usmernenia o použití techník aktuálnej hodnoty pri oceňovaní použiteľnej hodnoty. Aj napriek tomu, že usmernenia používajú pojem „majetok", takýto pojem sa rovnako používa na označenie skupiny majetku tvoriaceho jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

Komponenty ocenenia aktuálnej hodnoty

A1. Súhrn nasledujúcich prvkov odráža ekonomické rozdiely medzi majetkom:

(a) odhad budúcich peňažných tokov, alebo v prípade komplexnejších skutočností, skupina budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka očakáva z majetku;

(b) očakávania o možných zmenách sumy alebo časového hľadiska uvedených budúcich peňažných tokov;

(c) časová hodnota peňazí, vyjadrená aktuálnou bezrizikovou trhovou úrokovou sadzbou;

(d) cena za neistotu obsiahnutú v majetku;

a

(e) iné (niekedy veľmi obtiažne stanoviteľné) faktory – napríklad platobná neschopnosť – ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia budúcich peňažných tokov, ktoré jednotka vo vzťahu k majetku očakáva.

A2. Táto príloha obsahuje charakteristiku dvoch prístupov k výpočtu aktuálnej hodnoty – v závislosti od okolností možno na odhad použiteľnej hodnoty majetku použiť ktorýkoľvek z nich. V rámci „tradičného" prístupu sú úpravy faktorov (b) – (e) uvedených v odseku A1 vložené v diskontnej sadzbe. V rámci prístupu založenom na „očakávaných peňažných tokoch" spôsobujú faktory (b), (d) a (e) v rámci výsledných rizikovo upravených očakávaných peňažných tokoch úpravy. Bez ohľadu na to, aký prístup uplatní jednotka z hľadiska očakávaní možných zmien v sume a časovosti budúcich peňažných tokov, výsledkom bude zahrnutie očakávanej súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov, t. j. vážený priemer všetkých možných výstupov.

Všeobecné zásady

A3. Techniky použité pri odhadoch budúcich peňažných tokov a úrokových sadzieb sa budú v rámci jednotlivých situácií líšiť a to v závislosti od okolností, týkajúcich sa predmetného majetku. Uplatňovanie techník aktuálnej hodnoty používaných v rámci oceňovania majetku sa však vo všeobecnosti riadia nasledujúcimi všeobecnými zásadami:

(a) úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov by mali odrážať predpoklady, konzistentné s predpokladmi, obsiahnutými v rámci odhadovaných peňažných tokov. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Napríklad diskontnú sadzbu vo výške 12 percent možno použiť na zmluvné peňažné toky plynúce z úverovej pohľadávky. Táto sadzba odráža očakávania, týkajúce sa budúcich zlyhaní úverov s konkrétnymi charakteristikami. Tá istá sadzba vo výške 12 percent by sa nemala použiť na diskontovanie očakávaných peňažných tokov, nakoľko tieto peňažné toky už odrážajú predpoklady, týkajúce sa budúcich zlyhaní.

(b) odhadované peňažné toky a diskontné sadzby mali byť nezaujaté a nemali by obsahovať faktory, ktoré sa predmetného majetku netýkajú. Napríklad zámerné pochopenie odhadovaných peňažných tokov za účelom rozšírenia zjavnej budúcej ziskovosti majetku zavádza do oceňovania predpojatosť.

(c) očakávané peňažné toky alebo diskontné sadzby by mali odrážať skôr rozsah možných výstupov, než jednu najpravdepodobnejšiu minimálnu alebo maximálnu možnú sumu.

▼M3

Tradičný prístup a prístup na základe odhadovaného peňažného toku k aktuálnej hodnote

Tradičný prístup

A4. Účtovanie uplatnenia aktuálnej hodnoty tradične používalo jeden súbor odhadovaných peňažných tokov a jednu diskontnú sadzbu, často označovanú ako „sadzbu zodpovedajúcu riziku". Tradičný prístup predpokladá, že konvencia jednej diskontnej sadzby môže obsiahnuť všetky očakávania budúcich peňažných tokov a príslušnú rizikovú prémiu. Preto tradičný prístup kladie veľký dôraz na výber diskontnej sadzby.

A5. V niektorých prípadoch – napríklad vtedy, keď sa porovnateľný majetok dá zistiť na trhu – je relatívne jednoduché použiť tradičný prístup. Pokiaľ ide o majetok so zmluvnými peňažnými tokmi, je tento prístup konzistentný so spôsobom, akým účastníci trhu charakterizujú majetok, napríklad ako „12-percentný dlhopis".

A6. Tradičný prístup však nemusí vhodne zahŕňať niektoré komplexné problémy oceňovania, akými sú napríklad ocenenie nefinančného majetku, pre ktorý (alebo pre porovnateľnú položku) neexistuje žiadny trh. Správny výber „sadzby zodpovedajúcej riziku" vyžaduje vykonanie analýzy najmenej dvoch položiek — majetku, ktorý existuje na trhu a disponuje príslušnou úrokovou sadzbou a majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Vhodná diskontná sadzba týkajúca sa oceňovaných peňažných tokov sa musí odvodiť zo zistiteľnej úrokovej sadzby, platnej pre spomínaný druhý majetok. Za účelom odvodenia musia byť charakteristiky peňažných tokov druhého majetku podobné s charakteristikami majetku, ktorý je predmetom ocenenia. Preto osoba, ktorá vykonáva ocenenie, musí súčasne vykonať nasledujúce činnosti:

(a) identifikovať súbor peňažných tokov, ktorý sa bude diskontovať;

(b) identifikovať iný majetok na trhu, ktorý disponuje podobnými charakteristikami 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) zhodnotiť, či sa v rámci jednej položky nachádza prvok, ktorý sa v druhej položke nenachádza (napríklad – je jedna položka menej likvidná, než druhá?);

a

(e) zhodnotiť pravdepodobnosť podobného chovania oboch súborov peňažných tokov (t. j. či sa budú meniť) v meniacich sa ekonomických podmienkach.

Prístup založený na očakávanom peňažnom toku

A7. Tento prístup je v niektorých situáciách efektívnejším nástrojom na oceňovanie, než tradičný prístup. Pri vývoji oceňovania využíva tento prístup namiesto jedného najpravdepodobnejšieho peňažného toku všetky očakávania, týkajúce sa peňažných tokov. Napríklad môže ísť o peňažný tok v hodnote 100, 200 alebo 300 CU s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Očakávaný peňažný tok má hodnotu 220 CU. Tento prístup sa teda líši od tradičného prístupu zameraním sa na priamu analýzu predmetných peňažných tokov a na jednoznačnejšie stanovenia predpokladov, použitých pri oceňovaní.

A8. Tento prístup taktiež umožňuje použiť techniky aktuálnej hodnoty v prípade, ak je časové hľadisko peňažných tokov neisté. Napríklad – peňažný tok s hodnotou 1 000 CU sa môže prijať za jeden, dva alebo tri roky s pravdepodobnosťou 10, 60 a 30 percent. Nižšie uvedený príklad uvádza výpočet očakávanej aktuálnej 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	

▼M3

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). Tradičná výpočet súčasnej hodnoty uplatnený v rámci tohto príkladu vyžaduje rozhodnutie o tom, ktoré z možných časovaní peňažných tokov sa má použiť a – súčasne – neodráža pravdepodobnosti ostatných časovaní. Je tomu tak preto, že diskontná sadzba v rámci tradičného výpočtu súčasnej hodnoty neodráža neistotu časovania.

A10. Použitie pravdepodobností je základným prvkom prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku. Niektoré otázky – ako napríklad, či veľmi subjektívnym odhadom priradiť pravdepodobnosti, naznačujú vyššiu presnosť – ktorá skutočne existuje. Správne uplatňovanie tradičného prístupu (v súlade s ustanoveniami odseku A6) však vyžaduje rovnaké odhady a subjektívnosť bez výpočtovej transparentnosti prístupu, založeného na odhadovanom peňažnom toku.

A11. Mnohé odhady vyvinuté v súčasnosti už neformálne zahŕňajú prvky prístupu, založeného na očakávanom peňažnom toku. Okrem toho účtovníci často čelia potrebe oceniť majetok pri použití obmedzených informácií o pravdepodobnostiach možných peňažných tokov. Účtovník sa môže napríklad ocitnúť v nasledujúcich situáciách:

(a) odhadovaná suma spadá do rozsahu medzi 50 a 250 CU, avšak v rámci tohto pásma majú všetky sumy rovnakú pravdepodobnosť. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 150 CU [(50 + 250)/2].

(b) očakávaná suma spadá do rozsahu 50 až 250 CU a najpravdepodobnejšia suma je 100 CU. Pravdepodobnosti súvisiace s každou sumou však nie sú známe. Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 133,33 CU [(50 + 100 + 250)/3].

(c) očakávaná suma je 50 CU (10-percentná pravdepodobnosť), 250 CU (30-percentná pravdepodobnosť) alebo 100 CU (60-percentná pravdepodobnosť). Na základe takýchto obmedzených informácií je očakávaný peňažný tok 140 CU [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

V každom prípade je výsledkom prístupu založeného na očakávanom peňažnom toku lepší odhad použiteľnej hodnoty, než je tomu v prípade samostatného posúdenia minimálnej, najpravdepodobnejšej alebo maximálnej hodnoty.

A12. Na použitie prístupu založenom na očakávanom peňažnom toku sa však vzťahuje určité nákladové obmedzenie. V niektorých prípadoch môže mať jednotka prístup k rozsiahlym údajom a môže byť schopný vyvinúť mnohé scenáre peňažných tokov. V iných prípadoch jednotka nemusí byť schopná vyvinúť viac, než jeden všeobecný výkaz o premenlivosti peňažných tokov bez vzniku výrazných nákladov. Jednotka musí vyvážiť náklady na zaobstaranie ďalších informácií s dodatočnou spoľahlivosťou, ktorú informácie vnesú do ocenenia.

A13. Niektorí sú toho názoru, že techniky založené na očakávaných peňažných tokoch sú nevhodné z hľadiska ocenenia jednej položky alebo položky s obmedzeným počtom možných výstupov. Ponúkajú príklad majetku s dvomi možnými výstupmi: 90-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 10 CU a 10-percentnú pravdepodobnosť, že peňažný tok bude mať hodnotu 1 000 CU. Zisťujú, že očakávaný peňažný tok v rámci uvedeného príkladu je 109 CU posudzujú výsledok ako nereprezentujúci žiadnu zo súm, k platbe ktorých rozhodne dôjde.

A14. Podobné tvrdenia len potvrdzujú súvisiaci nesúlad s cieľom ocenenia. Ak je cieľom akumulácia nákladov, ktoré majú vzniknúť, očakávané peňažné toky nemusia vyústiť do reprezentačne dôveryhodného odhadu očakávaných nákladov. Tento štandard sa však týka ocenenia spätne získateľnou sumou majetku. Spätne získateľná suma majetku, uvedená v tomto príklade pravdepodobne nebude 10 CU, aj keď ide o najpravdepodobnejší peňažný tok. Je tomu tak preto, lebo ocenenie 10 CU nezahŕňa neistotu peňažného toku pri ocenení majetku. Namiesto toho sa neistý peňažný tok prezentuje tak, ako

▼M3

keby išlo o istý peňažný tok. Nenájde sa ani jedna rozumne zmýšľajúca spoločnosť, ktorá by predala majetok s takýmito vlastnosťami za 10 CU.

Diskontná sadzba

A15. Bez ohľadu na prístup, ktorý jednotka uplatní pri ocenení použiteľnej hodnoty majetku, by úrokové sadzby použité na diskontovanie peňažných tokov nemali odrážať riziká, o ktoré sa upravili odhadované peňažné toky. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát.

A16. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, jednotka používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je v maximálne možnej miere odhadnúť trhové ohodnotenie:

(a) časovej hodnoty peňazí za obdobie do konca doby použiteľnosti majetku;

a

(b) faktorov (b), (d) a (e) uvedených v odseku A1 a to do rozsahu, v akom takéto faktory nespôsobia úpravy v odhadovaných peňažných tokoch.

A17. Za východzí bod pri tvorbe takéhoto odhadu môže jednotka vziať na zreteľ nasledujúce sadzby:

(a) vážený priemer kapitálových nákladov jednotky, ktoré sa stanovia použitím takých techník, akou je Model oceňovania kapitálového majetku;

(b) zvýšenú úrokovú sadzbu z pôžičiek jednotky;

a

(c) ostatné trhové úrokové sadzby.

A18. Tieto sadzby sa však musia upraviť tak, aby:

(a) odrážali spôsob, ktorým by trh ohodnotil špecifické riziká spojené s plánovanými peňažnými tokmi majetku;

a

(b) vylúčili riziká, ktoré nie sú relevantné pre odhadované peňažné toky majetku alebo o ktoré bol odhadovaný peňažný tok upravený.

Na zreteľ treba brať riziká, akými sú napríklad riziko krajiny, menové riziko a cenové riziko.

A19. Diskontná sadzba je nezávislá od štruktúry kapitálu jednotky a od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, ktorým jednotka financuje nákup majetku.

A20. Odsek 55 vyžaduje, aby bola používaná diskontná sadzba sadzbou pred zdanením. Preto ak je báza použitá na odhadnutie diskontnej sadzby bázou po zdanení, potom je táto báza upravená tak, aby odrážala sadzbu pred zdanením.

A21. Jednotka bežne používa jedinú diskontnú sadzbu pre odhad použiteľnej hodnoty majetku. Jednotka však používa osobitné diskontné sadzby pre rôzne budúce obdobia, kedy je použiteľná hodnota citlivá na rozdiely v rizikách pre rôzne obdobia alebo na podmienky štruktúry úrokových sadzieb.

▼M3

PRÍLOHA B

Úpravy IAS 16

Úpravy v tejto prílohe sa budú uplatňovať v prípade, ak jednotka používa IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia *(revidovaný v roku 2003). Úpravy sa zrušia ihneď, ako do platnosti vstúpi IAS 36* Zníženie hodnoty majetku *(revidovaný v roku 2004). Táto príloha nahrádza následné úpravy realizované v súvislosti s IAS 16 (revidovaný v roku 2003) vo vzťahu k IAS 36* Zníženie hodnoty majetku *(vydaný v roku 1998). IAS 36 (revidovaný v roku 2004) zahŕňa požiadavky odsekov tejto prílohy. Preto zmeny plynúce z IAS 16 (revidovaný v roku 2003) nie sú nevyhnutné v prípade, ak jednotka spadá do pôsobnosti IAS 36 (revidovaný v roku 2004). Na základe vyššie uvedeného sa táto príloha týka len tých jednotiek, ktoré si zvolili používanie IAS 16 (revidovaného v roku 2003) pred dátumom jeho účinnosti.*

B1. IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* sa zmenil nasledovne.

V prílohe sa odsek A4 zmenil nasledovne:

A4. IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (vydaný v roku 1998) sa zmenil nasledovne.

V rámci štandardu sa odseky 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 a 104 zmenili nasledovne:

4. Tento štandard platí pre majetok, ktorého účtovné hodnoty sú v sume po precenení (reálna hodnota) podľa iných štandardov, ako napríklad model precenenia v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zisťovanie, či by sa hodnota preceneného majetku mohla znížiť však závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie reálnej hodnoty:

…

9. ***Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť, by mal jednotka brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

…

Interné zdroje informácií

…

(f) ***počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s negatívnym účinkom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Tieto zmeny zahŕňajú majetok, ktorý sa nebude používať, plány na ukončenie alebo reštrukturalizáciu činnosti, s ktorou majetok súvisí alebo plány na vyradenie majetku v skoršom termíne, ako sa predtým očakávalo;***

a

…

34. Plány peňažných výdajov zahŕňajú výdaje súvisiace s každodenným používaním majetku, ako aj budúce režijné náklady, ktoré možno priradiť priamo alebo na základe opodstatnenej a konzistentnej základne k používaniu majetku.

37. ***Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať vzhľadom na majetok v jeho súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z:***

…

(b) ***zlepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku.***

38. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pre majetok v jeho súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:

…

(b) budúce výdaje peňažných prostriedkov, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku alebo súvisiace peňažné príjmy, ktorých vznik sa očakáva v súvislosti z takýmito uvedenými výdajmi.

▼M3

41. Pokiaľ v jednotke dôjde k peňažným výdajom, ktoré vylepšia alebo rozšíria výnosnosť majetku, odhady budúcich peňažných výdajov nezahŕňajú odhadované budúce peňažné príjmy, vznik ktorých sa očakáva v dôsledku nárastu ekonomických úžitkov súvisiacich s peňažným odlivom (pozri prílohu A, príklad 6).

42. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce peňažné výdaje, potrebné na zachovanie úrovne ekonomických úžitkov, vznik ktorých sa očakáva vo vzťahu k majetku v jeho súčasnom stave. Ak jednotka vytvárajúca peňažné prostriedky pozostáva z majetku s rozličnou odhadovanou dobou použiteľnosti, pričom všetok majetok je z hľadiska pokračujúcej činnosti jednotky zásadný, náhrada majetku s kratšou dobou použiteľnosti sa pri odhadoch budúcich peňažných tokoch súvisiacich s jednotkou považuje za súčasť každodennej služby takejto jednotky. Takisto aj v prípade, ak jednotlivý majetok pozostáva z komponentov s odlišnými dobami použiteľnosti, náhrada komponentov s kratšími dobami použiteľnosti sa pri odhade budúcich peňažných tokov generovaných majetkom považuje za súčasť každodennej služby takéhoto majetku.

59. ***Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázať ako náklad vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

96. ***Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná pre majetok v predchádzajúcich rokoch už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, by jednotka mal brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:***

    …

    Interné zdroje informácií

    (d) ***počas obdobia došlo k podstatným zmenám s priaznivým vplyvom na jednotku, alebo sa očakáva, že sa takéto zmeny udejú v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa bude používať. Takéto zmeny zahŕňajú náklady, k vzniku ktorých došlo počas daného obdobia za účelom vylepšenia alebo rozšírenia výnosnosti majetku alebo v súvislosti s reštrukturalizáciou činnosti, s ktorou majetok súvisí;***

    a

…

104. ***Zrušenie straty zo zníženia hodnoty by sa mala vykázať ako výnos vo výkaze ziskov a strát okamžite s výnimkou prípadu, kedy sa majetok vedie v precenenej hodnote podľa iného štandardu (napríklad podľa modelu precenenia v IAS 16 Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Akékoľvek zrušenie straty zo zníženia hodnoty preceneného majetku by sa malo posudzovať ako zvýšenie z precenenia podľa tohto iného štandardu.***

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 37

Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v júli 1998 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr.

ÚVOD

▼M2

1. Tento štandard uplatňujú všetkými jednotky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmieneného majetku, s výnimkou:

    (a) tých, ktoré sú výsledkom exekučných zmlúv okrem zmluvy, ktorá je nevýhodná;

    b) tých, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach na základe zmlúv s poistencami;

    a

    (c) tých, ktoré spadajú do pôsobnosti iného štandardu.

▼B

Rezervy

▼M2

2. Tento štandard sa neuplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré spadajú do pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.* ►M3 ——————— ◄

▼B

3. Štandard definuje mimozmluvnú povinnosť ako povinnosť, ktorá vyplýva z podnikových aktivít, ak:

   a) platnou schémou praxe v minulosti, publikovanými postupmi alebo dostatočne špecifickým vyhlásením v súčasnosti podnik naznačil ostatným účastníkom, že bude akceptovať určité záväzky; a

   b) ako dôsledok podnik vytvoril oprávnené očakávanie pre časť týchto ostatných účastníkov, že bude plniť dané záväzky.

4. Vo výnimočných prípadoch, napríklad v právnom spore, nemusí byť jasné, či podnik má súčasnú povinnosť. V takýchto prípadoch sa prípad z minulosti považuje ako dôvod vzniku súčasnej povinnosti, ak je viac pravdepodobné ako nie, berúc do úvahy každý dostupný dôkaz, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu. Podnik vykazuje rezervu pre túto súčasnú povinnosť, ak sú splnené ostatné kritéria na vykazovanie, opísané vyššie. Ak je viac pravdepodobné ako nie, že žiadna súčasná povinnosť neexistuje, podnik zverejní podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je nepravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré zabezpečujú hospodárske požitky podniku.

5. Suma, vykázaná ako rezerva, by mala byť čo najpresnejším odhadom výdavku, požadovaného na urovnanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu, inými slovami, suma, ktorú by podnik objektívne zaplatil na urovnanie povinnosti k súvahovému dňu, alebo na jej prevod na tretieho účastníka v danom čase.

6. Tento štandard vyžaduje, aby podnik pri stanovení výšky rezervy:

   a) bral do úvahy riziká a neistoty. Avšak, neistoty neospravedlňujú vytvorenie nadmerných rezerv alebo účelové nadhodnotenie záväzkov;

   b) upravil hodnotu rezerv, ak vplyv časovej hodnoty peňazí je významný, použitím diskontnej/-ých sadzby/-ieb pred zdanením, ktorá/-é odzrkadľuje/-ú aktuálne trhové zhodnotenia časovej hodnoty peňazí a tie riziká, špecifické pre záväzok, ktoré neboli odzrkadlené v najlepšom odhade výdavku. Kde je použité diskontovanie, zvýšenie rezervy dôsledkom plynutia času je vykázané ako nákladový úrok;

   c) bral do úvahy budúce udalosti, ako sú zmeny v zákonoch a technologické zmeny, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz o tom, že sa tieto vyskytnú; a

   d) bral do úvahy zisky z očakávaného vyradenia majetku, i keď očakávané vyradenie je úzko späté s prípadom, na základe ktorého vzniká rezerva.

7. Podnik smie očakávať nahradenie niektorých alebo všetkých výdavkov na ktoré bola vytvorená rezerva (napríklad prostredníctvom poistných zmlúv, klauzúl o náhrade škody alebo dodávateľských záruk). Podnik by mal:

   a) vykázať uhradenie vtedy, a len vtedy, keď je očividne jasné, že úhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná povinnosť. Suma, vykázaná ako úhrada by nemala prevyšovať sumu rezervy; a

   b) vykázať túto úhradu ako samostatný majetok. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náklady súvisiace s rezervou prezentované čisto bez sumy, vykázanej ako úhrada.

8. Rezervy by mali byť revidované ku každému súvahovému dňu a upravené tak, aby odzrkadľovali aktuálny najpresnejší odhad. Ak nie je viac pravdepodobné, že úbytok zdrojov, z ktorých mu plynú hospodárske požitky, bude nevyhnutný na urovnanie povinnosti, rezerva by mala byt' zrušená.

9. Rezerva by mala byť použitá len na výdavky, na ktoré bola pôvodne vykázaná.

Rezervy – špecifické uplatnenia

10. Štandard vysvetľuje, ako by mali byť všeobecné požiadavky na vykazovanie a stanovenie hodnoty rezerv uplatňované v troch špecifických oblastiach: budúce prevádzkové straty; nevýhodné zmluvy; a reštrukturalizácie.

11. Rezervy by nemali byt' vykázané pre budúce prevádzkové straty. Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že určitý majetok činnosti podniku môžu byť znehodnotené. V takomto prípade podnik testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, zníženie hodnoty majetku.

▼B

12. Ak podnik uzatvoril zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa zmluvy by mala byť vykázaná a ocenená ako rezerva. Nevýhodná zmluva je taká, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú hospodárske požitky, ktoré majú byť podľa očakávania prijaté v súlade so zmluvou.

13. Štandard definuje reštrukturalizáciu ako program, ktorý je naplánovaný a kontrolovaný manažmentom a významne mení buď:

a) rozsah podnikania, uskutočňovaného podnikom; alebo

b) spôsob, ktorým je toto podnikanie vykonávané.

14. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje len ak sú splnené všeobecné kritériá na vykazovanie rezerv. V tomto kontexte, mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie vzniká iba vtedy, ak podnik:

a) má podrobný formálny plán reštrukturalizácie, identifikujúci minimálne:

i) uvažované podnikanie alebo časť podnikania;

ii) hlavné ovplyvnené oblasti;

iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí dostanú odstupné kvôli zrušeniu ich pracovného pomeru;

iv) výdavky, ktoré v tejto súvislosti vzniknú; a

v) dobu, kedy bude plán realizovaný; a

b) nadobudol platné očakávanie u tých pracovníkov, ktorí sú ovplyvnení tým, že bude uskutočňovať reštrukturalizáciu tým, že začne realizovať daný plán alebo oznámi jeho hlavné črty tým, ktorí sú ním ovplyvnení.

15. Rozhodnutie manažmentu alebo rady o reštrukturalizácii nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu, s výnimkou prípadu, keď podnik pred súvahovým dňom:

a) začal realizovať plán reštrukturalizácie; alebo

b) prerokoval plán reštrukturalizácie s tými, ktorí sú ním ovplyvnení a to dostatočne špecifikovaným spôsobom, aby u nich vzniklo platné očakávanie, že podnik vykoná reštrukturalizáciu.

16. Ak reštrukturalizácia zahŕňa predaj činnosti, nevznikne žiadna povinnosť predaja do doby, kým nie je podnik zaviazaný k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.

17. Rezerva na reštrukturalizáciu by mala obsahovať iba priame výdavky vznikajúce z reštrukturalizácie, čiže také, ktoré sú aj:

a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou; a

b) nie sú spojené s nepretržitými činnosťami podniku. Teda rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady ako: preškolenie alebo preloženie stálych zamestnancov; marketing; alebo investície do nových systémov a sietí distribúcie.

Podmienené záväzky

▼M5

18. Tento štandard definuje podmienený záväzok ako:

▼B

a) potenciálnu povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku; alebo

b) súčasnú povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nie je vykázaná, pretože:

i) nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na urovnanie povinnosti; alebo

ii) výška povinnosti nemôže byť ocenená s primeranou spoľahlivosťou.

19. Podnik by nemal vykazovať podmienený záväzok. Podnik by mal zverejniť podmienený záväzok, s výnimkou prípadov, keď pravdepodobnosť úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky je vzdialená.

Podmienené pohľadávky

20. Tento štandard definuje podmienenú pohľadávku ako potenciálny majetok, ktoré podnik získa v dôsledku udalostí, ku ktorým došlo v minulosti a ktorého existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie

▼B

sú úplne v rámci kontroly podniku. Príkladom je požiadavka, ktorú podnik uplatňuje prostredníctvom súdnych procesov, kde výsledok je neistý.

21. Podnik by nemal vykazovať podmienenú pohľadávku. Podmienená pohľadávka by sa mala zverejniť, ak sú hospodárske požitky pravdepodobné.

22. Ak je realizácia príjmu prakticky istá, potom súvisiaca pohľadávka nie je podmienená pohľadávka a je vhodné ju ako pohľadávku vykázať.

Dátum účinnosti

23. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa ho uplatňovať skôr.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	327
Rozsah	327
Definície	328
Rezervy a ostatné záväzky	329
Vzťahy medzi rezervami a podmienenými záväzkami	329
Vykazovanie	329
Rezervy	329
Súčasná povinnosť	330
Minulé udalosti	330
Pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky	331
Spoľahlivý odhad povinnosti	331
Podmienené záväzky	331
Podmienené pohľadávky	332
Oceňovanie	332
Najlepší odhad	332
Riziko a neistoty	333
Súčasná hodnota	333
Budúce udalosti	333
Očakávané vyradenie majetku	334
Náhrady	334
Zmeny v rezervách	334
Používanie rezerv	334
Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania	335
Budúce prevádzkové straty	335
Nevýhodné zmluvy	335
Reštrukturalizácia	335
Zverejňovanie	337
Prechodné ustanovenia	338
Dátum účinnosti	339

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby boli použité vhodné kritéria vykazovania a základne oceňovania rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok a aby boli zverejnené dostatočné informácie v poznámkach k výkazom účtovnej závierky tak, aby umožnili používateľom pochopiť ich charakter, časovosť a výšku.

ROZSAH

1. Tento štandard by mali uplatňovať všetky podniky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok, s výnimkou:

▼B

a) tých, ktoré sú výsledkom finančných nástrojov, ktoré sú vykázané v objektívnej hodnote;

▼M3

▼B

c) tých, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach na základe zmlúv s držiteľmi poistenia; a

d) tých, ktoré sú zahrnuté v inom medzinárodnom účtovnom štandarde.

2. Tento štandard sa uplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré nie sú účtované v objektívnej hodnote.

3. Exekučné zmluvy sú zmluvy, podľa ktorých žiadna zo zmluvných strán neuskutočnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne vykonali svoje povinnosti do rovnakého rozsahu. Tento štandard sa neuplatňuje na exekučné zmluvy s výnimkou tých, ktoré sú nevýhodné.

▼M3

---

5. Ak sa iný štandard zaoberá so špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, podnik aplikuje ten štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad IFRS 3 *Podnikové kombinácie* sa zaoberá nadobúdateľským riešením podmienených záväzkov získaných v rámci podnikovej kombinácie. Podobne aj niektoré typy rezerv sú taktiež uvedené v štandardoch o:

▼B

a) zákazková výroba (pozri IAS 11, zákazková výroba);

b) dane z príjmov (pozri IAS 12, dane z príjmov);

c) nájom (pozri IAS 17, nájmy). Avšak, keďže IAS 17 neobsahuje špecifické požiadavky na zaobchádzanie s operatívnym nájmom, ktorý sa stáva nevýhodným, tento štandard sa uplatňuje v takýchto prípadoch;

d) zamestnanecké požitky (pozri IAS 19, zamestnanecké požitky); a

▼M3

e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 *Kindlustuslepingud*). Siiski kohaldub käesolev standard kindlustusandja eraldistele, tingimuslikele kohustustele ja tingimuslikele varadele, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ega õigusest kindlustuslepingute alusel IFRSi4 rakendusalas.

▼B

6. Niektoré sumy, spracované ako rezervy, môžu súvisieť s vykazovaním výnosov, napríklad ak podnik poskytuje záruky za úhradu. Tento štandard neuvádza vykazovanie výnosov. IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, identifikuje okolnosti, za ktorých sú výnosy vykázané a poskytuje praktický návod na uplatňovanie kritérií vykazovania. Tento štandard nemení požiadavky IAS 18.

7. Tento štandard definuje rezervy ako záväzky neistého času alebo výšky. V niektorých krajinách sa výraz „rezerva" používa tiež v kontexte položiek ako je odpisovanie, zníženie hodnoty majetku a pochybné pohľadávky: tieto sú úpravami účtovných hodnôt majetku a nie sú zahrnuté v tomto štandarde.

8. Ostatné medzinárodné účtovné štandardy špecifikujú, či sa výdavky považujú za majetok alebo náklady. Tieto témy nie sú zahrnuté do tohto štandardu. Následne, tento štandard ani nezakazuje, ani nevyžaduje aktiváciu nákladov vykázaných v čase tvorby rezervy.

▼M3

9. Tento štandard platí pre rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončených činností). Ak reštrukturalizácia spĺňa definičnú podmienku ukončenej činnosti, v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti* sa môžu vyžadovať dodatočné zverejnenia.

▼B

DEFINÍCIE

10. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Rezerva je záväzok neurčitého času alebo výšky.

Záväzok je súčasná povinnosť podniku vznikajúca z minulých udalostí, vyrovnaním ktorej sa očakáva úbytok podnikových zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky.

▼B

Záväzná udalosť je udalosť, ktorá vytvára zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, ktorá vedie k tomu, že podnik nemá reálnu alternatívu na vyrovnanie danej povinnosti.

Zákonná povinnosť je povinnosť, ktorá vzniká zo:

a) zmluvy (prostredníctvom v nej stanovených a z nej vyplývajúcich podmienok);

b) zákona; alebo

c) ostatných právnych úkonov.

Mimozmluvná povinnosť je povinnosť, ktorá vzniká z činností podniku, keď:

a) podnik naznačil ostatným stranám, že bude akceptovať určité povinnosti na základe zavedenej praxe v minulosti, publikovaných postupov alebo v dostatočne špecifikovanom aktuálnom vyhlásení; a

b) v dôsledku toho podnik vytvoril platné očakávanie týchto ostatných strán, že si splní tieto povinnosti.

Podmienený záväzok je:

a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku; alebo

b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nie je vykázaná, pretože:

   i) nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinnosti; alebo

   ii) výšku povinnosti nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

Podmienená pohľadávka je možná pohľadávka, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku.

Nevýhodná zmluva je zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú očakávané dosiahnutie hospodárskych požitkov podľa nej.

Reštrukturalizácia je program, ktorý je plánovaný a kontrolovaný manažmentom a významne mení buď:

a) rozsah podnikania, vykonávaného podnikom; alebo

b) spôsob, ktorým je toto podnikanie vykonávané.

Rezervy a ostatné záväzky

11. Rezervy možno odlíšiť od ostatných záväzkov, ako sú záväzky z obchodného styku a výdavky budúcich období, pretože existuje neistota o období alebo výške budúcich výdavkov, vyžadovaných na vyrovnanie. Naopak:

   a) záväzky z obchodného styku sú záväzkami zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané a boli faktúrované 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 čiastok splatných pre zamestnancov (napríklad čiastky súvisiace s časovo rozlíšenými náhradami za dovolenky). Hoci je niekedy nevyhnutné odhadnúť výšku alebo obdobie výdavkov budúcich období, neistota je všeobecne oveľa menšia ako pri rezervách.

   Na výdavky budúcich období sa často prihliada ako na časť záväzkov z obchodného styku a ostatných záväzkov, zatiaľ čo rezervy sa vykazujú osobitne.

Vzťah medzi rezervami a podmienenými záväzkami

12. Vo všeobecnosti sú všetky rezervy podmienené, pretože sú neurčité v čase alebo výške. Avšak v rámci tohto štandardu sa výraz „podmienené" používa pre záväzky a pohľadávky, ktoré nie sú vykázané, pretože ich existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku. Navyše, výraz „podmienený záväzok" sa používa pre záväzky, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania.

13. Tento štandard rozlišuje medzi:

▼B

a) rezervami – ktoré sú vykázané ako záväzky (za predpokladu, že je možné uskutočniť spoľahlivý odhad), pretože sú súčasnými povinnosťami a je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinností; a

b) podmienenými záväzkami – ktoré nie sú vykázané ako záväzky, pretože sú buď:

i) možnými povinnosťami, keďže musí byť ešte len potvrdené, či podnik má súčasnú povinnosť, ktorá by mohla viesť k úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky; alebo

ii) súčasnými povinnosťami, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania v tomto štandarde (pretože buď nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinnosti alebo nie je možné urobiť dostatočne spoľahlivý odhad výšky povinnosti).

VYKAZOVANIE

Rezervy

14. Rezerva by mala byť vykázaná, ak:

a) podnik má súčasnú povinnosť (zákonnú alebo mimozmluvnú) ako dôsledok minulých udalostí ►**M5** ——————— ◄;

b) je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude požadovaný na vyrovnanie povinnosti; a

c) možno uskutočniť spoľahlivý odhad výšky povinnosti.

Ak tieto podmienky nie sú splnené, nemala by byť vykázaná žiadna rezerva.

Súčasná povinnosť

15. Vo výnimočných prípadoch nie je jasné, či existuje súčasná povinnosť. V takýchto prípadoch je minulá udalosť považovaná za pôvodcu vzniku súčasnej povinnosti ak, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz, je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu.

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 podnik určí, či súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz, napríklad vrátane stanoviska expertov. Uvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytovaný z udalostí po súvahovom dni. Na základe tohto dôkazu:

a) ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existovala k súvahovému dňu, podnik vykáže rezervu (ak sú splnené kritériá vykazovania); a

b) ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že žiadna súčasná povinnosť neexistovala k súvahovému dňu, podnik zverejňuje podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je možný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky vzdialený (pozri odsek 86).

Minulé udalosti

17. Minulá udalosť, ktorá vedie k súčasnej povinnosti, sa nazýva záväzná udalosť. Aby bola udalosť záväznou udalosťou, je nevyhnutné, aby podnik nemal inú reálnu možnosť na vyrovnanie povinnosti, vytvorenej danou udalosťou. O takúto udalosť sa jedná, iba ak:

a) vyrovnanie povinnosti možno vynútiť zákonom, alebo

b) v prípade mimozmluvnej povinnosti, keď udalosť (ktorá môže byť činnosťou podniku) vytvára platné očakávania ostatných strán, že podnik si splní povinnosť.

18. Účtovná závierka sa zaoberá finančnou situáciou podniku na konci jeho účtovného obdobia a nie jeho možnou situáciou v budúcnosti. Preto sa nevykazuje žiadna rezerva na náklady, ktoré je potrebné vynaložiť na prevádzku v budúcnosti. Jediné záväzky vykázané v súvahe podniku sú tie, ktoré existujú k súvahovému dňu.

19. Jedine tie povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od podnikových činností v budúcnosti (napríklad budúce vykonávanie jeho záležitostí) sa vykazujú ako rezervy. Príkladmi takýchto povinností sú pokuty alebo náklady na odstránenie nezákonného poškodenia životného prostredia, z ktorých by obidve mohli viesť k úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, pri ich vyrovnaní bez

▼B

ohľadu na budúce činnosti podniku. Podobne, podnik vykazuje rezervu na náklady na zrušenie sprostredkovateľskej zmluvy na ropné zariadenie alebo atómovú elektráreň, v rozsahu, v ktorom je podnik povinný odstrániť už spôsobenú škodu. Naopak, v dôsledku komerčného tlaku alebo zákonných požiadaviek, podnik môže mať v úmysle alebo môže mať potrebu realizovať výdavky na fungovanie konkrétnym spôsobom v budúcnosti (napríklad namontovaním dymových filtrov na určitý typ továrne). Pretože podnik sa môže vyhnúť budúcim výdavkom svojou činnosťou v budúcnosti, napríklad zmenou svojej metódy prevádzkovania, nemá v súčasnosti žiadnu povinnosť pre tento budúci výdavok a nevykazuje sa žiadna rezerva.

20. Povinnosť sa vždy týka ďalšej zmluvnej strany, na ktorú je táto povinnosť viazaná. Nie je však nevyhnutné poznať identitu zmluvnej strany, na ktorú sa povinnosť viaže – v skutočnosti to môže byť povinnosť voči verejnosti v širokom slova zmysle. Pretože povinnosť vždy obsahuje záväzok voči inej strane, nasleduje to, že rozhodnutie manažmentu alebo rady nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu, s výnimkou rozhodnutia, ktoré bolo oznámené pred súvahovým dňom tým, ktorí sú týmto špecifickým spôsobom ovplyvnení tak, že im vzniká oprávnené očakávanie, že podnik si splní svoje povinnosti.

21. Udalosť, ktorá nespôsobuje vznik povinnosti bezprostredne, to môže spôsobiť k neskoršiemu dátumu, pretože zmeny v zákonoch alebo akt (napríklad dostatočne špecifikované verejné prehlásenie) zo strany podniku dávajú podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti. Napríklad, keď je spôsobené poškodenie životného prostredia, nemusí existovať povinnosť odstrániť následky. Spôsobenie poškodenia sa však stane záväzným prípadom, ak nový zákon požaduje odstránenie existujúceho poškodenia, alebo ak podnik verejne akceptuje zodpovednosť za nápravu spôsobom, ktorý vytvára mimozmluvnú povinnosť.

22. Ak detaily navrhovaného nového zákona ešte musia byť dokončené, povinnosť vzniká iba vtedy, keď je legislatíva takmer istá ako uzákonený návrh. Na účely tohto štandardu sa takáto povinnosť považuje za zákonnú povinnosť. Rozdiely v okolnostiach, ktoré sa týkajú uzákonenia spôsobujú, že nie je možné špecifikovať jediný prípad, ktorý by spôsobil, že uzákonenie zákona je takmer isté. V mnohých prípadoch nebude možné dosiahnuť zjavné uistenie o uzákonení zákona, až kým nie je objektívne schválený.

Pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske úžitky

23. Aby sa záväzok kvalifikoval na vykazovanie, musí existovať nielen súčasná povinnosť, ale aj pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, na vyrovnanie tejto povinnosti. Na účely tohto štandardu ([1]) úbytok zdrojov alebo iná udalosť sa považuje za pravdepodobnú, ak sa skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne udalosť vyskytne, napríklad pravdepodobnosť, že udalosť sa vyskytne je väčšia ako pravdepodobnosť, že sa nevyskytne. Ak nie je pravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje, podnik zverejní podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je možný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky vzdialený (pozri odsek 86).

24. Ak existuje viacero podobných povinností (napríklad výrobné oprávnenia alebo podobné zmluvy), pravdepodobnosť, že úbytok bude požadovaný na vyrovnanie, je stanovená s prihliadnutím na skupinu povinností ako celok. Hoci pravdepodobnosť úbytku pre akúkoľvek jedinú položku môže byť malá, môže byť celkom pravdepodobné. že nejaký úbytok zdrojov bude potrebný na vyrovnanie povinností ako celku. Ak ide o takýto prípad, vykazuje sa rezerva (ak sú splnené ostatné kritériá na vykazovanie).

Spoľahlivý odhad povinnosti

25. Používanie odhadov je podstatnou časťou zostavovania účtovnej závierky a nepodkopáva tým jej spoľahlivosť. Toto je obzvlášť platné v prípade rezerv, ktoré sú svojím charakterom viac neisté ako väčšina ostatných položiek súvahy. Okrem extrémne výnimočných prípadov, podnik bude schopný určiť škálu možných výsledkov a môže teda urobiť odhad povinnosti, ktorý je dostatočne spoľahlivý na použitie pri vykazovaní rezervy.

26. V extrémne výnimočných prípadoch, ak sa nemôže uskutočniť spoľahlivý odhad, existuje záväzok, ktorý nemôže byť vykázaný. Tento záväzok sa zverejňuje ako podmienený záväzok (pozri odsek 86).

([1]) Interpretácia výrazu „pravdepodobne” v tomto štandarde ako „skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne” sa neuplatňuje nevyhnutne na ostatné medzinárodné účtovné štandardy.,

▼B

Podmienené záväzky

27. Podnik by nemal vykazovať podmienený záväzok.

28. Podmienený záväzok sa zverejňuje podľa požiadavky odseku 86, s výnimkou prípadu, keď je možnosť úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, vzdialená.

29. Ak je podnik spoločne a nerozdielne zodpovedný za povinnosť, časť povinnosti, ktorá má byť podľa očakávania splnená ostatnými zmluvnými stranami, sa považuje za podmienený záväzok. Podnik vykazuje rezervu na časť povinnosti, pre ktorú je úbytok zdrojov, ktorý vyjadruje hospodárske požitky pravdepodobný, okrem extrémne výnimočných okolností, keď nie je možné uskutočniť spoľahlivý odhad.

30. Podmienené záväzky sa môžu vyvinúť spôsobom prvotne neočakávaným. Z tohto dôvodu sa hodnotia nepretržite kvôli stanoveniu, či sa úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, stal pravdepodobným. Ak nastáva pravdepodobnosť, že úbytok budúcich hospodárskych požitkov bude požadovaný pre položku, ktorá sa predtým považovala za podmienený záväzok, rezerva sa vykazuje v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom sa zmena pravdepodobnosti uskutočnila (okrem extrémne výnimočných okolností, keď nie je možné uskutočniť spoľahlivý odhad).

Podmienené pohľadávky

31. Podnik by nemal vykazovať podmienenú pohľadávku.

32. Podmienené pohľadávky väčšinou vznikajú z neplánovaných alebo iných neočakávaných prípadov, ktoré spôsobujú vznik možnosti prílevu hospodárskych požitkov do podniku. Príkladom je nárok, ktorý podnik získava prostredníctvom legálnych procesov, kde výsledok nie je istý.

33. Podmienené pohľadávky sa nevykazujú v účtovnej závierke, keďže toto by mohlo viesť k vykázaniu výnosu, ktorý nemusí byť nikdy realizovaný. Avšak, ak je realizácia výnosu takmer istá, potom s ním spojená pohľadávka nie je podmienená pohľadávka a jej vykázanie je vhodné.

34. Podmienená pohľadávka sa zverejňuje podľa požiadaviek odseku 89, ak prílev hospodárskych požitkov je pravdepodobný.

35. Podmienené pohľadávky sa hodnotia nepretržite, aby sa zabezpečilo, že vývoj sa primerane odzrkadľuje v účtovnej závierke. Ak je očividne jasné, že prílev hospodárskych požitkov vznikne, pohľadávka a súvisiaci výnos sa vykazuje v účtovnej závierke obdobia, v ktorom sa zmena vyskytne. Ak sa prílev hospodárskych požitkov stal pravdepodobným, podnik zverejňuje podmienenú pohľadávku (pozri odsek 89).

OCEŇOVANIE

Najlepší odhad

36. Suma, vykázaná ako rezerva, by mala byť najlepším odhadom výdavku, vyžadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.

37. Najlepším odhadom výdavku, vyžadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti, je suma, ktorú by podnik objektívne zaplatil na vyrovnanie povinnosti k súvahovému dňu alebo na prevedenie na tretiu stranu v danom čase. Toto bude často nemožné alebo neúmerne nákladné na vyrovnanie alebo prevedenie povinnosti k súvahovému dňu. Avšak odhad sumy, ktorú by podnik objektívne zaplatil na vyrovnanie alebo prevedenie povinnosti, dáva najlepší odhad výdavku, požadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.

38. Odhady výsledkov a finančných vplyvov sa určujú na základe úsudku manažmentu podniku, doplneného skúsenosťami z podobných transakcií a v niektorých prípadoch správami od nezávislých odborníkov. Uvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz, ktorý poskytujú udalosti po súvahovom dni.

39. Neistoty, obklopujúce sumu, ktorá má byť vykázaná ako rezerva, sú spracovávané rôznymi spôsobmi podľa okolností. Keď rezerva, ktorá sa bude oceňovať, obsahuje rozsiahlu skupinu položiek, povinnosť je odhadovaná zvážením všetkých možných výsledkov podľa pravdepodobností s nimi spojených. Názov tejto štatistickej metódy odhadovania je „očakávaná hodnota". Rezerva bude preto rôzna v závislosti na tom, či pravdepodobnosť straty z udanej sumy je napríklad 60 % alebo 90 %. Ak existuje nepretržité rozpätie možných výsledkov a každý bod tohto rozpätia je tak pravdepodobný ako každý iný, používa sa stredný bod rozpätia.

Príklad

Podnik predáva tovar so zárukou, podľa ktorej sú zákazníci krytí na náklady za opravy akýchkoľvek výrobných závad, ktoré sa stávajú zjavnými počas prvých šiestich mesiacov po nakúpení. Ak by boli zistené

▼B

nepatrné chyby na všetkých predaných výrobkoch, výsledkom by boli náklady na opravu vo výške 1 milióna. Ak by boli zistené väčšie závady na všetkých predaných výrobkoch, výsledkom by boli náklady na opravu vo výške 4 miliónov. Skúsenosti z predchádzajúcich období a budúce očakávania podniku naznačujú, že v nasledujúcom roku, 75 % predaných výrobkov nebude mať žiadne závady, 20 % predaných výrobkov bude mať nepatrné závady a 5 % predaných výrobkov bude mať väčšie závady. V súlade s odsekom 24, podnik zhodnotí pravdepodobnosť úbytku pre záručnú povinnosť ako celku.

Očakávaná hodnota nákladov na opravy je:

$(75\%\ \text{znuly}) + (20\%\ \text{z1mil.}) + (5\%\ \text{zo4mil.}) = 400000$

40. Ak je oceňovaná jediná povinnosť, individuálny najpravdepodobnejší výsledok môže byť najlepším odhadom záväzku. Ale i v takomto prípade podnik uvažuje o ostatných možných výsledkoch. Ak sú iné možné výsledky buď príliš vysoké alebo zväčša nižšie ako najpravdepodobnejší výsledok, najlepší odhad bude vyššia alebo nižšia suma. Napríklad, ak podnik musí odstrániť vážnu chybu na hlavnom zariadení, ktoré skonštruoval pre zákazníka, individuálnym najpravdepodobnejším výsledkom pre úspešnú opravu na prvý pokus môžu byť náklady 1 000, avšak rezerva je vytvorená na vyššiu sumu, ak existuje významná šanca, že ďalšie pokusy budú nevyhnutné.

41. Rezerva sa oceňuje pred zdanením, keďže s daňovými dôsledkami na rezervu a zmenami v nej sa zaoberá IAS 12, Dane z príjmov.

Riziká a neistoty

42. Riziká a neistoty, ktoré nevyhnutne obklopujú mnohé prípady a okolnosti, by sa mali brať do úvahy na dosiahnutie najlepšieho odhadu rezervy.

43. Riziko opisuje variabilitu výsledku. Úpravy rizika môžu zvýšiť veľkosť, v ktorej je záväzok ocenený. Pri tvorbe úsudku v podmienkach neistoty je potrebné venovať pozornosť tomu, aby výnosy alebo pohľadávky neboli nadhodnotené a náklady alebo záväzky neboli podhodnotené. Avšak neistota neospravedlňuje tvorbu nadmerných rezerv alebo zámerné nadhodnotenie záväzkov. Napríklad, ak sa plánované náklady konkrétneho nepriaznivého výsledku odhadujú na základe opatrnosti, tento výsledok sa potom zámerne neberie do úvahy ako pravdepodobnejší ako je v skutočnosti. Pozornosť treba venovať vyhýbaniu sa duplicitným úpravám pre riziko a neistotu s následným nadhodnotením rezervy.

44. Zverejnenie neistôt, obklopujúcich veľkosť výdavku, sa uskutočňuje podľa odseku 85 písm. b.

Súčasná hodnota

45. Ak je vplyv časovej hodnoty peňazí významný, veľkosť rezervy by mala byť súčasnou hodnotou výdavku, ktorý je očakávaný ako požadovaný na vyrovnanie povinnosti.

46. V dôsledku časovej hodnoty peňazí, rezervy súvisiace s úbytkom peňažnej hotovosti, ktoré vznikajú skoro po súvahovom dni, sú jednostrannejšie ako tie, kde úbytok peňažnej hotovosti tej istej veľkosti vzniká neskôr. Rezervy sú preto diskontované, ak je ich vplyv významný.

47. Diskontná/-é sadzba/-y by mala/-i byť sadzbou/-ami pred zdanením, ktorá/-é odzrkadľuje/-ú aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické pre záväzok. Diskontná/-é sadzba/-y by nemala/-i odzrkadľovať riziká, pre ktoré boli odhadované budúce peňažné toky upravené.

Budúce udalosti

48. Budúce udalosti, ktoré môžu vplývať na sumu požadovanú na vyrovnanie povinnosti, by mali byť zobrazené v sume rezervy, ak existuje vyčerpávajúci objektívny dôkaz, že skutočne nastanú.

49. Očakávané budúce udalosti môžu byť špecificky významné pri oceňovaní rezerv. Napríklad podnik môže byť presvedčený, že náklady na vyčistenie lokality na konci jej života budú znížené zmenami v technológii. Vykázaná suma odzrkadľuje rozumné očakávania technicky kvalifikovaných, objektívnych pozorovateľov, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz o technológii, ktorý bude 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. Avšak podnik neočakáva rozvoj kompletne novej technológie čistenia, s výnimkou prípadu, keď je to podložené vyčerpávajúcim objektívnym dôkazom.

▼B

50. Vplyv možnej novej legislatívy sa berie na vedomie pri oceňovaní existujúceho záväzku, ak existuje vyčerpávajúci objektívny dôkaz, že táto legislatíva bude očividne jasne schválená. Variabilita okolností, ktoré vznikajú v praxi, neumožňuje špecifikovať jedinú udalosť, ktorá bude poskytovať vyčerpávajúci objektívny dôkaz v každom prípade. Vyžaduje sa dôkaz pre obe možnosti, jednak o tom, čo bude legislatíva požadovať a o tom, či je očividne jasné, že bude schválená a realizovaná povinným postupom. V mnohých prípadoch nebude vyčerpávajúci objektívny dôkaz existovať, pokiaľ sa nová legislatíva neschváli.

Očakávané vyradenie majetku

51. Zisky z očakávaného vyradenia majetku by sa nemali brať do úvahy pri oceňovaní rezervy.

52. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy, aj keď je očakávané vyradenie úzko späté s udalosťou vzniku rezervy. Namiesto toho podnik vykazuje zisky z očakávaných vyradení majetku v čase špecifikovanom medzinárodným účtovným štandardom, ktorý sa zaoberá uvažovaným majetkom.

NÁHRADY

53. Keď sa náhrada niektorých alebo všetkých výdavkov, požadovaných na vyrovnanie rezervy, očakáva od inej strany, náhrada by sa mala vykázať vtedy a len vtedy, ak je očividne isté, že náhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná povinnosť. Náhrada by nemala byť spracovaná ako osobitný majetok. Suma, zistená pre náhradu, by nemala prevýšiť veľkosť rezervy.

54. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náhrady súvisiace s rezervou prezentované v čistej sume, vykázanej pre náhradu.

55. Niekedy je podnik schopný vyžiadať od ďalšieho účastníka zaplatenie časti alebo všetkých výdavkov, požadovaných na vyrovnanie rezervy (napríklad prostredníctvom poistných zmlúv, doložiek o odškodnom a dodávateľských záruk). Tento účastník môže buď nahradiť sumy, ktoré zaplatil podnik alebo zaplatiť sumy priamo.

56. Vo väčšine prípadov podnik zostane zodpovedný za celú dotknutú sumu, takže podnik by musel vyrovnať celú sumu, ak tretia strana zlyhá zaplatiť z akéhokoľvek dôvodu. Ak ide o takýto prípad, rezerva sa vykazuje na plnú sumu záväzku a osobitný majetok pre očakávanú úhradu sa vykazuje, keď je očividne jasné, že náhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná záväzok.

57. V niektorých prípadoch podnik nebude zodpovedný za dotknuté náklady, ak tretia strana zlyhá zaplatiť. V takomto prípade podnik nemá záväzok za tieto náklady a tieto sa nezahŕňajú do rezervy.

58. Ako je uvedené v odseku 29, povinnosť, za ktorú je podnik spoločne a nerozdielne zodpovedný, je podmieneným záväzkom do rozsahu, v akom sa očakáva, že povinnosť bude vyrovnaná ostatnými stranami.

Zmeny v rezervách

59. Rezervy by sa mali prehodnocovať ku každému súvahovému dňu a upravovať podľa aktuálnych najlepších odhadov. Ak nie je ďalej pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky sa bude vyžadovať na vyrovnanie povinnosti, rezerva by sa mala zrušiť.

60. Ak sa používa diskontovanie, účtovná hodnota rezervy narastá v každom období, odrážajúc plynutie času. Tento prírastok sa vykazuje ako náklad na prijaté úvery a pôžičky.

Používanie rezerv

61. Rezerva by sa mala používať iba na výdavky, pre ktoré bola pôvodne vykázaná.

62. Iba výdavky, ktoré súvisia s pôvodnou rezervou, sú postavené voči nej. Vyrovnanie výdavkov voči rezerve, ktorá bola pôvodne vykázaná na iný účel, by skrylo dosah dvoch rozličných udalostí.

UPLATŇOVANIE PRINCÍPOV VYKAZOVANIA A OCEŇOVANIA

Budúce prevádzkové straty

63. Rezervy by sa nemali vykazovať pre 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 určitých majetku činnosti môže byť znížená. Podnik testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

▼B

Nevýhodné zmluvy

66. Ak má podnik zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa tejto zmluvy by sa mala vykazovať a oceňovať ako rezerva.

67. Mnohé zmluvy (napríklad niektoré rutinné nákupné objednávky) môžu byť zrušené bez zaplatenia kompenzácie inej strane a teda nie sú povinnosťou. Iné zmluvy stanovujú aj práva aj povinnosti pre každú zo zmluvných strán. Ak udalosti spôsobia, že takáto zmluva je nevýhodná, zmluva spadá do rozsahu tohto štandardu a záväzok existuje, čo sa vykazuje. Exekučné zmluvy, ktoré nie sú nevýhodné, nespadajú do rozsahu tohto štandardu.

68. Tento štandard definuje nevýhodnú zmluvu ako zmluvu, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú hospodárske požitky, ktoré budú podľa očakávania prijaté na základe tejto zmluvy. Nevyhnutné náklady podľa zmluvy odzrkadľujú minimálne čisté náklady na odstúpenie od zmluvy, ktoré sú nižšou sumou z nákladov na jej splnenie a akékoľvek kompenzácie alebo penále, vznikajúce zo zlyhania jej splnenia.

69. Pred stanovením osobitnej rezervy pre nevýhodné zmluvy podnik vykazuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty, ktorá sa vyskytla na majetku náležiacich k danej zmluve (pozri IAS 36, Zníženie hodnoty majetku).

Reštrukturalizácia

70. Nasledujú príklady udalostí, ktoré môžu spadať pod definíciu reštrukturalizácie:

a) predaj alebo ukončenie odboru podnikania;

b) zatvorenie podnikateľskej lokality v krajine alebo oblasti alebo premiestnenie podnikateľských činností z jednej krajiny alebo oblasti do druhej;

c) zmeny v štruktúre manažmentu, napríklad eliminácia úrovne manažmentu; a

d) základná reorganizácia, ktorá má zásadný vplyv na podstatu a zameranie podnikových činností.

71. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje iba vtedy, ak sú splnené všeobecné kritériá vykazovania rezervy, stanovené v odseku 14. Odseky 72 až 83 stanovujú ako sa všeobecné kritéria vykazovania uplatňujú na reštrukturalizáciu.

72. Mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie vzniká iba vtedy, ak podnik:

a) má detailný formálny plán reštrukturalizácie, identifikujúci minimálne:

i) uvažované podnikanie alebo časť podnikania;

ii) hlavné oblasti vplyvu;

iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí budú kompenzovaní za ukončenie pracovného pomeru;

iv) výdavky, ktoré budú vynaložené; a

v) kedy bude plán realizovaný; a

b) dal podnet na vznik platného očakávania tých, ktorí sú ovplyvnení tým, že uskutoční reštrukturalizáciu tak, že začne realizovať tento plán alebo vyhlásením jeho hlavných čŕt tým, ktorí sú ním ovplyvnení.

73. Dôkaz, že podnik začal realizovať plán reštrukturalizácie, by bol poskytovaný napríklad demontážou zariadenia alebo predajom majetku alebo verejným vyhlásením hlavných čŕt plánu. Verejné vyhlásenie detailného plánu reštrukturalizácie ustanovuje mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie iba vtedy, ak je urobený takým spôsobom a v dostatočných podrobnostiach (t. j. stanovením hlavných čŕt plánu), že dáva podnet na vznik platného očakávania ďalších účastníkov, ako sú zákazníci, dodávatelia a zamestnanci (alebo ich zástupcovia), že podnik uskutoční reštrukturalizáciu.

74. Aby bol plán dostačujúci na vznik mimozmluvnej povinnosti pri jeho oznámení tým, ktorí sú ním ovplyvnení, začatie jeho realizácie musí byť naplánované 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 dá podnet na vznik platného očakávania ostatných strán, že podnik je v súčasnosti zaviazaný k reštrukturalizácii, keďže časový rámec poskytuje podniku možnosti zmeniť jeho plány.

▼M5

75. Rozhodnutie manažmentu alebo predstavenstva jednotky o reštrukturalizácii prijaté pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha, nezakladá vznik mimozmluvnej povinnosti k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, s výnimkou prípadov, keď jednotka pred dátumom, ku ktorému je zostavená súvaha:

a) začala s realizáciou plánu reštrukturalizácie,

alebo

b) oznámila hlavné charakteristiky plánu reštrukturalizácie osobám, ktorých sa plán týka, a to dostatočne konkrétnym spôsobom tak, že tieto osoby uskutočnenie reštrukturalizácie reálne očakávajú.

Ak jednotka začala s realizáciou plánu reštrukturalizácie, alebo oznámila jeho hlavné charakteristiky osobám, ktorých sa týka, až po dátume, ku ktorému je zostavená súvaha, pričom sa jedná o významnú reštrukturalizáciu a jej nezverejnenie by mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky prijímať na jej základe správne rozhodnutia, vyžaduje sa zverejnenie v zmysle IAS 10 *Udalosti po súvahovom dni*.

▼B

76. Hoci mimozmluvná povinnosť nie je tvorená výlučne rozhodnutím manažmentu, povinnosť môže byť výsledkom iným skorších udalostí spolu s daným rozhodnutím. Napríklad rokovania so zástupcami zamestnancov o platbách za ukončenie zmluvy, alebo s nákupcami o predaji činnosti by mohli záverečným predmetom pre konečné schválenie radou. Akonáhle bolo schválenie prijaté a oznámené ostatným účastníkom, podnik má mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie, ak sú splnené podmienky odseku 72.

77. V niektorých krajinách je konečné oprávnenie udelené v rade, ktorej členstvo zahŕňa zastúpenie záujmov iných, ako manažérskych (napríklad zamestnaneckých) alebo upovedomenie takýchto zástupcov by mohlo byť nevyhnutné predtým, ako Rada uskutoční svoje rozhodnutie. Pretože rozhodnutie takejto rady zahŕňa aj komunikáciu s takýmito zástupcami, výsledkom by mohla byť mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie.

78. Žiadna povinnosť predaja činnosti nevzniká, pokiaľ nie je podnik zaviazaný k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.

79. Aj keď podnik uskutočnil rozhodnutie o predaji činnosti a toto rozhodnutie verejne vyhlásil, nemôže byť zaviazaný k predaju, pokiaľ nebol identifikovaný nákupca a pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva. Pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva, podnik bude môcť meniť svoje rozhodnutie a skutočne bude môcť vykonať ďalší stupeň činnosti, ak nie je možné nájsť nákupcu podľa akceptovateľných podmienok. Ak sa uvažuje o predaji činnosti ako súčasti reštrukturalizácie, majetok činnosti sa preveruje na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Ak je predaj iba súčasťou reštrukturalizácie, mimozmluvná povinnosť pre ostatných účastníkov reštrukturalizácie môže nastať predtým, ako existuje záväzná kúpna zmluva.

80. Rezerva na reštrukturalizáciu by mala obsahovať iba priame výdavky, vznikajúce z reštrukturalizácie, medzi ktoré patria tie, ktoré sú jednak:

a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou; a

b) nie sú spojené s nepretržitými činnosťami podniku.

81. Rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady, ako sú:

a) preškolenie alebo premiestnenie stálych pracovníkov;

b) marketing; alebo

c) investovanie do nových systémov a sietí distribúcie.

Tieto výdavky súvisia s budúcim výkonom podnikania a nie sú záväzkami reštrukturalizácie ku súvahovému dňu. Takéto výdavky sa vykazujú na tom istom základe, ako keby vznikli nezávisle od reštrukturalizácie.

82. Identifikovateľné budúce prevádzkové straty do dátumu reštrukturalizácie nie sú zahrnuté do rezervy s výnimkou prípadu, keď súvisia s nevýhodnou zmluvou, ako je definované v odseku 10.

83. Ako vyžaduje odsek 51, zisky z očakávaného vyradenia majetku sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy na reštrukturalizáciu, dokonca aj vtedy, ak sa uvažuje o predaji majetku ako súčasti reštrukturalizácie.

ZVEREJŇOVANIE

84. Pre každú skupinu rezerv by mal podnik zverejniť:

a) účtovnú hodnotu na začiatku a na konci obdobia;

▼B

b) dodatočné rezervy uskutočnené počas obdobia vrátane zvýšení už existujúcich rezerv;

c) sumy použité (t. j. čerpané a uplatňované voči rezerve) počas obdobia;

d) nepoužité sumy zrušené počas obdobia; a

e) zvýšenie počas obdobia v diskontovaných sumách, vznikajúce v dôsledku plynutia času a vplyv každej zmeny diskontnej sadzby.

Porovnateľné informácie sa nevyžadujú.

85. Podnik by mal pre každú skupinu rezerv zverejniť:

a) krátky opis charakteru povinnosti a očakávaný čas každého výsledného úbytku hospodárskych požitkov;

b) náznak o neistotách o veľkosti alebo čase týchto úbytkov. Keď je nevyhnutné poskytovanie adekvátnych informácií, podnik by mal zverejniť hlavné predpoklady uskutočnené s ohľadom na budúce udalosti, ako je stanovené v odseku 48; a

c) výšku každej očakávanej náhrady, uvedením veľkosti každej pohľadávky, ktorá bola vykázaná pre danú očakávanú náhradu.

86. Pokiaľ je možnosť každého úbytku pri vyrovnaní vzdialená, podnik by mal zverejniť pre každú triedu podmienených záväzkov, k súvahovému dňu, krátky opis charakteru podmieneného záväzku a ak je to praktické:

a) odhad jeho finančného vplyvu, oceneného podľa odsekov 36 až 52;

b) náznak o neistotách súvisiacich s výškou alebo časom každého úbytku; a

c) možnosť akejkoľvek náhrady.

87. Pri určovaní, ktoré rezervy alebo podmienené záväzky môžu byť zoskupené tak, aby sformovali skupinu, je nevyhnutné zvážiť, či charakter položiek je dostatočne podobný pre jediný výkaz o nich na splnenie požiadaviek odsekov 85 písm. a) a písm. b) a 86 písm. a) a písm. b). Preto by mohlo byť vhodné uvažovať o jedinej skupine rezerv v súvislosti so zárukami na rôzne výrobky, ale nebolo by vhodné uvažovať o jedinej skupine súm, súvisiacich s bežnými zárukami a súm, ktoré sú predmetom právnych procesov.

88. Ak rezerva a podmienený záväzok vznikajú z toho istého súboru okolností, podnik vykonáva zverejnenia, požadované podľa odsekov 84 až 86 spôsobom, ktorý ukazuje spojenie medzi rezervou a podmieneným záväzkom.

89. Ak je pravdepodobný prílev hospodárskych požitkov, podnik by mal zverejniť krátky opis charakteru podmienených pohľadávok k súvahovému dňu a ak je to praktické, odhad ich finančného vplyvu, ocenený použitím princípov stanovených pre rezervy v odsekoch 36 až 52.

90. Je dôležité, aby zverejnenia podmienených pohľadávok predišli podaniu mylných náznakov o pravdepodobnom zvýšení výnosov.

91. Ak akákoľvek z informácií, požadovaných podľa odsekov 86 a 89, nie je zverejnená, pretože to nie je prakticky uskutočniteľné, táto skutočnosť musí byť uvedená.

92. V extrémne výnimočných prípadoch môže zverejnenie niektorých alebo všetkých informácií požadovaných podľa odsekov 84 až 89 očakávane vniesť vážny predsudok o situácii podniku do sporu s ostatnými stranami ohľadom záležitosti týkajúcej sa rezervy, podmieneného záväzku alebo podmienenej pohľadávky. V takýchto prípadoch podnik nemusí zverejniť informácie, ale mal by zverejniť všeobecný charakter sporu, spoločne so skutočnosťou a dôvodom, prečo informácie neboli zverejnené.

Prechodné ustanovenia

93. Vplyv prijatia tohto štandardu k dátumu jeho nadobudnutia účinnosti (alebo skôr) by mal byť vykázaný ako úpravy počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom bol štandard prvý krát použitý. Podnikom sa odporúča, avšak neprikazuje, upraviť počiatočný stav nerozdeleného zisku za pokiaľ možno čo najskoršie prezentované obdobie a prehodnotiť porovnateľné informácie. Ak porovnateľné informácie nie sú prehodnotené, táto skutočnosť by mala byť zverejnená.

▼M5

▼B

DÁTUM ÚČINNOSTI

95. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa uplatňovať ho skôr. Ak podnik uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. júlom 1999, mal by túto skutočnosť zverejniť.

▼M5

▼M3

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 38

Nehmotný majetok

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-7
Definície	8-17
Nehmotný majetok	9-17
Identifikovateľnosť	11-12
Ovládanie majetku	13-16
Budúce ekonomické úžitky	17
Vykazovanie a oceňovanie	18-67
Samostatné nadobudnutie	25-32
Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie	33-43
Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie	35-41
Následné výdaje na nadobudnutý výskumný a vývojový projekt vo fáze realizácie	42-43
Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie	44
Výmeny majetku	45-47
Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou	48-50
Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	51-67
Fáza výskumu	54-56
Fáza vývoja	57-64
Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou	65-67
Vykazovanie nákladov	68-71
Minulé náklady nevykazované ako majetok	71
Ocenenie po vykázaní	72-87
Nákladový model	74
Model precenenia	75-87
Doba použiteľnosti	88-96
Nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti	97-106
Doba a metóda amortizácie	97-99
Zostatková hodnota	100-103
Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie	104-106
Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti	107-110
Revízia hodnotenia doby použiteľnosti	109-110
Náhrada účtovnej hodnoty – straty zo zníženia hodnoty	111
Vyradenie a likvidácia	112-117
Zverejňovanie	118-128
Všeobecné informácie	118-123
Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia	124-125

▼M3

Výdavky na výskum a vývoj	126-127
Ostatné informácie	128
Prechodné ustanovenia a dátum účinnosti	129-132
Výmeny podobného majetku	131
Včasné uplatňovanie	132
Zrušenie platnosti IAS 38 (vydaný v roku 1998)	133

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 38 (1998) *Nehmotný majetok* a mal by sa uplatňovať:

(a) pri akvizícii nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikových kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004.

(b) na všetok iný nehmotný majetok počas ročných období počínajúcich 31. marcom 2004.

Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotného majetku, ktorým sa špecificky nezaoberá iný štandard. Tento štandard vyžaduje od jednotky vykazovanie nehmotného majetku výluène vtedy, ak sú splnené stanovené kritériá. Štandard tiež špecifikuje, ako oceòovať úètovnú hodnotu nehmotného majetku a vyžaduje stanovené zverejnenia o nehmotnom majetku.

ROZSAH

▼M10

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

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

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

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

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

▼M3

3. Ak sa iný štandard zaoberá s konkrétnym druhom nehmotného majetku, jednotka uplatňuje daný štandard namiesto tohto štandardu. Tento štandard napríklad neplatí pre:

(a) nehmotný majetok držaný v jednotke kvôli predaju v rámci bežného chodu podnikania (pozri IAS 2 *Zásoby* a IAS 11 *Zákazková výroba*).

(b) odložené daňové pohľadávky(pozri IAS 12 *Dane z príjmov*).

(c) lízingy, ktoré spadajú do rozsahu IAS 17 *Lízingy.*

(d) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19 *Zamestnanecké požitky*).

(e) finančný majetok definovaný v IAS 39. Vykazovanie a oceňovanie niektorého finančného majetku je obsahom IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*, IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely v spoločnom podnikaní.*

(f) goodwill nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie (pozri IFRS 3 *Podnikové kombinácie)*.

(g) odložené akvizičné náklady a nehmotný majetok, ku vzniku ktorých dôjde v dôsledku zmluvných práv poisťovateľa v rámci poistných zmlúv a v rozsahu IFRS 4 *Poistné zmluvy.* IFRS 4 ustanovuje požiadavky na špecifické zverejnenia takýchto odložených akvizičných nákladov, avšak nie pre takýto nehmotný majetok. Preto sa požiadavky na zverejnenie uvedené v tomto štandarde vzťahujú na takýto nehmotný majetok.

(h) dlhodobý nehmotný majetok klasifikovaný ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na likvidáciu klasifikovanej ako držanej na predaj) v súlade s IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*.

▼M3

4. Niektorý nehmotný majetok môže byť obsiahnutý alebo mať hmotnú podobu, napríklad ide o kompaktný disk (v prípade poèítaèového softvéru), zákonnú dokumentáciu (v prípade licencie alebo patentu) alebo film. Pri urèovaní, èi majetok obsahuje nehmotné a hmotné prvky, by sa malo postupovať podľa IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, vyžaduje sa posúdiť, ktorý prvok majetku je významnejší. Napríklad poèítaèový softvér pre poèítaèom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, tvorí neoddeliteľnú súèasť súvisiaceho hardvéru a považuje sa za patriaci do triedy nehnuteľností, strojov a zariadení. To isté platí pre operaèný systém poèítaèa. Ak softvér nie je integrálnou úèasťou súvisiaceho hardvéru, poèítaèový softvér sa považuje za nehmotný majetok.

5. Okrem iného tento štandard platí pre výdavky na reklamu, školenie, zriadenie, výskum a vývoj. Èinnosti výskumu a vývoja sú zamerané na vývoj znalostí. Hoci tieto èinnosti môžu mať za následok majetok v hmotnej podobe (napríklad prototyp), hmotný prvok majetku je voèi jeho nehmotnému prvku považovaný za druhotný, napr. v òom vložená znalosť.

6. Predmetom finanèného lízingu môže byť buï hmotný alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní nájomca zaobchádza s nehmotným majetkom držaným podľa finanèného lízingu v súlade s týmto štandardom. Práva podľa licenèných zmlúv na položky, akými sú napríklad filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva sú vylúèené z rozsahu IAS 17 a spadajú do rozsahu tohto štandardu.

7. Výnimky z rozsahu štandardu sa môžu vyskytnúť v prípade, ak sú urèité èinnosti alebo transakcie natoľko špecializované, že na ich základe vznikajú úètovné problémy, ktorými je potrebné sa zaoberať iným spôsobom. Takéto problémy vznikajú pri výdavkoch na využitie alebo prieskum a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných priemysloch a v prípade poistných zmlúv. Preto sa tento štandard neuplatòuje na výdavky na takéto èinnosti a zmluvy. Tento štandard však platí pre ostatný používaný nehmotný majetok (napríklad poèítaèový softvér), a ostatné výdavky (ako sú zriaïovacie náklady) v ťažobných priemysloch a poisťovacích spoloènostiach.

DEFINÍCIE

8. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v tomto zadefinovanom význame:***

Aktívny trh je trh, v rámci ktorého sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

(a) ***položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;***

(b) ***ochotných kupujúcich a predávajúcich je možné nájsť v akomkoľvek čase;***

a

(c) ***ceny sú prístupné verejnosti.***

Zmluvný dátum podnikovej kombinácie je dátumom, ku ktorému dôjde k zásadnej dohode medzi kombinujúcimi stranami a – v prípade verejne obchodovaných spoloèností – sa takáto dohoda oznámi verejnosti. V prípade získania konkurencie je dátum najskoršieho dosiahnutia zásadnej dohody medzi kombinujúcimi stranami dátumom, ku ktorému dostatoèný poèet majiteľov nadobúdaného akceptoval ponuku nadobúdajúceho na prevzatie kontroly nad nadobúdaným.

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehmotného majetku počas jeho doby použiteľnosti.

Majetok je zdrojom:

(a) ***riadeným jednotkou, ktorý je výsledkom minulých udalostí;***

a

(b) ***od ktorého sa očakáva plynutie budúcich ekonomických úžitkov do jednotky.***

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykazuje v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

Obstarávacia cena je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase akvizície alebo zhotovenia, alebo – v prípade použiteľnosti – suma priradené takémuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 Platby na základe podielov.

▼M3

Odpisovateľná suma je cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza cenu majetku po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty.

Vývoj je uplatnenie výsledkov výskumu alebo iných znalostí do plánu alebo návrhu výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred zahájením komerčnej výroby alebo používania.

Špecifická hodnota pre jednotku je súčasná hodnota peňažných tokov, ktorých vznik jednotka očakáva v súvislosti s pokračujúcim používaním majetku a s jeho vyradením na konci doby jeho použiteľnosti, alebo v súvislosti s úhradou záväzku.

Reálna hodnota majetku je suma, za ktorú sa môže majetok vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho spätne získateľnú sumu.

Nehmotný majetok je identifikovateľný nepeňažný majetok bez fyzickej podstaty.

Peňažný majetok sú peniaze v držbe a majetok, ktorý sa prijme vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získania nových vedeckých alebo technických znalostí a pochopenia.

Zostatková hodnota nehmotného majetku je odhadovaná suma, ktorú by jednotka v súčasnosti získala z vyradenia majetku po odpočítaní odhadovaných nákladov na vyradenie v prípade, ak by sa majetok nachádzal vo „veku" a stave, očakávanom na konci doby jeho použiteľnosti.

Doba použiteľnosti je:

(a) ***obdobie, počas ktorého sa očakáva používanie majetku jednotkou;***

alebo

(b) ***počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré jednotka očakáva, že sa získajú z majetku.***

Nehmotný majetok

9. Jednotky často rozširia zdroje, alebo im vznikajú záväzky za obstaranie, rozvoj, údržbu a vylepšenie nehmotných zdrojov, akými sú vedecké alebo technické znalosti, návrh a realizácia nových procesov alebo systémov, licencie, intelektuálne vlastníctvo, znalosti trhu a ochranné známky (vrátane obchodných názvov a vydavateľských titulov). Spoločnými príkladmi takto široko chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, hrané filmy, zoznamy zákazníkov, práva na vykonanie hypotekárnych služieb, rybárske povolenia, dovozné kvóty, práva na predaj, vzťahy so zákazníkom alebo dodávateľmi, vernosť zákazníka, podiel na trhu a marketingové práva.

10. Nie všetky položky opísané v odseku 9 spåòajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, ovládanie zdroja a existenciu budúcich ekonomických úžitkov. Ak položka, zahrnutá do tohto štandardu, nespåòa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo vytvorenie vlastnou èinnosťou sa vykazuje ako náklad v období, v ktorom sa vynaložil. Ak však dôjde k nadobudnutiu položky v rámci podnikovej kombinácie, tvorí èasť vykázaného goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri odsek 68).

Identifikovateľnosť

11. Definícia nehmotného majetku vyžaduje identifikáciu nehmotného majetku tak, aby sa dal jednoznaène odlíšiť od goodwillu. Goodwill získaný v rámci podnikovej kombinácie predstavuje platbu realizovanú nadobúdateľom v súvislosti s oèakávaním budúcich ekonomických úžitkov z majetku, ktorý nemožno jednotlivo identifikovať a osobitne vykázať. Budúce ekonomické úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľným nadobudnutým majetkom, alebo z majetku, ktorý jednotlivo nespåòa podmienky pre vykazovanie v úètovnej závierke, ale za ktorý je nadobúdateľ pripravený uskutoèniť platbu pri podnikovej kombinácii.

12. ***Majetok spåòa kritériá identifikovateľnosti v rámci definície nehmotného majetku, ak:***

(a) ***je oddeliteľný, t. j. je možné ho separovať alebo oddeliť od jednotky a predať, previesť, licenčne poskytnúť, prenajať alebo vymeniť a to buď samostatne alebo spolu so súvisiacou zmluvou, majetkom alebo záväzkom;***

alebo

▼M3

(b) ***vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných práv bez ohľadu na to, či sú takéto práva prevoditeľné alebo oddeliteľné od jednotky alebo od iných práv alebo záväzkov.***

Ovládanie majetku

13. Jednotka ovláda majetok, ak má právomoc na získanie budúcich ekonomických úžitkov, plynúcich zo súvisiaceho zdroja a tiež môže obmedziť prístup ostatných k týmto úžitkom. Kapacita jednotky ovládať budúce ekonomické úžitky z nehmotného majetku by spravidla pramenila zo zákonných práv, ktoré možno vymáhať súdnou cestou. Je zložitejšie preukázať ovládanie pri absencii zákonných práv. Zákonná vymáhateľnosť práva však nie je nevyhnutnou podmienkou ovládania, keïže jednotka môže byť schopná ovládať budúce ekonomické úžitky nejakým iným spôsobom.

14. Z trhu a technických znalostí môžu prameniť budúce ekonomické úžitky. Jednotka ovláda takéto úžitky v prípade, ak sú napríklad znalosti chránené zákonnými právami, akými sú autorské práva, obchodné embargo (kde je dovolené), alebo prostredníctvom zákonnej povinnosti zamestnancov na zachovanie služobného tajomstva.

15. Jednotka môže disponovať tímom kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopný identifikovať nárast ich schopností, vedúci k budúcim ekonomickým úžitkom zo zaškolenia. Jednotka môže taktiež oèakávať, že pracovníci budú pokraèovať vo využívaní svojich schopností v prospech jednotky. Jednotka však väèšinou dostatoène neovláda oèakávané budúce ekonomické úžitky, vznikajúce z tímu kvalifikovaných pracovníkov a zo zaškolenia tak, aby uvažovala o tom, že tieto položky spåòajú definíciu nehmotného majetku. Kvôli podobnej príèine, konkrétny manažérsky alebo technický talent nebude pravdepodobne spåòať definíciu nehmotného majetku s výnimkou prípadu, kedy je jeho využitie a získavanie budúcich ekonomických úžitkov chránené zákonnými právami, a pokiaľ spåòa ostatné èasti definície.

16. Jednotka môže disponovať portfóliom zákazníkov alebo podielom na trhu a očakávať, že vzhľadom na jeho snahu vybudovať vzťahy so zákazníkmi a dosiahnuť ich vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s jednotkou. Ak však chýbajú zákonné ochranné práva alebo iné spôsoby ovládania vzťahov so zákazníkmi alebo vernosti zákazníkov jednotky, jednotka obyčajne nedostatočne ovláda ekonomické úžitky zo vzťahov so zákazníkmi a vernosti tak, aby považovala tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) za položky spĺňajúce definíciu nehmotného majetku. V prípade absencie zákonných práv týkajúcich sa ochrany vzťahov so zákazníkmi poskytujú výmenné transakcie súvisiace s tými istými alebo podobnými nezmluvnými vzťahmi so zákazníkmi (iné, než časť podnikovej kombinácie) dôkaz, že jednotka je schopná ovládať očakávané budúce ekonomické úžitky plynúce zo vzťahov so zákazníkmi. Nakoľko takéto výmenné transakcie predstavujú taktiež dôkaz, že vzťahy so zákazníkmi sú taktiež oddeliteľné, takéto vzťahy so zákazníkmi spĺňajú 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 používania majetku jednotkou. Napríklad používanie intelektuálneho vlastníctva vo výrobnom procese môže skôr znížiť budúce výrobné náklady ako zvýšiť budúce výnosy.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

18. Vykazovanie položky ako nehmotný majetok vyžaduje od jednotky preukázať, že položka spĺňa:

(a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 8 – 17);

a

(b) kritériá pre vykazovanie (pozri odseky 21 – 23).

Táto požiadavka sa týka nákladov, ku prvotnému vzniku ktorých došlo v súvislosti s nadobudnutím alebo internou tvorbou nehmotného majetku a tých nákladov, ktoré vznikli následne za účelom ich pripočítania k nehmotnému majetku, výmene jeho časti alebo jeho služby.

19. Odseky 25 – 32 sa zaoberajú uplatňovaním kritérií pre vykazovanie separátne nadobudnutého nehmotného majetku a odseky 33 – 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 – 47 sa zaoberajú výmenou nehmotného majetku a odseky 48 – 50 sa zaobe-

▼M3

rajú interne vytvoreným goodwillom. Odseky 51 – 67 sa zaoberajú prvotným vykázaním a ocenením interne vytvoreného nehmotného majetku.

20. Charakter nehmotného majetku je v mnohých prípadoch taký, že vo vzťahu k nemu neexistujú prírastky a ani výmeny jeho èasti. Väèšina následných výdajov teda pravdepodobne zachová oèakávané budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v existujúcom nehmotnom majetku namiesto toho, aby splnila definiène kritériá nehmotného majetku a kritériá pre vykazovanie uvedené v tomto štandarde. Okrem toho je èasto zložité priradiť takéto výdavky skôr priamo konkrétnemu nehmotnému majetku, než jednotky ako celku. Preto sa len veľmi zriedka následné výdaje — výdaje, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní nadobudnutého nehmotného majetku alebo po ukonèení interne vytvoreného nehmotného majetku — vykazujú v úètovnej hodnote majetku. V súlade s odsekom 63 sa následný výdavok na znaèky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou (èi už nadobudnuté externe alebo vytvorené vlastnou èinnosťou) vždy vykazuje v zisku alebo strate po jeho vzniku. Je tomu ak preto, lebo takýto výdaj sa nedá odlíšiť od výdajov na rozvoj podnikania ako celku.

21. ***Nehmotný majetok by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak:***

(a) ***je pravdepodobné, že očakávané budúce ekonomické úžitky, ktoré patria k danému majetku, budú plynúť do jednotky;***

a

(b) ***je možné spoľahlivo oceniť obstarávaciu cenu daného majetku.***

22. ***Jednotka by mala zhodnotiť pravdepodobnosť očakávaných budúcich ekonomických úžitkov používaním primeraných a pomocných predpokladov predstavujúcich najlepší odhad manažmentu o súbore ekonomických podmienok, ktoré budú existovať počas doby použiteľnosti daného majetku.***

23. Jednotka používa úsudok pri hodnotení stupòa istoty, týkajúceho sa toku budúcich ekonomických úžitkov, ktoré prináležia používaniu daného majetku na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v èase prvotného vykazovania, s väèším dôrazom na externý dôkaz.

24. ***Nehmotný majetok by sa mal oceniť v nákladoch.***

Samostatné nadobudnutie

25. Za normálnych okolností cena, ktorú jednotka zaplatí za úèelom samostatného nadobudnutia nehmotného majetku odráža oèakávania pravdepodobnosti, týkajúce sa prílevu oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku do jednotky. Inými slovami – efekt pravdepodobnosti sa odráža v nákladoch na majetok. Preto sa vzhľadom na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.

26. Okrem toho sa náklady na samostatné nadobudnutie nehmotného majetku dajú obvykle spoľahlivo oceniť. O tento prípad ide najmä vtedy, keï má kúpna protihodnota formu peòažných prostriedkov alebo iného peòažného majetku.

27. Náklady na samostatne nadobudnutý nehmotný majetok zahŕňajú:

(a) jeho nákupnú cenu vrátanie dovozných ciel a nenávratných nákupných daní po odpočítaní obchodných zliav a rabatov;

a

(b) akékoľvek priamo priraditeľné náklady na prípravu majetku na zamýšľané použitie.

28. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:

(a) náklady na zamestnanecké požitky (definované v rámci IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) apriamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;

(b) odborné poplatky priamo vyplývajúce z prípravy majetku do jeho prevádzkového stavu;

a

(c) náklady na testovanie zamerané na správne fungovanie majetku.

29. Príkladmi výdajov, ktoré netvoria súčasť nákladov na nehmotný majetok, sú:

(a) náklady na zavedenie nového výrobku alebo služby (vrátane nákladov na reklamu a propagačné činnosti);

(b) náklady na realizáciu podnikania v novom prostredí alebo s novou triedou zákazníkov (vrátane nákladov na školenia zamestnancov);

a

▼M3

(c) administratívne a iné všeobecné režijné náklady.

30. Vykazovanie nákladov v úètovnej hodnote nehmotného majetku sa ukonèí, ak sa majetok bude nachádzať v prevádzkovom stave zhodnom s úmyslom manažmentu. Preto sa náklady súvisiace s používaním alebo presunom nehmotného majetku nezahàòajú do úètovnej hodnoty takéhoto majetku. Napríklad nasledujúce náklady sa nezahàòajú do úètovnej hodnoty nehmotného majetku:

(a) náklady, ku vzniku ktorých došlo v čase, kedy majetok schopný činnosti v súlade so zámermi manažmentu treba sprevádzkovať;

a

(b) prvotné prevádzkové straty – napríklad strata, ku ktorej došlo v priebehu narastania dopytu po výstupoch majetku.

31. K vzniku niektorých èinností dochádza v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, avšak takéto èinnosti nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu. K vzniku takýchto vedľajších prevádzok môže dôjsť pred alebo v priebehu vývojových èinností. Pretože vedľajšie prevádzky nie sú potrebné z hľadiska prevodu majetku do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu, výnos a súvisiace výdaje na takéto prevádzky sa okamžite vykazujú v zisku alebo strate a zahrnú sa do príslušných klasifikácií výnosov a nákladov.

32. Ak sa realizácia platby za nehmotný majetok odloží až za bežné úverové podmienky, náklady na nehmotný majetok sú ekvivalentom ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovou sumou platieb sa vykazuje ako úrokový náklad poèas úverového obdobia a kapitalizuje sa v súlade s ustanoveniami o kapitalizácii uvedenými v IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžièky.*

Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie

33. Ak v súlade s IFRS 3 *Podnikové kombinácie* dôjde k nadobudnutiu nehmotného majetku v rámci podnikovej kombinácie, náklady na takýto nehmotný majetok predstavujú jeho reálnu hodnotu k dátumu nadobudnutia. Reálna hodnota nehmotného majetku odráža trhové oèakávania pravdepodobnosti, že budúce ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku budú plynúť do jednotky. Inými slovami – v oceòovaní reálnej hodnoty nehmotného majetku sa odráža efekt pravdepodobnosti. Preto sa vzhľadom na nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie považuje kritérium vykázania pravdepodobnosti uvedené v odseku 21(a) vždy za splnené.

34. V súlade s týmto štandardom a IFRS 3 nadobúdateľ k dátumu nadobudnutia separátne od goodwillu vykazuje nehmotný majetok nadobúdaného v prípade, ak sa reálna hodnota majetku dá spoľahlivo oceniť a to bez ohľadu na fakt, èi nadobúdaný pred dátumom takejto podnikovej kombinácie predmetný nehmotný majetok vykazoval. Vyššie uvedené znamená, že nadobúdateľ vykazuje ako majetok oddelene od goodwillu výskumný a vývojový projekt nadobúdaného vo fáze realizácie v prípade, ak takýto projekt spåòa definíciu nehmotného majetku a jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Výskumný a vývojový proces nadobúdaného vo fáze realizácie spåòa kritériá nehmotného majetku v prípade, ak:

(a) spĺňa definíciu majetku;

a

(b) dá sa identifikovať, t. j. dá sa oddeliť alebo vzniká v dôsledku zmluvných alebo iných zákonných práv.

Oceňovanie reálnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie

35. Reálnu hodnotu nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie možno spravidla oceniť s dostatoènou spoľahlivosťou tak, aby ho bolo možné oddeliť od goodwillu. Ak vo vzťahu k odhadom použitým pri ocenení reálnej hodnoty nehmotného majetku existuje mnoho možných výstupov s odlišnými pravdepodobnosťami, táto neistota vchádza do ocenenia reálnej hodnoty nehmotného majetku a nemá predstavovať nemožnosť spoľahlivého ocenenia reálnej hodnoty. Ak má nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie urèitú dobu použiteľnosti, existuje vyvrátiteľný predpoklad o tom, že sa jeho reálna hodnota dá spoľahlivo oceniť.

36. Nehmotný majetok nadobudnutý v rámci podnikovej kombinácie môže byť oddeliteľný, avšak len spolu so súvisiacim hmotným alebo nehmotným majetkom. Napríklad vydávaný názov èasopisu sa nemusí predať oddelene od súvisiacej databázy predplatiteľov alebo ochranná známka prírodnej pramenitej vody sa môže týkať konkrétneho prameòa a nesmie sa predávať oddelene od prameòa. V takýchto prípadoch

▼M3

nadobúdateľ vykazuje skupinu majetku ako samostatný majetok oddelene od goodwillu v prípade, ak jednotlivé reálne hodnoty majetku v skupine nemožno spoľahlivo oceniť.

37. Podobne sa aj pojmy „znaèka" a „názov znaèky" èasto používajú ako synonymá ochranných známok a iných známok. Ide však o všeobecné marketingové pojmy, ktoré sa bežne používajú za úèelom odkazu na skupinu dodatoèného majetku, akou je napríklad ochranná známka (alebo servisná známka) a s òou súvisiaci obchodný názov, vzorce, recepty (návody) a technologická expertíza. Nadobúdateľ bude ako jednotlivý majetok vykazovať skupinu dodatoèného nehmotného majetku obsahujúcu znaèku v prípade, ak jednotlivé reálne hodnoty doplòujúceho majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Ak sa jednotlivé reálne hodnoty dodatoèného majetku dajú spoľahlivo oceniť, nadobúdateľ ich môže vykázať ako jednotlivé položky za predpokladu, že jednotlivý majetok má podobné doby použiteľnosti.

38. Jedinými prípadmi, v rámci sa nemusí dať spoľahlivo oceniť reálna hodnota nehmotného majetku nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie sú prípady, keï nehmotný majetok vzniká v dôsledku zákonných alebo iných zmluvných práv a:

(a) nedá sa oddeliť;

alebo

(b) oddeliť sa dá, avšak k dispozícii nie je žiadna história alebo dôkaz o výmenných transakciách s rovnakým alebo podobným majetkom a odhad reálnej hodnoty by závisel od nemerateľných premenlivých veličín.

39. Kótované trhové ceny na aktívnom trhu poskytujú najspoľahlivejší odhad reálnej hodnoty nehmotného majetku (pozri tiež odsek 78). Vhodnou trhovou cenou je zvyèajne aktuálna ponúkaná cena. Ak aktuálne ponúkané ceny nie sú k dispozícii, cena z poslednej podobnej transakcie môže poskytovať základ pre odhadnutie reálnej hodnoty, predpokladajúc, že neexistovala podstatná zmena v ekonomických podmienkach medzi dátum transakcie a dátumom, ku ktorému bola odhadnutá reálna hodnota majetku.

40. Ak neexistuje aktívny trh pre nehmotný majetok, jeho reálna hodnota odzrkadľuje sumu, ktorú by jednotka zaplatila k dátumu nadobudnutia za majetok v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúèastnenými stranami, vychádzajúc z najlepších dostupných informácií. Pri stanovení tejto sumy jednotka berie do úvahy výsledok nedávnych transakcií s podobným majetkom.

41. Jednotky, ktoré sa pravidelne zúèastòujú nákupov a predajov špecifického nehmotného majetku, vyvinuli techniky pre odhadovanie ich reálnych hodnôt nepriamym spôsobom. Tieto techniky sa môžu používať pri prvotnom oceòovaní nehmotného majetku získaného v podnikovej kombinácii, ak je ich cieľom odhad reálnej hodnoty a ak odrážajú súèasné transakcie a zvyklosti z priemyselného odvetvia, do ktorého majetok patrí. Takéto techniky zahàòajú:

(a) uplatnenie násobkov odrážajúcich aktuálne trhové transakcie na indikátory, riadiace ziskovosť majetku (napríklad výnos, trhové podiely a prevádzkový zisk), alebo na súhrn poplatkov za priemyselné a autorské práva, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku licenčného poskytnutia nehmotného majetku inej strane v rámci nezávislej transakcie (napríklad v prípade prístupu založenom na „oslobodení od poplatkov za priemyselné a autorské práva");

alebo

(b) diskontovanie budúcich očakávaných peňažných tokov z majetku.

Následné výdaje na nadobudnutý výskumný a vývojový projekt vo fáze realizácie

42. ***Výdaje 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 ktoré sa vykazujú ako nehmotný majetok;***

a

(b) ***vznikli po akvizícii takéhoto projektu sa budú účtovať v súlade s odsekmi 54 – 62.***

43. Uplatňovanie požiadaviek uvedených v odsekoch 54 – 62 znamená, že následné výdaje na výskumný alebo vývojový projekt vo fáze realizácie, k nadobudnutiu ktorého došlo oddelene alebo v rámci podnikovej kombinácie a ktorý sa vykazuje ako nehmotný majetok, sa:

▼M3

(a) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na výskum;

(b) vykazujú ako náklad po jeho vzniku v prípade, ak ide o náklady na vývoj, ktoré nespĺňajú kritériá pre ich vykazovanie ako nehmotného majetku, uvedené v odseku 57;

a

(c) pripočítajú k účtovnej hodnote nadobudnutého výskumného alebo vývojového projektu vo fáze realizácie, ak ide o náklady na vývoj, ktoré spĺňajú kritériá pre vykazovanie uvedené v odseku 57.

Nadobudnutie prostredníctvom štátnej dotácie

44. V niektorých prípadoch sa môže nehmotný majetok nadobudnúť bezodplatne alebo za symbolickú cenu prostredníctvom štátnej dotácie. K takejto situácii môže dôjsť, ak vláda prevedie alebo prièlení jednotke nehmotný majetok, akým je napríklad letiskové pristávacie právo, licencia na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. V súlade s IAS 20 *Úètovanie štátnych dotácií a zverejòovanie štátnej podpory* sa jednotka môže rozhodnúť pre prvotné vykázanie nehmotného majetku aj dotácie v reálnych hodnotách. Ak sa jednotka rozhodne, že nevykáže majetok prvotne v reálnej hodnote, vykazuje majetok prvotne v nominálnej hodnote (podľa iného riešenia povoleného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sú priamo priraditeľné na prípravu majetku pre jeho zamýšľané používanie.

Výmeny majetku

45. Jeden alebo viacero nehmotných majetkov možno získať výmenou za nepeòažný majetok alebo majetky, alebo za kombináciu peòažného a nepeòažného majetku. Nasledujúca diskusia sa týka výmeny jedného nepeòažného majetku za iný, avšak platí aj pre všetky výmeny, uvedené v predchádzajúcej vete. Náklady takéhoto nehmotného majetku sa oceòujú reálnou hodnotou s výnimkou situácie, kedy (a) výmenná transakcia postráda komerènú podstatu, alebo (b) reálnu hodnotu získaného a vymeneného majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Získaný majetok sa oceòuje týmto spôsobom v prípade, ak jednotka nemôže okamžite ukonèiť vykazovanie vymeneného majetku. Ak sa získaný majetok neoceòuje v reálnej hodnote, jeho náklady sa ocenia v úètovnej hodnote vymeneného majetku.

46. Jednotka stanoví, èi výmenná transakcia má komerènú podstatu a to posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie oèakáva výskyt zmien budúcich peòažných tokov. Výmenná transakcia má komerènú podstatu ak:

(a) sa konfigurácia (t. j. riziko, načasovanie a suma) peňažného toku zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;

alebo

(b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty jednotky časti činností jednotky, ovplyvnených transakciou;

a

(c) rozdiel v bodoch (a) alebo (b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Za úèelom stanovenia, èi má výmenná transakcia komerènú podstatu, bude špecifická hodnota jednotky èasti èinností jednotky, ovplyvnených transakciou, odrážať peòažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznaèný, že jednotka nebude musieť vykonať detailné výpoèty.

47. Odsek 21(b) uvádza, že podmienkou vykázania nehmotného majetku je možnosť spoľahlivého ocenenia jeho nákladov. Reálna hodnota nehmotného majetku, vzhľadom na ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie sa dá spoľahlivo oceniť, ak (a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok, alebo (b) ak pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu môžu byť spoľahlivo ohodnotené a používané pri odhadovaní reálnej hodnoty. Ak je jednotka schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu prijatého alebo vymeneného majetku, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota vymeneného majetku s výnimkou prípadu, ak je reálna hodnota prijatého majetku jednoznaènejšia.

Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou

48. ***Goodwill vytvorený vlastnou činnosťou by sa nemal vykazovať ako majetok.***

▼M3

49. V niektorých prípadoch, je vynaložený výdavok pri tvorbe budúcich ekonomických úžitkov, avšak jeho výsledkom nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktorý by spåòal kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu. Takýto výdavok sa èasto charakterizuje ako prispievajúci ku goodwillu vytvorenému vlastnou èinnosťou. Goodwill vytvorený vlastnou èinnosťou sa nevykazuje ako majetok, pretože nepredstavuje identifikovateľný zdroj (t. j. nedá sa oddeliť a ani nevyplýva zo zmluvných alebo iných zákonných práv) ovládaný jednotkou, ktorý možno spoľahlivo oceniť v nákladoch.

50. Rozdiely medzi trhovou hodnotou jednotky a úètovnou hodnotou jej identifikovateľného majetku v zostatkovej hodnote v akomkoľvek èasovom okamihu sú výsledkom celej škály faktorov, ktoré ovplyvòujú hodnotu jednotky. Takéto rozdiely však nepredstavujú náklady na nehmotný majetok, ovládaný jednotkou.

Nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

51. Niekedy je zložité zhodnotiť, či sa nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou kvalifikuje na vykazovanie, a to v dôsledku problémov pri:

(a) identifikácii, či a kedy existuje identifikovateľný majetok, ktorý vytvorí očakávané budúce ekonomické úžitky;

a

(b) spoľahlivom stanovení nákladov na majetok. V niektorých prípadoch náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou nemožno odlíšiť od nákladov na údržbu alebo zlepšenie goodwillu jednotky, vytvoreného vlastnou činnosťou, alebo na prevádzkovanie bežných denných činností.

Preto, okrem súladu so všeobecnými požiadavkami na vykazovanie a prvotné oceňovanie nehmotného majetku, jednotka uplatní požiadavky a návod v odsekoch 52 – 67 na všetok nehmotný majetok vytváraný vlastnou činnosťou.

52. Za účelom zhodnotenia, či nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou spĺňa kritériá pre vykazovanie, jednotka člení vytváranie majetku na:

(a) fázu výskumu;

a

(b) fázu vývoja.

Hoci sú výrazy „výskum" a „vývoj" dané, výrazy „fáza výskumu" a „fáza vývoja" majú širší význam pre úèely tohto štandardu.

53. Ak jednotka nemôže odlíšiť fázu výskumu od fázy vývoja pri internom projekte na vytvorenie nehmotného majetku, považuje výdavky na tento projekt tak, ako keby sa vynaložili iba vo fáze výskumu.

Fáza výskumu

54. ***Žiadny nehmotný majetok vznikajúci z výskumu (alebo z fázy výskumu interného projektu) by sa nemal vykazovať. Výdavky na výskum (alebo na fázu výskumu interného projektu) by sa mali vykázať ako náklady v èase, kedy boli vynaložené.***

55. V rámci výskumnej fázy interného projektu jednotka nemôže preukázať, èi existuje nehmotný majetok, ktorý vytvorí pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Preto sa takýto výdavok vždy vykazuje ako náklad v èase, keï sa vynaložil.

56. Príkladmi výskumných činností sú:

(a) činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;

(b) skúmanie, zhodnotenie a konečný výber aplikácií zo záverov výskumu alebo iných poznatkov;

(c) hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb;

a

(d) formulácia, návrh (dizajn), hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

Fáza vývoja

57. ***Nehmotný majetok vznikajúci z vývoja (alebo z fázy vývoja interného projektu) by sa mal vykazovať výlučne vtedy, ak jednotka môže preukázať všetky nasledovné okolnosti:***

(a) ***technickú možnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj.***

(b) ***jeho zámer dokončiť nehmotný majetok a používať alebo predať ho.***

▼M3

(c) ***jeho schopnosť používať alebo predať nehmotný majetok.***

(d) ***ako bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Okrem iného by jednotka mala preukázať existenciu trhu pre výstupy nehmotného majetku alebo pre nehmotný majetok ako taký, alebo, ak sa bude používať interne, užitočnosť nehmotného majetku.***

(e) ***dostupnosť adekvátnych technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na používanie alebo predaj nehmotného majetku.***

(f) ***schopnosť jednotky spoľahlivo oceňovať výdavky súvisiace s nehmotným majetkom počas jeho vývoja.***

58. Vo fáze vývoja projektu môže jednotka v niektorých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetok bude vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky. Je tomu tak preto, že fáza vývoja projektu je pokroèilejšia ako fáza výskumu.

59. Príkladmi činností vývoja sú:

(a) návrh (dizajn), zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etapách pred ich výrobou alebo použitím;

(b) návrh (dizajn) nástrojov, šablón, foriem a matíc využívaním novej technológie;

(c) návrh (dizajn), zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape ekonomickej realizovateľnosti komerčnej výroby;

a

(d) návrh (dizajn), zhotovenie a prevádzka vybranej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

60. Pri preukazovaní spôsobu, akým bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, jednotka hodnotí budúce ekonomické úžitky, ktoré budú prijaté z majetku, na základe princípov IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.* Ak majetok bude vytvárať budúce ekonomické úžitky jedine v kombinácii s ostatným majetkom, jednotka uplatní koncept jednotiek vytvárajúcich peòažné prostriedky tak, ako je stanovený v IAS 36.

61. Dostupnosť zdrojov na dokonèenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa môže preukázať napríklad v obchodnom pláne, zobrazujúcom potrebné technické, finanèné a ostatné zdroje, a schopnosťou jednotky zabezpeèiť tieto zdroje. V niektorých prípadoch jednotka preukazuje dostupnosť externých finanèných zdrojov získaním potvrdenia veriteľov o ich ochote financovať plán.

62. Nákladový systém jednotky môže často spoľahlivo oceniť náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou, akými sú mzdové a ostatné výdavky, vznikajúce pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií, alebo pri vývoji počítačového softvéru.

63. ***Vlastnou činnosťou vytvorené značky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou by sa nemali vykazovať ako nehmotný majetok.***

64. Výdavky na vlastnou èinnosťou vytvorené znaèky, tituly novín, názvy vydavateľstiev, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou sa nedajú odlíšiť od nákladov na vývoj podnikania ako celku. Z tohto dôvodu sa dané položky nevykazujú ako nehmotný majetok.

Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou

65. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou pre účely odseku 24 tvorí suma výdavkov, vynaložená odo dňa, kedy nehmotný majetok po prvý raz splnil kritériá na vykazovanie podľa odsekov 21, 22 a 57. Odsek 71 zakazuje opätovné zaradenie výdavkov predtým vykázaných ako náklady.

66. Náklady na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou zahàòajú všetky priamo priraditeľné náklady nevyhnutné na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na èinnosť v súlade so zámermi manažmentu. Príklady priamo priraditeľných nákladov sú:

(a) náklady na materiály a služby používané alebo spotrebované pri vytváraní nehmotného majetku;

(b) náklady na zamestnanecké požitky (v súlade s ustanoveniami IAS 19 *Zamestnanecké požitky*) vznikajúce v súvislosti s tvorbou nehmotného majetku;

(c) poplatky za registráciu zákonného práva;

a

▼M3

(d) amortizácia patentov a licencií používaných pri tvorbe nehmotného majetku.

IAS 23 *Náklady na prijaté úvery a pôžièky* ustanovuje kritériá pre vykazovanie úrokov ako súèasti nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou.

67. Nasledujúce položky nie sú zložkami nákladov na nehmotný majetok vytvorený vlastnou èinnosťou:

(a) predajné, administratívne a ostatné všeobecné režijné výdavky s výnimkou prípadov, kedy tieto výdavky možno priamo priradiť k príprave majetku na jeho používanie;

(b) konkrétne neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty vznikajúce predtým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť;

a

(c) výdavky na zaškolenie pracovníkov pre prevádzkovanie majetku.

Príklad ilustrujúci odsek 65

Jednotka vyvíja nový výrobný proces. Počas roka 20X5 vznikli výdavky 1 000 (*) CU, z čoho 900 CU vzniklo pred 1. decembrom 20x5 a 100 CU vzniklo medzi 1. decembrom 20X5 a 31. decembrom 20X5. Jednotka môže preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spåòa kritériá pre vykazovanie ako nehmotný majetok. Spätne získateľná suma know-how obsiahnutá v procese (vrátane odlivu peòažných tokov súvisiaceho s ukonèením procesu pred jeho použiteľnosťou) sa odhaduje vo výške 500 CU.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykazuje ako nehmotný majetok v nákladoch 100 CU (výdaje, ku ktorým došlo od dátumu splnenia kritérií pre vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky 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 netvoria súèasť nákladov výrobného procesu vykázaného v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000 CU. Na konci roka 20X6 sa spätne získateľná suma know-how, ktoré sa v procese využíva (vrátane budúcich peňažných výdavkov na dokončenie procesu predtým, ako je k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900 CU.

Na konci roka 20X6 sú náklady výrobného procesu 2 100 CU (výdavky 100 CU vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 CU vykázané v roku 20X6). Jednotka vykazuje stratu zo zníženia hodnoty vo výške 200 CU kvôli úprave účtovnej hodnoty 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 ku splneniu požiadaviek na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

VYKAZOVANIE NÁKLADOV

68. ***Výdavok na nehmotnú položku by sa mal vykazovať ako náklad v čase, v ktorom k jeho vynaloženiu došlo, s výnimkou toho, ak:***

(a) ***tvorí súčasť nákladov nehmotného majetku, ktorý spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 – 67);***

alebo

(b) ***k nadobudnutiu položky došlo v rámci podnikovej kombinácie a položku nemožno vykazovať ako nehmotný majetok. Ak ide o takýto prípad, uvedený náklad (zahrnutý do nákladov podnikovej kombinácie) bude tvoriť časť sumy priradenej goodwillu k dátumu nadobudnutia (pozri IFRS 3 Podnikové kombinácie).***

69. V niektorých prípadoch sa výdavok vynaloží kvôli poskytovaniu budúcich ekonomických úžitkov v prospech jednotky, avšak nedôjde k nadobudnutiu alebo vytvoreniu žiadneho nehmotného alebo iného majetku, ktorý by sa dal vykázať. V takýchto prípadoch sa výdavok vykazuje ako náklad v èase, kedy došlo k jeho vynaloženiu. Napríklad náklad na výskum sa vykazuje v èase, kedy k jeho vzniku došlo s výnimkou prípadu, ak takýto náklad tvorí súèasť nákladov na podnikovú kombináciu (pozri odsek 54). Ďalšie príklady výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v èase, kedy došlo k ich vynaloženiu, zahàòajú:

(a) výdaje zriadenie (t. j. zriaďovacie náklady) s výnimkou situácie, ak sa takéto výdaje zahrnú do nákladov položky nehnuteľností, strojov a zariadení v súlade s IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*. Zria-

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU)

▼M3

ďovacie náklady môžu pozostávať z nákladov na založenie, akými sú napríklad právne a sekretárske náklady súvisiace so založením právnickej osoby, výdaje súvisiace s otvorením nových priestorov alebo zahájením novej obchodnej činnosti (t. j. náklady pred zahájením) alebo výdaje súvisiace so zahájením nových činností alebo uvedenia nových výrobkov alebo služieb na trh (t. j. predprevádzkové náklady).

(b) výdaje na školenia.

(c) výdaje na reklamné a propagačné činnosti.

(d) výdaje na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celej jednotky.

70. Odsek 68 nevylučuje vykazovanie preddavku ako majetku v čase, kedy k platbe za dodávku tovaru alebo služieb došlo pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

Minulé náklady nevykazované ako majetok

71. ***Výdaje na nehmotnú položku, ktoré sa prvotne vykázali ako náklady sa k neskoršiemu dátumu nebudú vykazovať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok.***

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

72. ***Za svoju účtovnú metódu si jednotka môže zvoliť buď nákladový model, uvedený v odseku 74 alebo model precenenia, uvedený v odseku 75. Ak sa nehmotný majetok účtuje pomocou modelu precenenia, všetok ostatný majetok v tejto triede sa taktiež musí účtovať pomocou tohto modelu s výnimkou prípadu, ak pre takýto majetok neexistuje aktívny trh.***

73. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v činnostiach jednotky. Položky v rámci triedy nehmotného majetku sa preceňujú súčasne v snahe vyhnúť sa výberovému precenieniu majetku a vykazovaniu súm v účtovnej závierke, predstavujúcich zmes nákladov a hodnôt k rozličným dátumom.

Nákladový model

74. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

Model precenenia

75. ***Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok mal zaúčtovať v precenenej sume, ktorou je jeho reálna hodnota ku dňu precenenia znížená o všetky následné akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Pre účely precenenia podľa tohto štandardu by sa reálna hodnota mala stanoviť porovnaním s aktívnym trhom. Precenenia sa môžu vykonávať s takou pravidelnosťou, aby sa k dátumu zostavenia súvahy účtovná hodnota majetku podstatne neodlišovala od jej reálnej hodnoty.***

76. Model precenenia neumožňuje:

(a) precenenie nehmotného majetku, ktorý nebol predtým vykázaný ako majetok;

alebo

(b) prvotné vykazovanie nehmotného majetku v sumách iných ako sú ich náklady.

77. Model precenenia sa používa následne po prvotnom vykázaní majetku v nákladoch. Ak sa však iba časť nákladov nehmotného majetku vykazuje ako majetok, pretože majetok nesplnil kritériá pre vykazovanie, pokiaľ nie je začlenená v procese (pozri odsek 65), model precenenia sa môže uplatniť na celý daný majetok. Model precenenia možno taktiež uplatniť na nehmotný majetok, prijatý prostredníctvom štátnej dotácie a vykázaný v nominálnej hodnote (pozri odsek 44).

78. Aj keď k tomu môže dôjsť, predsa len je neobvyklé, aby aktívny trh s črtami, opísanými v odseku 8, existoval pre nehmotný majetok. Napríklad v určitých právnych systémoch môže aktívny trh existovať pre voľne prenosné licencie taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre značky, tituly novín, hudobné a filmové vydavateľské práva, patenty alebo obchodné značky, pretože každý takýto majetok je unikátny. Taktiež, hoci nehmotný majetok je kúpený alebo predaný, zmluvy sú uzatvárané medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi, a transakcie sú relatívne zriedkavé. Z týchto dôvodov, cena platená za jeden majetok nemusí poskytovať dostatok dôkazu o reálnej hodnote iného. Napokon, ceny často nie sú verejne dostupné.

▼M3

79. Pravidelnosť preceòovania závisí od nestálosti reálnych hodnôt nehmotného majetku, ktorý je preceòovaný. Ak reálna hodnota preceòovaného majetku je podstatne odlišná od jeho úètovnej hodnoty, je nevyhnutné ïalšie precenenie. Niektorý nehmotný majetok môže byť vystavený významným a prechodným pohybom reálnej hodnoty, je preto nutné ho každoroène preceniť. Takéto pravidelné preceòovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok s len nepodstatnými pohybmi v reálnej hodnote.

80. Ak je nehmotný majetok precenený, všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia sú buď:

(a) prehodnotené pomerovo so zmenou v hrubej účtovnej hodnote majetku tak, že účtovná hodnota majetku po precenení sa rovná jeho precenenej hodnote;

alebo

(b) eliminované voči hrubej účtovnej hodnote majetku a čistej sume prehodnotenej na precenenú sumu majetku.

81. ***Ak sa nehmotný majetok v triede preceneného nehmotného majetku nedá preceniť, pretože neexistuje aktívny trh pre tento majetok, majetok by sa mal zaúčtovať v nákladoch znížených o akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty.***

82. ***Ak sa reálna hodnota preceneného nehmotného majetku nedá viac stanoviť porovnaním s aktívnym trhom, úètovnou hodnotou majetku by mala byť jeho precenená suma k dátumu posledného preceòovania prostredníctvom porovnania s aktívnym trhom, znížená o všetky nasledujúce akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

83. Skutoènosť, že aktívny trh pre precenený nehmotný majetok už neexistuje, môže naznaèovať, že hodnota majetku by sa mohla znížiť a že je potrebné ho otestovať podľa IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.*

84. Ak možno urèiť reálnu hodnotu majetku porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, model precenenia sa uplatòuje od takéhoto dátumu.

85. ***Ak sa úètovná hodnota nehmotného majetku v dôsledku precenenia zvýši, zvýšenie by sa malo úètovať priamo v prospech vlastného imania pod oznaèením prebytok z precenenia. Zvýšenie sa však bude vykazovať v zisku alebo strate len do tej miery, v ktorej ruší zníženie z precenenia toho istého majetku, predtým vykázaného v zisku alebo strate.***

86. ***Ak sa úètovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie by sa malo vykázať v zisku alebo strate. Zníženie sa však bude úètovať priamo na ťarchu vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia do rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku v rámci prebytku z precenenia týkajúceho sa takéhoto majetku.***

87. Kumulatívny prebytok z precenenia, zahrnutý do vlastného imania, môže byť prevedený priamo do nerozdeleného zisku v období, kedy je prebytok realizovaný. Celkový prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať až pri používaní majetku jednotkou; v takom prípade sumou realizovaného prebytku je rozdiel medzi amortizáciou, založenou na precenenej úètovnej hodnote majetku, a amortizáciou, ktorá by bola vykázaná na základe historického nákladu majetku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutoèòuje prostredníctvom výkazu ziskov a strát.

DOBA POUŽITEĽNOSTI

88. ***Jednotka zhodnotí, èi je doba použiteľnosti nehmotného majetku urèitá alebo neurèitá a v prípade, že ide o urèitú dobu použiteľnosti, stanoví dåžku alebo poèet výrobných alebo podobných jednotiek tvoriacich takúto dobu použiteľnosti. Jednotka bude považovať nehmotný majetok za majetok s neurèitou dobou použiteľnosti v prípade (na základe analýz všetkých relevantných faktorov), ak neexistuje predpovedateľný èasový limit, poèas ktorého sa oèakáva, že majetok bude vytvárať peòažné príjmy pre jednotku.***

89. Úètovanie nehmotného majetku vychádza z doby jeho použiteľnosti. Nehmotný majetok s urèitou dobou použiteľnosti sa odpisuje (pozri odseky 97 – 106) a nehmotný majetok s neurèitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje (pozri odseky 107 – 110). Ilustratívne príklady tvoriace súèasť tohto štandardu znázoròujú stanovenie doby použiteľnosti pre rôzny hmotný majetok a následné úètovanie takéhoto majetku vychádzajúce zo stanovenia doby jeho použiteľnosti.

90. Pri určovaní doby použiteľnosti nehmotného majetku by sa mali brať na zreteľ mnohé faktory, vrátane:

▼M3

(a) očakávaného používania majetku jednotkou a či by majetok mohol byť efektívne riadený inou manažérskou skupinou;

(b) typického výrobného životného cyklu majetku a verejných informácií o odhadoch doby použiteľnosti podobných typov majetku, ktoré sa používajú podobným spôsobom;

(c) technických, technologických, komerčných a iných typov zastarávania;

(d) stability priemyslu, v ktorom majetok funguje, a zmien v trhovom dopyte po výrobkoch alebo službách, ktoré sú výstupom z majetku;

(e) očakávaných krokov konkurentov alebo možných konkurentov;

(f) úrovne výdavkov na údržbu, nevyhnutných pre dosiahnutie očakávaných budúcich ekonomických úžitkov z majetku, a schopnosti a snahy jednotky dosiahnuť túto úroveň;

(g) doby disponovania s majetkom, a zákonných alebo podobných obmedzení na používanie majetku, ako sú dátumy splatnosti súvisiacich lízingov;

a

(h) či doba použiteľnosti majetku závisí od doby použiteľnosti ostatného majetku jednotky.

91. Pojem „neurèitý” neznamená „nekoneèný”. Doba použiteľnosti nehmotného majetku odráža len tú úroveò budúcich nákladov na údržbu, potrebnú na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku zhodnotenej v dobe odhadu doby použiteľnosti majetku a schopnosť a zámer jednotky dosiahnuť takúto úroveò. Záver o tom, že doba použiteľnosti nehmotného majetku je neurèitá by nemal závisieť od prebytku plánovaných budúcich výdajov, ktoré sú vyššie, než výdaje potrebné na zachovanie štandardnej výnosnosti majetku.

92. Vzhľadom na históriu rýchlych zmien v technológii je počítačový softvér a iný nehmotný majetok náchylný na technologické zastaranie. Z tohto dôvodu je pravdepodobné, že doba ich použiteľnosti bude krátka.

93. Doba použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhá, alebo dokonca neurèitá. Neistota ospravedlòuje odhadovanie doby použiteľnosti nehmotného majetku na základe opatrnosti, avšak neospravedlòuje výber doby použiteľnosti, ktorá je nereálne krátka.

94. ***Doba použiteľnosti nehmotného majetku vyplývajúceho zo zmluvných alebo iných zákonných práv by nemala presiahnuť dobu zmluvných alebo iných zákonných práv, môže však byť kratšia a to v závislosti od obdobia, poèas ktorého jednotka oèakáva používanie majetku. Ak zmluvné alebo iné zákonné práva trvajú iba poèas obmedzenej doby, ktorú možno opätovne obnoviť, doba použiteľnosti nehmotného majetku bude zahàòať dobu opätovného obnovenia práv len v tom prípade, ak existuje dôkaz o podpore opätovného obnovenia jednotkou bez toho, aby jednotke vznikli významné náklady.***

95. Môžu existovať ekonomické i právne faktory, ovplyvòujúce dobu použiteľnosti nehmotného majetku. Ekonomické faktory stanovujú obdobie, poèas ktorého bude jednotka prijímať budúce ekonomické úžitky. Právne faktory môžu obmedziť obdobie, poèas ktorého jednotka ovláda prístup k takýmto úžitkom. Doba použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.

96. Existencia nasledujúcich faktorov (okrem iných) naznačuje možnosť, že by jednotka bola schopná obnoviť zmluvné alebo iné zákonné práva bez toho, aby došlo ku vzniku významných nákladov:

(a) existuje dôkaz (pravdepodobne vychádzajúci z minulých skúseností), že zákonné práva sa obnovia. Ak obnovenie práv závisí od súhlasu tretej strany, súčasťou je dôkaz, že tretia strana súhlas udelí;

(b) existuje dôkaz, že sa splnia všetky podmienky potrebné na obnovenie;

a

(c) náklady jednotky na obnovenie nie sú v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky od dátumu obnovenia významné.

Ak sú náklady na obnovenie v porovnaní s prílevom budúcich očakávaných ekonomických úžitkov do jednotky významné, náklady na „obnovu” v zásade predstavujú náklady na nadobudnutie nového nehmotného majetku k dátumu obnovenia.

▼M3

NEHMOTNÝ MAJETOK S URČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

Doba a metóda amortizácie

97. ***Odpisovateľná suma nehmotného majetku s urèitou dobou použiteľnosti sa alokuje systematicky poèas celej doby použiteľnosti. Amortizácia sa zaène ihneï, ako bude majetok k dispozícii na používanie, t. j. akonáhle sa bude nachádzať na mieste a v stave použiteľnosti v súlade so zámermi manažmentu. Amortizácia sa ukonèí ku skoršiemu dòu spomedzi dátumu klasifikácie majetku ako majetku držaného na predaj (alebo zaradenia do skupiny pre likvidáciu, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukonèené èinnosti a dátumu, ku ktorému sa vykazovanie majetku ukonèí. Používaná metóda amortizácie by mala odzrkadľovať oèakávaný spôsob spotreby budúcich ekonomických úžitkov jednotkou. Ak sa tento spôsob nedá spoľahlivo urèiť, mala by sa používať rovnomerná metóda. Odpisové zaťaženie za každé obdobie by sa malo vykázať ako náklad s výnimkou prípadov, kedy iný štandard povoľuje alebo vyžaduje jeho zahrnutie do úètovnej hodnoty iného majetku.***

98. Množstvo metód amortizácie možno použiť na alokáciu odpisovateľnej sumy majetku systematicky poèas jeho doby použiteľnosti. Tieto metódy zahàòajú metódu rovnomerného odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe poètu vyrobených jednotiek. Použitá metóda sa volí na základe oèakávaného spôsobu spotreby oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku a poèas jednotlivých období sa uplatòuje konzistentne s výnimkou prípadu, kedy dôjde k zmene oèakávaného spôsobu spotreby uvedených oèakávaných budúcich ekonomických úžitkov. Presvedèivý dôkaz podporujúci metódu amortizácie nehmotného majetku s urèitou dobou použiteľnosti, ktorá by viedla k nižšej sume akumulovaných odpisov ako podľa rovnomernej metódy bude existovať len výnimoène (ak vôbec).

99. Amortizácia sa obvykle vykazuje v zisku alebo strate. Pri tvorbe iného majetku však niekedy dochádza k absorbovaniu budúcich ekonomických úžitkov obsiahnutých v majetku. V tomto prípade zahàòa náklad na odpisy èasť nákladu iného majetku a je zahrnutý do jeho úètovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotného majetku používaného vo výrobnom procese, je zahrnutá do úètovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2 *Zásoby*).

Zostatková hodnota

100. ***Zostatková hodnota nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti by sa mala považovať za nulovú s výnimkou prípadov, keď:***

(a) ***existuje záväzok ďalšieho účastníka k nákupu majetku na konci jeho doby použiteľnosti;***

alebo

(b) ***existuje aktívny trh pre majetok a:***

(i) ***zostatková hodnota sa môže stanoviť porovnaním s takýmto trhom;***

a

(ii) ***je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci doby použiteľnosti daného majetku.***

101. Odpisovateľná suma majetku s urèitou dobou použiteľnosti sa stanovuje po odpoèítaní jeho zostatkovej hodnoty. Iná, než nulová zostatková hodnota znamená, že jednotka oèakáva vyradenie nehmotného majetku pred ukonèením jeho ekonomickej životnosti.

102. Odhad zostatkovej hodnoty majetku vychádza zo sumy spätne získateľnej z vyradenia pri použití cien, platných k dátumu odhadu pre predaj podobného majetku, ktorý dosiahol koniec doby svojej použiteľnosti a ktorý sa používal v podobných podmienkach, v ktorých sa majetok bude používať. Zostatková hodnota sa preveruje najmenej ku koncu každého finanèného roka. Zmena zostatkovej hodnoty majetku sa úètuje ako zmena úètovného odhadu v súlade s IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.*

103. Zostatková hodnota nehmotného majetku sa môže zvýšiť až na hodnotu, ktorá presahuje alebo sa rovná úètovnej hodnote majetku. V takomto prípade je amortizaèný náklad majetku nulový s výnimkou situácie, kedy sa zostatková hodnota majetku následne zníži na hodnotu nižšiu, než je úètovná hodnota majetku.

Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie

104. ***Obdobie a metóda amortizácie nehmotného majetku s urèitou dobou životnosti sa preverujú najmenej ku koncu každého finanèného roka. Ak sa oèakávaná doba použiteľnosti majetku významne odlišuje od predchádzajúcich odhadov, obdobie amortizácie by sa malo príslušne***

▼M3

zmeniť. Ak sa vyskytla významná zmena oèakávaného spôsobu spotreby ekonomických úžitkov z majetku, metóda amortizácie by sa mala vzhľadom na zmenu spôsobu spotreby zmeniť. Takéto zmeny sa budú úètovať ako zmeny úètovných odhadov v súlade s IAS 8.

105. Poèas životnosti nehmotného majetku sa môže zistiť, že odhad jeho doby použiteľnosti nie je vhodný. Vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže napríklad naznaèovať, že je potrebné zmeniť obdobie amortizácie.

106. S odstupom èasu sa môže zmeniť aj spôsob budúcich ekonomických úžitkov, u ktorých sa oèakáva, že budú plynúť do jednotky z nehmotného majetku. Napríklad sa môže zistiť, že zrýchlená metóda odpisovania je vhodnejšia ako rovnomerná metóda. Iný príklad – ak sa používanie práv reprezentujúcich licenciu oneskorí kvôli nevyriešenému problému v ostatných èastiach podnikateľského plánu. V takom prípade by sa ekonomické úžitky plynúce z majetku mohli prijať až v neskorších obdobiach.

NEHMOTNÝ MAJETOK S NEURČITOU DOBOU POUŽITEĽNOSTI

107. ***Nehmotný majetok s neurčitou dobou použiteľnosti sa neodpisuje.***

108. V súlade s IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa od jednotky vyžaduje vykonať test na zníženie hodnoty nehmotného majetku s neurčitou dobou použiteľnosti prostredníctvom porovnania spätne získateľnej sumy majetku s jeho účtovnou hodnotou

(a) ročne,

a

(b) vždy, ak existuje náznak zníženia hodnoty nehmotného majetku.

Revízia hodnotenia doby použiteľnosti

109. ***Doba použiteľnosti nehmotného majetku nepodliehajúcemu odpisovaniu sa musí preverovať v každom období za úèelom stanovenia, èi udalosti a okolnosti aj naïalej podporujú hodnotenie doby použiteľnosti daného majetku. Ak nie, zmena hodnotenia doby použiteľnosti z neurèitej na urèitú sa musí zaúètovať ako zmena úètovného odhadu v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.***

110. V súlade s IAS 36 predstavuje prehodnotenie doby použiteľnosti nehmotného majetku na dobu urèitú náznak, že mohlo dôjsť ku zníženiu hodnoty majetku. Na základe vyššie uvedeného jednotka musí vykonať test na zníženie hodnoty majetku porovnaním jeho spätne získateľnej sumy, stanovenej v súlade s IAS 36 s jej úètovnou hodnotou a vykázať prebytok úètovnej hodnoty nad spätne získateľnú sumu ako stratu zo zníženia hodnoty.

NÁHRADA ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

111. Za úèelom stanovenia, èi došlo ku zníženiu hodnoty nehmotného majetku, jednotka uplatní IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku.* Daný štandard vysvetľuje, ako jednotka reviduje úètovné hodnoty vlastného majetku, ako stanovuje spätne získateľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

112. ***Vykazovanie nehmotného majetku sa ukonèí:***

(a) ***pri vyradení;***

alebo

(b) ***ak sa v dôsledku používania alebo vyradenia takéhoto majetku neočakávajú žiadne ďalšie budúce ekonomické úžitky.***

113. ***Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanoví ako rozdiel medzi výslednými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou majetku. Vykazovať sa bude v zisku alebo strate ihneď po ukončení vykazovania majetku (pokiaľ IAS 17 Lízingy nevyžaduje inak v rámci predaja a spätného lízingu). Zisky sa nebudú klasifikovať ako výnosy.***

114. Vyradenie nehmotného majetku sa môže uskutoèniť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, vstupom do finanèného lízingu alebo darovaním). Pri urèovaní dátumu vyradenia takéhoto majetku jednotka v rámci vykazovania výnosu z predaja tovaru uplatòuje kritériá uvedené v IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*. IAS 17 sa vzťahuje na vyradenie formou predaja a spätného lízingu.

▼M3

115. Ak v súlade s zásadou vykazovania uvedenou v odseku 21 jednotka v úètovnej hodnote majetku vykazuje náklady na výmenu èasti alebo celého nehnuteľného majetku, musí ukonèiť vykazovanie úètovnej sumy vymenenej èasti. Ak jednotka nemôže stanoviť úètovnú hodnotu vymenenej èasti, náklady na výmenu môže použiť ako oznaèenie, aké boli náklady na výmenu èasti v èase nadobudnutia alebo vlastného vytvorenia nehmotného majetku.

116. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení nehmotného majetku sa vykazuje prvotne v reálnej hodnote. Ak sa platba za nehmotný majetok odloží, prijatá úhrada sa vykazuje prvotne v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou úhrady a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18 a odráža efektívny výnos z pohľadávky.

117. Amortizácia nehmotného majetku s určitou dobou použiteľnosti sa neukončí v prípade, ak sa nehmotný majetok už nepoužíva s výnimkou situácie, ak sa majetok úplne odpísal alebo sa klasifikuje ako v držbe na predaj (alebo sa zahrnul do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj) v súlade s IFRS 5.

ZVEREJŇOVANIE

Všeobecné informácie

118. ***Jednotka vzhľadom na každú triedu nehmotného majetku a súčasne rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvoreným vlastnou činnosťou 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 odpisové sadzby;***

(b) ***metódy amortizácie použité na nehmotný majetok s určitou dobou použiteľnosti;***

(c) ***hrubé účtovné hodnoty a všetky akumulované odpisy (agregované s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;***

(d) ***riadkové položky vo výkaze ziskov a strát obsahujúce amortizáciu nehmotného majetku;***

(e) ***porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:***

(i) ***prírastky, pričom označí osobitne tie, ktoré sú z interného vývoja, nadobudnuté samostatne a tie, ktoré sú z podnikovej kombinácie;***

(ii) ***majetok klasifikovaný ako v držbe na predaj alebo zahrnutý do skupiny pre vyradenie klasifikovanej ako v držbe na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;***

(iii) ***zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia, vznikajúce z precenení podľa odsekov 75, 85 a 86 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (ak existujú);***

(iv) ***straty zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);***

(v) ***zrušenia strát zo zníženia hodnoty vykázané v zisku alebo strate počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);***

(vi) ***akúkoľvek amortizáciu vykázaná počas daného obdobia;***

(vii) ***výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do meny prezentácie a pri prevode zahraničných operácií do meny prezentácie jednotky;***

a

(viii) ***ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.***

119. Trieda nehmotného majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v èinnostiach jednotky. Príklady samostatných tried môžu obsahovať:

(a) názvy značiek;

(b) tituly novín a názvy vydavateľstiev;

(c) počítačový softvér;

(d) licencie a franšízy;

(e) autorské práva, patenty a iné priemyselné majetkové práva, služby a prevádzkové práva;

(f) receptúry, formy, modely, návrhy a prototypy;

▼M3

a

(g) nehmotný majetok vo vývoji.

Vyššie uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín v prípade, ak takýto postup bude viesť k relevantnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.

120. Jednotka zverejòuje informácie o znížení hodnoty nehmotného majetku podľa IAS 36 okrem informácií požadovaných v odseku 118(e)(iii)-(v).

121. IAS 8 vyžaduje zverejniť 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 vzniknúť zo zmien:

(a) zhodnotenia doby použiteľnosti nehmotného majetku;

(b) metódy amortizácie;

alebo

(c) zostatkových hodnôt.

122. ***Jednotka taktiež zverejní:***

(a) ***vzhľadom na nehmotný majetok ohodnotený ako majetok s neurčitou dobou použiteľnosti – účtovnú hodnotu takéhoto majetku a dôvody, pre ktoré sa stanovila neurčitá doba životnosti majetku. Pri uvedení týchto dôvodov by mala jednotka opísať faktor(y), ktorý hral významnú úlohu pri stanovení neurčitej doby použiteľnosti majetku.***

(b) ***charakteristiku, účtovnú hodnotu a zvyšné obdobie odpisovania akéhokoľvek individuálneho nehmotného majetku s veľkým významom pre účtovnú závierku jednotky.***

(c) ***pre nehmotný majetok nadobudnutý prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázaný v reálnej hodnote (pozri odsek 44):***

(i) ***prvotne vykázanú reálnu hodnotu takéhoto majetku;***

(ii) ***jeho účtovnú hodnotu;***

a

(iii) ***či sa takýto majetok po vykázaní ocenil pomocou nákladového modelu alebo modelu precenenia.***

(d) ***existenciu a účtovné hodnoty nehmotného majetku, ktorého právny nárok je obmedzený, a účtovné hodnoty nehmotného majetku, daného ako záruka za záväzky.***

(e) ***sumu zmluvných záväzkov za získanie nehmotného majetku.***

123. Ak jednotka uvádza faktor, ktorý hral významnú úlohu pri určení neurčitej doby použiteľnosti nehmotného majetku, na zreteľ musí brať zoznam faktorov, uvedených v odseku 90.

Nehmotný majetok ocenený po vykázaní pomocou modelu precenenia

124. ***Ak sa nehmotný majetok účtuje v precenených hodnotách, jednotka musí zverejniť nasledujúce informácie:***

(a) ***podľa tried nehmotného majetku:***

(i) ***dátum účinnosti precenenia;***

(ii) ***účtovnú hodnotu preceneného nehmotného majetku;***

a

(iii) ***účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala v prípade, ak by sa precenená trieda nehmotného majetku po vykázaní ocenila pomocou nákladového modelu, uvedeného v odseku 74;***

(b) ***veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia, naznačujúceho zmeny počas daného obdobia a všetky obmedzenia rozdeľovania zostatku akcionárom;***

a

(c) ***metódy a významné predpoklady uplatnené pri stanovení reálnej hodnoty majetku.***

125. Nevyhnutným sa môže stať zoskupenie skupín preceneného majetku do väèších skupín pre úèely zverejòovania. Triedy sa však nezoskupujú, ak by takýto postup viedol ku kombinácii triedy nehmotného majetku, ktorá obsahuje sumy ocenené podľa nákladového modelu a modelu precenenia.

Výdavky na výskum a vývoj

126. ***Jednotka by mal zverejniť súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj, vykázaných počas obdobia ako náklad.***

▼M3

127. Výdavky na výskum a vývoj obsahujú všetky výdavky, ktoré možno priamo priradiť výskumným a vývojovým èinnostiam (pozri odseky 66 a 67 obsahujúce usmernenia ohľadom výdajov, ktoré sa za úèelom požiadaviek na zverejnenie v odseku 126 zapoèítavajú).

Ostatné informácie

128. Jednotke sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, aby zverejňovala nasledujúce informácie:

(a) opis každého úplne odpísaného nehmotného majetku, ktorý sa ešte vždy používa;

a

(b) stručný popis významného nehmotného majetku ovládaného jednotkou, avšak nevykázaného ako majetok, pretože nesplnil kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo bol nadobudnutý alebo vytvorený predtým, než IAS 38 *Nehmotný majetok* nadobudol účinnosť.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

129. ***Ak si jednotka v súlade s odsekom 85 IFRS 3 Podnikové kombinácie zvolí uplatòovanie IFRS 3 od ktoréhokoľvek dátumu pred dátumami úèinnosti, uvedenými v odsekoch 78 – 84 IFRS 3, od takéhoto dátumu musí taktiež uplatòovať tento štandard. Jednotka teda nesmie upravovať úètovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k uvedenému dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za úèelom prehodnotenia doby použiteľnosti vykazovaného nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude úètovať ako zmenu úètovného odhadu v súlade s IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.***

130. ***V opačnom prípade musí jednotka uplatňovať tento štandard:***

(a) ***pri účtovaní nehmotného majetku, k nadobudnutiu ktorého došlo v rámci obchodných kombinácií so zmluvným dátumom k alebo po 31. marci 2004;***

a

(b) ***pri účtovaní všetkého ostatného nehmotného majetku postupne od začiatku prvého ročného obdobia počínajúceho 31. marcom 2004. Jednotka teda nesmie upravovať účtovnú hodnotu nehmotného majetku vykázaného k tomuto dátumu. Jednotka však k takémuto dátumu uplatní tento štandard za účelom prehodnotenia doby použiteľnosti takéhoto nehmotného majetku. Ak v dôsledku prehodnotenia jednotka zmení hodnotenie doby použiteľnosti majetku, takúto zmenu bude účtovať ako zmenu účtovného odhadu v súlade s IAS 8.***

Výmeny podobného majetku

131. Požiadavky odsekov 129 a 130(b) na uplatòovanie tohto štandardu od urèitého dátumu znamenajú, že ak pred dátumom úèinnosti tohto štandardu došlo k oceneniu výmeny majetku na základe úètovnej hodnoty vymeneného majetku, jednotka nebude vykonávať prepoèet úètovnej hodnoty získaného majetku za úèelom stanovenia jeho reálnej hodnoty k dátumu nadobudnutia.

Včasné uplatňovanie

132. ***Jednotkám, ktorých sa týka odsek 130, sa odporúča uplatňovať tento štandard pred dátumami účinnosti, uvedenými v odseku 130. Ak však jednotka uplatňuje tento štandard pred spomenutými dátumami účinnosti, taktiež musí uplatňovať IFRS 3 a IAS 36 Zníženie hodnoty majetku (revidovaný v roku 2004).***

ZRUŠENIE PLATNOSTI IAS 38 (VYDANÝ V ROKU 1998)

133. Tento štandard nahrádza IAS 38 *Nehmotný majetok* (vydaný v roku 1998).

▼M2

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD 39

Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-7
Definície	8-9
Vložené derivátové nástroje	10-13
Vykazovanie a ukončenie vykazovania	14-42
Prvotné vykázanie	14
Ukončenie vykazovania finančného majetku	15-23
Prevody, ktoré spĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania	24-28
Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania	29
Pokračujúca zainteresovanosť v prevedenom majetku	30-35
Všetky prevody	36-37
Bežný nákup alebo predaj finančného majetku	38
Ukončenie vykazovania finančného záväzku	39-42
Oceňovanie	43-70
Prvotné ocenenie finančného majetku a finančných záväzkov	43-44
Následné oceňovanie finančného majetku	45-46
Následné oceňovanie finančných záväzkov	47
Stanoviská k oceneniu reálnou hodnotou	48-49
Preklasifikácie	50-54
Zisky a straty	55-57
Zníženie hodnoty a nedobytnosť finančného majetku	58-62
Finančný majetok účtovaný v upravenej cene obstarania	63-65
Finančný majetok účtovaný v obstarávacej cene	66
Finančný majetok k dispozícii na predaj	67-70
Hedging	71-102
Nástroje hedgingu	72-77
Nástroje, ktoré spĺňajú stanovené podmienky	72-73
Označenie nástrojov hedgingu	74-77
Hedgované položky	78-84
Položky, ktoré spĺňajú stanovené podmienky	78-80
Označenie finančných položiek ako hedgovaných položiek	81
Označenie nefinančných položiek ako hedgovaných položiek	82
Označenie skupiny položiek ako hedgovaných položiek	83-84
Účtovanie hedgingu	85-101
Zabezpečenia reálnej hodnoty	89-94
Hedgingy peňažných tokov	95-101
Hedgingy čistej investície	102
Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia	103-108
Stiahnutie existujúcich dokumentov	109-110

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 39 (revidovaný z roku 2000) *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* a platí pre ročné obdobia začínajúce dňom 1. januára 2005 a neskôr. Povolené je skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

▼M12

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady vykazovania oceňovania finančného majetku, finančných záväzkov a určitých zmlúv o kúpe alebo predaji nefinančných položiek. Požiadavky na prezentovanie informácií

▼M12

o finančných nástrojoch sú uvedené v štandarde IAS 32 *Finančné nástroje*: Prezentácia. Požiadavky na zverejňovanie informácií o finančných nástrojoch sú uvedené v štandarde IFRS 7 *Finančné nástroje*: Zverejňovanie.

▼M2

ROZSAH

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

(a) ***tých podielov v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch a na spoločnom podnikaní, ktoré sa účtujú podľa IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky, IAS 28 Investície do pridružených podnikov alebo IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní. Jednotky však budú uplatňovať tento štandard vo vzťahu k podielu v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo na spoločnom podnikaní, ktorý je v súlade s IAS 27, IAS 28 alebo IAS 31 účtovaný podľa tohto štandardu. Jednotky budú uplatňovať tento štandard tiež na deriváty týkajúce sa podielu v dcérskych spoločnostiach, pridružených podnikoch alebo na spoločnom podnikaní, pokiaľ derivát nespĺňa definíciu majetkového nástroja jednotky v IAS 32.***

b) ***práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje IAS 17 Lízingy. Avšak:***

(i) ***na lízingové pohľadávky vykazované prenajímateľom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania a znížení hodnoty (pozri odseky 15–37, 58, 59, 63–65 a Prílohu A odseky AG36–AG52 a AG84–AG93);***

(ii) ***na záväzky finančného lízingu vykazované prenajímateľom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania (pozri odseky 39–42 a Prílohu A odseky AG57–AG63);***

a

(iii) ***na deriváty obsiahnuté v lízingoch sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o vložených derivátových nástrojoch (pozri odseky 10–13 a Prílohu A odseky AG27–AG33).***

(c) ***práv a povinností zamestnávateľov podľa programov zamestnaneckých požitkov, pre ktoré platí IAS 19 Zamestnanecké požitky.***

▼M3

(d) ***práv a povinností vyplývajúcich z poistných zmlúv. Jednotky však budú uplatňovať tento štandard na finančný nástroj, ktorý má formu poistnej zmluvy (alebo zmluvy o zaistení) podľa opisu v odseku 6 štandardu IAS 32, avšak obsahuje najmä transfer finančných rizík opísaný v odseku 52 uvedeného štandardu. Okrem uvedeného sa na derivátové nástroje vložené v poistných zmluvách vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o vložených derivátových nástrojoch (pozri odseky 10–13 a Prílohu A odseky AG27–AG33).***

▼M12

(e) ***práv a povinností vznikajúcich (i) z poistnej zmluvy definovanej v štandarde IFRS 4*** Poistné zmluvy ***iné než sú práva a povinnosti emitenta vznikajúce z poistnej zmluvy, ktorá spĺňa definíciu zmluvy o finančnom zabezpečení v článku 9 alebo (ii) zo zmluvy, ktorá spadá do rozsahu štandardu IFRS 4, keďže obsahuje prvok účasti na základe voľného uváženia. Tento štandard sa však vzťahuje na derivát, ktorý je súčasťou zmluvy v rámci rozsahu štandardu IFRS 4, v prípade, že tento derivát nie je zmluvou v rozsahu štandardu IFRS 4 (pozri odseky 10-13 a prílohu A, odseky AG27-AG33). Navyše, ak emitent zmluvy o finančnom zabezpečení predtým vyslovene prehlásil, že takéto zmluvy považuje za poistné zmluvy a použil účtovníctvo, ktoré sa uplatňuje na poistné zmluvy, emitent si môže na takéto zmluvy o finančnom zabezpečení vybrať buď tento štandard alebo štandard IFRS 4 (pozri odseky AG4 a AG4A). Emitent môže tento výber uskutočniť podľa jednotlivých zmlúv, ale výber v prípade každej jednej zmluvy je neodvolateľný.***

▼**M3**

(f) ***lepingud tingimusliku tasu kohta äriühendustes (vt IFRS 3 Äriühendused). Käesolev erand kehtib üksnes omandajale.***

(g) ***lepingud omandaja ja müüja vahel äriühenduses, et tulevikus müüa või osta omandatav.***

▼**M12**

(h) ***iné úverové záväzky než sú úverové záväzky uvedené v odseku 4. Emitent úverových záväzkov uplatňuje štandard IAS 37 na úverové záväzky, ktoré nie sú v rozsahu tohto štandardu. Avšak všetky úverové záväzky sú predmetom ukončenia vykazovania ustanovení tohto štandardu (pozri odseky 15-42 a prílohu A, odseky AG36-AG63).***

▼**M10**

(j) ***õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse ettevõtte need kulutused, mida tuleb teha vastavalt standardile IAS 37 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist vastavalt standardile IAS 37.***

▼**M12**

---

4. ***Tieto úverové záväzky sú v rozsahu tohto štandardu:***

a) ***úverové záväzky, ktoré subjekt označí za finančné záväzky v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate. Subjekt, ktorý už uskutočnil predaj aktív v dôsledku svojich úverových záväzkov krátko po ich vzniku, tento štandard uplatňuje na všetky svoje úverové záväzky v rovnakej kategórii.***

b) ***úverové záväzky, ktoré môžu byť vyrovnané v hotovosti alebo dodaním alebo emitovaním ďalšieho finančného nástroja. Tieto úverové záväzky sú derivátmi. Úverový záväzok sa nepovažuje za vyrovnaný iba z toho dôvodu, že úver bol splatený v splátkach (napríklad stavebný hypotekárny úver, ktorý je splatený v splátkach v súlade s napredovaním stavby).***

c) ***záväzky poskytnúť úver pri úrokovej sadzbe pod úrovňou trhových sadzieb. Odsek 47 písm. d) určuje následné oceňovanie záväzkov vzniknutých z úverových záväzkov.***

▼**M2**

5. ***Tento štandard sa bude vzťahovať na tie zmluvy o nákupe alebo predaji nefinančnej položky, ktoré možno uhradiť v hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov, so zmluvami ako finančnými nástrojmi, s výnimkou uzatvorených zmlúv pretrvávajúcich za účelom prijatia alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami jednotky, ktoré sa týkajú nákupu, predaja alebo používania.***

6. Existujú rôzne spôsoby, ktorými možno zmluvu týkajúcu sa nákupu alebo predaja nefinančnej položky vyrovnať v čistej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov. Tieto spôsoby zahŕňajú:

(a) stav, keď podmienky zmluvy umožňujú ktorejkoľvek strane vykonať čisté vyrovnanie v hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov;

b) stav, keď možnosť vykonať čisté vyrovnanie v hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov nie je jednoznačne zakotvená v podmienkach zmluvy, avšak jednotka má skúsenosti s vyrovnaním v prípade podobných zmlúv v čistej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (či už s protistranou, uzatvorením kompenzačných zmlúv alebo predajom zmluvy pred jej realizáciou alebo vypršaním);

(c) stav, keď v rámci podobných zmlúv má jednotka skúsenosti v oblasti prevzatia dodávky cenného papiera a jeho predaja v krátkej dobe po doručení za účelom tvorby zisku z krátkodobých fluktuácií cien alebo marže dílera;

▼M2

(d) stav, keď je nefinančná položka obsiahnutá v zmluve jednoducho konvertibilná na hotovosť.

Zmluva, ktorej sa týka bod (b) alebo (c), nie je uzatvorená za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami jednotky, ktoré sa týkajú nákupu, predaja alebo používania, a podľa toho spadá pod pôsobnosť tohto štandardu. Iné zmluvy, na ktoré sa vzťahuje odsek 5, sú hodnotené za účelom stanovenia toho, či boli uzatvorené a pretrvávajú za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami jednotky, ktoré sa týkajú nákupu, predaja alebo používania a podľa toho, či spadajú do pôsobnosti tohto štandardu.

7. Upísaná opcia na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorú možno vyrovnať v čistej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov v súlade s odsekom 6(a) alebo (d), spadá do pôsobnosti tohto štandardu. Takúto zmluvu nemožno uzatvoriť za účelom príjmu alebo doručenia nefinančnej položky v súlade s očakávanými požiadavkami jednotky, ktoré sa týkajú nákupu, predaja alebo používania.

DEFINÍCIE

8. Výrazy definované v IAS 32 sa používajú v tomto štandarde s významom definovaným v odseku 11 štandardu IAS 32. IAS 32 definuje nasledujúce výrazy:

— finančný nástroj

— finančný majetok

— finančný záväzok

— majetkový nástroj

a uvádza usmernenia týkajúce sa používania týchto definícií.

9. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v uvedených významoch:***

Definícia derivátu

Derivát je finančný nástroj alebo iná zmluva v rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2–7), ktorý spĺňa všetky tri nasledujúce charakteristiky:

(a) ***jeho hodnota sa mení reagovaním na zmenu špecifikovanej úrokovej sadzby, ceny finančného nástroja, ceny komodít, kurzu cudzích mien, indexu cien alebo sadzieb, úverovej bonity alebo úverového indexu alebo ►M3 iná veličina za predpokladu, že – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu ◄ (niekedy nazývanej „prvotná”);***

b) ***nevyžaduje žiadnu úvodnú čistú investíciu alebo úvodnú čistú investíciu, ktorej hodnota je nižšia, než požadovaná hodnota pri iných typoch zmlúv, ktoré by reagovali podobne na zmeny trhových faktorov;***

a

(c) ***jeho vyrovnanie nastane v budúcnosti.***

Definície štyroch kategórií finančných nástrojov

Finančný majetok alebo finančný záväzok v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate je finančný majetok alebo finančný záväzok, ktorý spĺňa všetky z nasledujúcich podmienok.

(a) ***Je klasifikovaný ako držaný na obchodovanie. Finančný majetok alebo finančný záväzok je klasifikovaný ako držaný na obchodovanie ak:***

(i) ***bol získaný alebo vznikol najmä za účelom predaja alebo opätovného nákupu v krátkom čase;***

(ii) ***tvorí súčasť portfólia identifikovaných finančných nástrojov spravovaných spolu, a pre ktoré existuje dôkaz o krátkodobom generovaní zisku; alebo***

a

▼M12

(iii) ***derivát (okrem derivátu, ktorý je zmluvou o finančnom zabezpečení alebo označený a účinný hedgingový nástroj.***

▼M2

b) ***[…] Akýkoľvek finančný majetok […], spadajúci do pôsobnosti tohto štandardu, možno po počiatočnom vykázaní označiť ako finančný majetok […] v jeho reálnej hodnote v zisku alebo strate***

▼M2

s výnimkou investícií do majetkových nástrojov, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, a ktorých reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo oceniť (pozri odsek 46(c) a Prílohu A odseky AG80 a AG81).

Investície držané do splatnosti sú nederivátovým finančným majetkom s fixnými alebo stanoviteľnými platbami a fixnou splatnosťou, ktoré jednotka zamýšľa uchovať v držbe až do splatnosti (pozri Prílohu A odseky AG16–AG25), iné než:

(a) *tie, ktoré jednotka po počiatočnom vykázaní označí ako určené v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate;*

b) *tie, ktoré jednotka označí ako určené na predaj;*

a

(c) *tie, ktoré spĺňajú definíciu úverov a pohľadávok.*

Jednotka neklasifikuje žiadny finančný majetok ako držaný do splatnosti, ak jednotka počas bežného finančného roka alebo počas dvoch predchádzajúcich finančných rokov predala, preklasifikovala viac než nevýznamnú sumu investícií držaných do splatnosti pred splatnosťou (viac ako nevýznamnú vo vzťahu k celkovej sume investícií držaných do splatnosti), iných než predaje alebo preklasifikácie, ktoré:

(i) *sú tak blízko k splatnosti alebo k dátumu výpovede finančného majetku (napríklad menej než 3 mesiace pred splatnosťou), že zmeny trhovej úrokovej sadzby nebudú mať na reálnu hodnotu finančného majetku zásadný vplyv;*

(ii) *vznikli potom, ako jednotka už získala v podstate celú pôvodnú istinu finančného majetku prostredníctvom plánovaných splátok alebo preddavkov; alebo*

a

(iii) *sa dajú priradiť k izolovanému prípadu, ktorý je nad rámec riadenia jednotky, ktorý sa neopakuje a jednotka ho dôvodne nemohla očakávať.*

Úvery a pohľadávky predstavujú nederivátový finančný majetok s fixnými alebo stanoviteľnými platbami, ktoré nie sú kótované na aktívnom trhu, iné než:

(a) *tie, ktoré jednotka zamýšľa okamžite alebo v krátkom čase predať, ktoré budú klasifikované ako držané na obchodovanie a tie, ktoré jednotka po počiatočnom vykázaní označí v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate;*

b) *tie, ktoré jednotka po počiatočnom vykázaní označí ako k dispozícii na predaj; alebo*

a

(c) *tie, pri ktorých držiteľ neobdržal podstatnú časť svojej počiatočnej investície z iného dôvodu, než je zhoršenie kvality úveru, a ktoré budú klasifikované ako položky k dispozícii na predaj.*

Podiel získaný v rámci súboru majetku, ktorý nie je úverom alebo pohľadávkou (napríklad podiel v spoločnom fonde alebo podobnom fonde), nemožno považovať za úver alebo pohľadávku.

Finančný majetok k dispozícii na predaj je ten nederivátový finančný majetok, ktorý je označený ako k dispozícii na predaj alebo nie je klasifikovaný ako (a) úver a pohľadávka, (b) investície držané do splatnosti alebo (c) finančný majetok v jeho reálnej hodnote v zisku alebo strate.

▼M12

Definícia zmluvy o finančnom zabezpečení

Zmluva o finančnom zabezpečení je zmluvou, ktorá od emitenta vyžaduje uskutočniť určené platby s cieľom nahradiť držiteľovi stratu vzniklú v dôsledku toho, že určitý dlžník neuskutočnil platbu v rámci doby splatnosti v súlade s pôvodnými alebo upravenými podmienkami dlhového nástroja.

▼M2

Definície súvisiace s vykazovaním a oceňovaním

Upravená cena obstarania finančného majetku alebo finančného záväzku predstavuje sumu, v ktorej je finančný majetok alebo záväzok ocenený pri prvotnom vykázaní, znížený o základné splátky, plus alebo mínus kumulatívna amortizácia pri použití metódy efektívnej úrokovej miery každého rozdielu medzi touto prvotnou sumou a splatnou sumou a zmenšený o každé odpísanie (priamo alebo prostredníctvom použitia prídelového účtu) kvôli zníženiu hodnoty alebo nedobytnosti.

▼M2

Metóda efektívnej úrokovej miery je metóda kalkulácie upravenej ceny obstarania finančného majetku alebo finančného záväzku (alebo skupiny finančného majetku alebo finančných záväzkov) a rozvrhnutia úrokového výnosu alebo nákladu počas príslušného obdobia. Efektívna úroková sadzba je sadzba, ktoré presne diskontuje odhadované budúce peňažné platby alebo príjmy prostredníctvom očakávanej životnosti finančného nástroja alebo, podľa vhodnosti, obdobia kratšieho než je čistá účtovná hodnota finančného majetku alebo finančného záväzku. Pri výpočte platnej úrokovej sadzby bude jednotka odhadovať peňažné toky s prihliadnutím na všetky zmluvné podmienky finančného nástroja (napríklad preddavok, kúpne a podobné opcie), avšak nebude prihliadať na budúce úverové straty. Výpočet zahŕňa všetky poplatky a body zaplatené alebo prijaté medzi zmluvnými stranami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou platnej úrokovej sadzby (pozri IAS 18), transakčných nákladov a všetkých ostatných prémií alebo diskontov. Existuje predpoklad, že peňažné toky a očakávanú životnosť skupiny podobných finančných nástrojov možno spoľahlivo odhadnúť. Avšak v zriedkavých prípadoch, v ktorých nie je možné spoľahlivo odhadnúť peňažné toky alebo očakávanú životnosť finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov), použije jednotka zmluvné peňažné toky počas celého zmluvného obdobia finančného nástroja (alebo skupiny finančných nástrojov).

Ukončenie vykazovania predstavuje odstránenie predtým vykazovaného finančného majetku alebo finančného záväzku zo súvahy jednotky.

***Reálna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami* (*).**

Bežný spôsob nákupu alebo predaja je nákup alebo predaj finančného majetku v rámci zmluvy, ktorej podmienky vyžadujú doručenie majetku v rámci časového úseku stanoveného predpisom alebo konvenciou konkrétneho trhu.

Transakčné náklady sú prírastkové náklady, ktoré sú priamo priraditeľné nadobudnutiu, vydaniu alebo vyradeniu finančného majetku alebo finančného záväzku (pozri Prílohu A odsek AG13). Prírastkové náklady sú náklady, ktoré by nevznikli v prípade, ak by jednotka nezískala, nevydala alebo nevyradila konkrétny finančný nástroj.

Definície súvisiace s účtovaním hedgingu

Firemný záväzok je záväzná dohoda o výmene špecifikovaného množstva zdrojov v špecifikovanej cene k špecifikovanému budúcemu dátumu alebo dátumom.

Predpokladaná transakcia je nezáväzná, avšak očakávaná budúca transakcia.

Nástroj hedgingu je určený derivát alebo (platí len pre hedging rizika zmien v kurzoch cudzích mien) určený nederivátový finančný majetok alebo nederivátový finančný záväzok, ktorého reálna hodnota alebo peňažné toky majú za účel kompenzovať zmeny v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch určenej hedgovanej položky (odseky 72–77 a Príloha A odseky AG94–AG97 ustanovujú definíciu nástroja hedgingu).

Hedgovaná položka predstavuje majetok, záväzok, firemný záväzok, veľmi pravdepodobnú budúcu transakciu alebo čistú investíciu do zahraničnej prevádzky, ktorá (a) vystavuje jednotku riziku zmeny v reálnej hodnote alebo v budúcich peňažných tokoch, a (b) je označená ako hedgovaná položka (odseky 78–84 a Príloha A odseky AG98–AG101 ustanovujú definíciu hedgovaných položiek).

Efektívnosť hedgingu je stupeň, do ktorého sú zmeny v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch hedgovanej položky priraditeľné k hedgovanému riziku vykompenzované zmenami v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch nástroja hedgingu (pozri Prílohu A, odseky AG105 – AG113).

VLOŽENÉ DERIVÁTOVÉ NÁSTROJE

10. Vložený derivátový nástroj je súčasťou hybridného (kombinovaného) nástroja, ktorý obsahuje aj nederivátovú základnú zmluvu – s účinkom, že niektoré peňažné toky kombinovaného nástroja sa rôznia podobným spôsobom ako u samostatného derivátu. Vložený derivátový nástroj spôsobuje výskyt niektorých alebo všetkých peňažných tokov, ktoré by museli byť v opačnom prípade v súlade so zmluvou modifikované na základe špecifikovanej úrokovej sadzby, ceny finančného nástroja, ceny komodít, kurzu cudzích mien, indexu cien alebo sadzieb, úverovej bonity

(*) Odseky 48, 49 a AG69–AG82 Prílohy A obsahujú požiadavky na stanovenie reálnej hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku.

▼M2

alebo úverového indexu alebo ►M3 iná veličina za predpokladu, že – v prípade nefinančnej premenlivej veličiny – takáto veličina nie je špecifická pre zmluvnú stranu ◄. Derivát pripojený k finančnému nástroju, ktorý sa však dá zmluvne previesť nezávisle od uvedeného nástroja, alebo ktorý disponuje inou protistranou od uvedeného nástroja, nemožno považovať za vložený derivátový nástroj, ale za oddelený derivátový nástroj.

11. ***Vložený derivátový nástroj možno oddeliť od základnej zmluvy a účtovať ho ako derivát v súlade s týmto štandardom len za podmienky, ak:***

(a) ***ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátového nástroja nesúvisia blízko s ekonomickými charakteristikami a rizikami základnej zmluvy (pozri Prílohu A odseky AG30 a AG33);***

b) ***osobitný nástroj s rovnakými podmienkami ako vložený derivátový nástroj spĺňa definíciu derivátu;***

a

(c) ***hybridný (kombinovaný) nástroj nie je oceňovaný v reálnej hodnote so zmenami v reálnej hodnote vykazovanými v zisku alebo strate (t.j. derivát vložený do finančného majetku alebo finančného záväzku v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate nie je oddelený).***

Ak je vložený derivátový nástroj oddelený, základná zmluva je účtovaná podľa tohto štandardu, ak je finančným nástrojom a v súlade s ostatnými vhodnými štandardmi, ak nie je finančným nástrojom. Tento štandard neuvádza skutočnosť, či vložený derivátový nástroj bude prezentovaný v účtovnej závierke oddelene.

12. ***Ak sa od jednotky týmto štandardom vyžaduje oddeliť vložený derivátový nástroj od jeho základnej zmluvy, avšak nie je schopná samostatne oceňovať vložený derivátový nástroj buď pri nadobudnutí alebo k následnému dátumu finančného vykazovania, považuje celú kombinovanú zmluvu za finančný majetok alebo finančný záväzok držaný na obchodovanie.***

13. Ak jednotka nie je schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu vloženého derivátového nástroja na základe jeho zmluvných podmienok (napríklad vzhľadom na skutočnosť, že vložený derivátový nástroj vychádza z nekótovaného majetkového nástroja), reálna hodnota vloženého derivátového nástroja je rozdielom medzi reálnou hodnotou hybridného nástroja a reálnou hodnotou základnej zmluvy, ak je možné tieto hodnoty v rámci tohto štandardu stanoviť. Ak jednotka nie je schopná stanoviť reálnu hodnotu vloženého derivátového nástroja pomocou vyššie uvedenej metódy, uplatňuje sa odsek 12 a kombinovaný nástroj sa bude považovať za nástroj držaný na obchodovanie.

VYKAZOVANIE A UKONČENIE VYKAZOVANIA

Prvotné vykázanie

14. ***Jednotka vykazuje finančný majetok alebo finančný záväzok vo svojej súvahe len vtedy, ak sa stáva stranou zmluvných ustanovení týkajúcich sa daného nástroja. (Pozri odsek 38 ohľadom bežného nákupu finančného majetku.)***

Ukončenie vykazovania finančného majetku

15. V konsolidovaných účtovných závierkach sa odseky 16–23 a Príloha A odseky AG34–AG52 uplatňujú na konsolidovanej úrovni. Preto jednotka najskôr vykoná konsolidáciu všetkých dcérskych spoločností v súlade s IAS 27 a SIC-12 *Konsolidácia — Jednotky špeciálneho účelu* a následne uplatní na výslednú skupinu odseky 16–23 a Prílohu A odseky AG34–AG52.

16. ***Pred zhodnotením toho, či a do akej miery je v súlade s odsekmi 17–23 ukončenie vykazovania vhodné, stanoví jednotka, či sa tieto odseky majú uplatňovať na časť finančného majetku (alebo časť skupiny podobného finančného majetku) alebo na celý finančný majetok (alebo skupinu podobného finančného majetku) nasledovným spôsobom.***

(a) ***Odseky 17–23 sa uplatňujú na časť finančného majetku (alebo časť skupiny podobného finančného majetku) výlučne v prípade, ak uvedená časť, v súvislosti s ktorou sa o ukončení vykazovania uvažuje, spĺňa jednu z nasledujúcich troch podmienok.***

(i) ***Uvedená časť zahŕňa výlučne špecificky identifikované peňažné toky z finančného majetku (alebo skupiny podobného finančného majetku). Ak napríklad jednotka vstúpi do obchodovania len s úrokovou sadzbou, čím protistrana získa právo na úrokové peňažné toky, avšak nie na istinové peňažné toky z dlhového nástroja, uplatňujú sa odseky 17–23 na úrokové peňažné toky.***

▼M2

(ii) *Uvedená časť zahŕňa plne pomerný („pro rata”) podiel na peňažných tokoch z finančného majetku (alebo skupiny podobného finančného majetku). Ak napríklad jednotka uzatvorí zmluvu, v rámci ktorej protistrana získa právo na 90-percentný podiel na všetkých peňažných tokoch z dlhového nástroja, uplatňujú sa odseky 17–23 na 90 percent týchto peňažných tokov. Ak existuje viac, než jedna protistrana, od každej protistrany sa nevyžaduje disponovať pomerným podielom na peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca jednotka disponuje plne pomerným podielom.*

(iii) *Uvedená časť zahŕňa plne pomerný („pro rata”) podiel na špecificky identifikovaných peňažných tokoch z finančného majetku (alebo skupiny podobného finančného majetku). Ak napríklad jednotka uzatvorí zmluvu, čím protistrana získa právo na 90-percentný podiel na úrokových peňažných tokoch z finančného majetku, uplatňujú sa odseky 17–23 na 90 percent týchto úrokových peňažných tokov. Ak existuje viac, než jedna protistrana, od každej protistrany sa nevyžaduje disponovať pomerným podielom na špecificky identifikovaných peňažných tokoch za predpokladu, že prevádzajúca jednotka disponuje plne pomerným podielom.*

b) *Vo všetkých ostatných prípadoch sa odseky 17–23 uplatňujú na celý finančný majetok (alebo na skupinu všetkého podobného finančného majetku). Ak napríklad jednotka prevedie (i) práva na prvých alebo posledných 90 percent peňažného inkasa z finančného majetku (alebo skupiny finančného majetku), alebo (ii) práva na 90 percent peňažných tokov zo skupiny pohľadávok, avšak poskytne záruku na kompenzáciu pre kupujúceho vo vzťahu k akýmkoľvek úverovým stratám do výšky 8 percent zo sumy istiny pohľadávok, uplatňujú sa odseky 17–23 na všetok finančný majetok (alebo skupinu podobného finančného majetku).*

V rámci odsekov 17-26 odkazuje pojem „finančný majetok” buď na časť finančného majetku (alebo časť skupiny podobného finančného majetku) podľa identifikácie v rámci vyššie uvedeného bodu (a) alebo inak, na všetok finančný majetok (alebo skupinu podobného finančného majetku).

17. *Jednotka môže ukončiť vykazovanie finančného majetku výlučne v prípade, ak:*

(a) *vypršia zmluvné práva na peňažné toky z finančného majetku;*

alebo

b) *prevedie finančný majetok v súlade s ustanoveniami odsekov 18 a 19 a takýto prevod spĺňa podmienky ukončenia vykazovania podľa odseku 20*.

(Pozri odsek 38, v ktorom sa nachádzajú informácie o bežnom predaji finančného majetku.)

18. *Jednotka môže previesť finančný majetok výlučne v prípade, ak:*

(a) *buď prevedie zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného majetku;*

alebo

b) *alebo si ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného majetku, avšak predpokladá zmluvnú povinnosť platiť peňažné toky jednému alebo viacerým príjemcom v rámci zmluvy, ktorá spĺňa podmienky odseku 19.*

19. *Ak si jednotka ponechá zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného majetku („pôvodný majetok”), avšak predpokladá zmluvnú povinnosť platiť tieto peňažné toky jednej alebo viacerým jednotkám („prípadní príjemcovia”), považuje jednotka takúto transakciu za prevod finančného majetku výlučne v prípade, ak sú splnené všetky tri nasledujúce podmienky.*

(a) *Jednotka nemá žiadny záväzok platiť sumy prípadným príjemcom, pokiaľ neobdrží ekvivalentné sumy z pôvodného majetku. Krátkodobé zálohy od jednotky s právom na plnú výšku požičanej sumy spolu s kumulovaným úrokom pri trhových sadzbách nie sú porušením tejto podmienky.*

b) *V súlade s podmienkami zmluvy o prevode jednotka nesmie predávať alebo založiť pôvodný majetok inak, než vo forme cenného papiera v prospech prípadných príjemcov, vzhľadom na záväzok vyplácať im peňažné toky.*

▼M2

(c) ***Jednotka má povinnosť poukázať akékoľvek peňažné toky, ktoré prijme v mene prípadných príjemcov, bez významného oneskorenia. Okrem vyššie uvedeného jednotka nemá právo preinvestovať takéto peňažné toky, s výnimkou peňažných investícií alebo investícií v peňažných ekvivalentoch (podľa ustanovení IAS 7 Výkazy o peňažných tokoch), počas krátkeho obdobia vyrovnania počnúc dátumom inkasa až po dátum požadovanej úhrady v prospech prípadných príjemcov a úrok získaný v rámci takýchto investícií sa prevádza na prípadných príjemcov.***

20. ***Ak jednotka prevádza finančný majetok (pozri odsek 18), musí zhodnotiť rozsah, v akom si ponecháva riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva takéhoto finančného majetku. V takomto prípade:***

(a) ***ak jednotka prevedie podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku, ukončí vykazovanie finančného majetku a vykáže oddelene ako majetok alebo záväzky všetky práva a záväzky vytvorené alebo ponechané v rámci prevodu.***

b) ***ak si jednotka ponechá podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku, musí pokračovať vo vykazovaní finančného majetku.***

(c) ***ak jednotka neprevedie a ani si neponechá podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku, musí určiť, či aj naďalej disponuje kontrolou nad finančným majetkom. V takomto prípade:***

(i) ***ak si jednotka neponechala kontrolu, ukončí vykazovanie finančného majetku a vykáže oddelene ako majetok a záväzky všetky práva a záväzky vytvorené alebo ponechané v rámci takéhoto prevodu.***

(ii) ***ak si jednotka ponechala kontrolu, pokračuje vo vykazovaní finančného majetku do rozsahu jeho pokračujúcej zainteresovanosti v rámci finančného majetku (pozri odsek 30).***

21. Prevod rizík a odmien (pozri odsek 20) sa hodnotí porovnaním zainteresovanosti jednotky pred a po uskutočnení prevodu so zohľadnením premenlivosti súm a časového rozvrhnutia čistých peňažných tokov prevedeného majetku. Jednotka si ponechala podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku v prípade, ak sa jej zainteresovanosť v rámci premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov z finančného majetku v dôsledku prevodu podstatne nezmení (napríklad, ak jednotka na základe zmluvy predala finančný majetok a zmluvne ho musí odkúpiť späť za fixnú cenu alebo za predajnú cenu plus výnos veriteľa). Jednotka previedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku, ak jej zainteresovanosť vzhľadom na uvedenú premenlivosť nie je podstatná vo vzťahu k celkovej premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov spojených s finančným majetkom (napríklad, pretože jednotka predala finančný majetok s opciou spätného odkúpenia v jeho reálnej hodnote v čase spätného odkúpenia, alebo previedla plne pomerný podiel na peňažných tokoch z väčšieho finančného majetku v rámci zmluvy, napríklad subparticipácia na úvere, ktorý spĺňa ustanovenia odseku 19).

22. Často bude zrejmé, či jednotka previedla alebo si ponechala podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva a nie je potrebné vykonávať žiadne výpočty. V iných prípadoch bude nevyhnutné vykonať výpočty a porovnať zainteresovanosť jednotky v rámci premenlivosti súčasnej hodnoty budúcich čistých peňažných tokov pred a po uskutočnení prevodu. Výpočet a porovnanie využívajú diskontnú sadzbu ako vhodnú úrokovú sadzbu aktuálneho trhu. Do úvahy sa berú všetky dôvodne možné premenlivosti v rámci čistých peňažných tokov a vyššia váha sa prisudzuje tým výstupom, ktorých výskyt je pravdepodobnejší.

23. Skutočnosť, či si jednotka ponechala kontrolu (pozri odsek 20(c)) nad prevedených majetkom, závisí od schopnosti prevádzajúceho majetok predať. Ak má prevádzajúci praktickú schopnosť predať všetok majetok nespriaznenej tretej osobe a je schopný zrealizovať túto schopnosť jednostranne a bez potreby uvalenia dodatočných obmedzení na prevod, jednotka si kontrolu neponechala. Vo všetkých ostatných prípadoch si jednotka kontrolu ponechala.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania (pozri odsek 20(a) a (c)(i))

24. ***Ak jednotka prevedie finančný majetok v rámci prevodu, ktorý vo svojej podstate spĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania a ponechá si právo na obsluhu finančného majetku za poplatok, vykazuje buď servisný majetok alebo servisný záväzok týkajúci sa tejto servisnej zmluvy. Ak sa neočakáva, že prijatý poplatok bude adekvátnou kompen-***

▼M2

záciou pre jednotku za poskytovanie služieb, servisný záväzok za prevádzkovanie povinnosti sa bude vykazovať v reálnej hodnote. Ak je predpoklad, že prijatý poplatok viac než adekvátne vykompenzuje poskytovanú službu, servisný majetok sa bude vykazovať na základe rozvrhnutia účtovnej hodnoty väčšieho finančného majetku v súlade s odsekom 27.

25. *Ak, v dôsledku prevodu, dôjde k celkovému ukončeniu vykazovania finančného majetku, avšak prevod vyústi do získania nového finančného majetku zo strany jednotky alebo vytvorenia nového finančného záväzku, vykáže jednotka nový finančný majetok, finančný záväzok alebo servisný záväzok v reálnej hodnote.*

26. *Pri ukončení vykazovania všetkého finančného majetku bude rozdiel medzi:*

(a) *účtovnou hodnotou*

a

b) *sumou (i) prijatej odmeny (vrátane akéhokoľvek získaného nového majetku bez akéhokoľvek predpokladaného nového záväzku) a (ii) akéhokoľvek kumulatívneho zisku alebo straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní (pozri odsek 55(b))*

vykazovaný ako zisk alebo strata.

27. *Ak je prevedený majetok súčasťou väčšieho finančného majetku (napríklad ak jednotka prevádza úrokové peňažné toky, ktoré sú súčasťou dlhového nástroja, pozri odsek 16(a)) a prevádzaná časť spĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania ako celok, bude predchádzajúca účtovná hodnota väčšieho finančného majetku rozdelená medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania na základe relatívnych reálnych hodnôt k dátumu prevodu. Za týmto účelom bude ponechaný servisný majetok považovaný za časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať. Rozdiel medzi:*

(a) *účtovnou hodnotou priradenou časti, u ktorej dochádza k ukončeniu vykazovania,*

a

b) *sumou (i) prijatej odmeny za časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania (vrátane akéhokoľvek získaného nového majetku bez akéhokoľvek predpokladaného nového záväzku) a (ii) akéhokoľvek kumulatívneho zisku alebo straty, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní (pozri odsek 55(b))*

sa bude vykazovať ako zisk alebo strata. Kumulatívny zisk alebo strata, ktoré boli vykázané vo vlastnom imaní sú rozvrhnuté medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania na základe relatívnych reálnych hodnôt týchto častí.

28. Ak jednotka rozvrhne predchádzajúcu účtovnú hodnotu väčšieho finančného majetku medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, bude potrebné stanoviť reálnu hodnotu časti, ktorej vykazovanie bude pokračovať. Ak jednotka disponuje históriou predaja častí podobnej časti, ktorá sa bude vykazovať alebo vo vzťahu k takýmto častiam existujú iné trhové transakcie, predstavujú ceny aktuálnych transakcií najlepší základ pre odhad jej reálnej hodnoty. Ak neexistujú kóty cien alebo najnovšie trhové transakcie podporujúce tvorbu reálnej hodnoty časti, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať, najvhodnejším základom pre odhad reálnej hodnoty je rozdiel medzi reálnou hodnotou väčšieho finančného majetku ako celku a odmenou prijatou od prevádzajúceho za časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania

(pozri odsek 20(b))

29. *Ak prevod nevyústi do ukončenia vykazovania z dôvodu, že si jednotka ponechala podstatnú časť všetkých rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku, bude jednotka aj naďalej vykazovať prevedený majetok ako celok a bude vykazovať finančný záväzok za prijatú odmenu. V nasledujúcich obdobiach jednotka vykáže akýkoľvek príjem z prevedeného majetku a akýkoľvek náklad vynaložený vo vzťahu k finančnému záväzku.*

▼**M2**

Pokračujúca zainteresovanosť v prevedenom majetku

(pozri odsek 20(c)(ii))

30. ***Ak jednotka neprevedie a ani si neponechá podstatnú časť všetkých rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku a ponechá si kontrolu nad prevedeným majetkom, musí naďalej vykazovať prevedený majetok v rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti. Rozsah pokračujúcej zainteresovanosti jednotky v prevedenom majetku je rozsahom, do ktorého je jednotka vystavená zmenám hodnoty prevedeného majetku. Napríklad:***

(a) ***ak má pokračujúca zainteresovanosť jednotky formu ručenia za prevedený majetok, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti jednotky je nižšia hodnota spomedzi (i) sumy majetku a (ii) maximálnej sumy prijatej odmeny, o splatenie ktorej by jednotka mohla byť požiadaná („záručná suma").***

b) ***ak má pokračujúca zainteresovanosť jednotky formu vypísanej alebo zakúpenej opcie (alebo oboch) na prevedený majetok, rozsah pokračujúcej zainteresovanosti jednotky predstavuje sumu prevedeného majetku, ktorý môže jednotka spätne odkúpiť. Avšak v prípade vypísanej predajnej opcie na majetok ocenený v reálnej hodnote je rozsah pokračujúcej zainteresovanosti jednotky obmedzený na nižšiu reálnu hodnotu prevedeného majetku a opčnú realizačnú cenu (pozri odsek AG48).***

(c) ***ak má pokračujúca zainteresovanosť jednotky formu opcie s peňažným vyrovnaním alebo podobného ustanovenia týkajúceho sa prevedeného majetku, je rozsah pokračujúcej zainteresovanosti jednotky oceňovaný tým istým spôsobom, ako je spôsob, vyplývajúci z opcií s nepeňažným vyrovnaním podľa vyššie uvedeného bodu (b).***

31. ***Ak jednotka pokračuje vo vykazovaní majetku do rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti, musí vykazovať aj pridružený záväzok. Okrem ďalších požiadaviek na oceňovanie uvedených v tomto štandarde sa prevedený majetok a pridružený záväzok oceňujú na základe odrážajúcom práva a záväzky, ktoré si jednotka ponechala. Pridružený záväzok sa oceňuje spôsobom, podľa ktorého predstavuje čistá účtovná hodnota prevedeného majetku a pridruženého záväzku:***

(a) ***upravenú cenu obstarania týkajúcu sa práv a záväzkov, ktoré si jednotka ponechala, ak sa prevedený majetok oceňuje na základe upravenej ceny obstarania;***

alebo

(b) ***reálnu hodnotu práv a záväzkov, ktoré si jednotka ponechala v prípade oceňovania na samostatnom základe, ak je prevedený majetok oceňovaný v reálnej hodnote.***

32. ***Jednotka bude pokračovať vo vykazovaní akýchkoľvek príjmov vyplývajúcich z prevedeného majetku do rozsahu svojej pokračujúcej zainteresovanosti a vykáže každý vynaložený náklad súvisiaci s pridruženým záväzkom.***

33. ***Za účelom následného ocenenia sú vykázané zmeny v reálnej hodnote prevedeného majetku a pridruženého záväzku účtované konzistentne vo vzájomnej súvislosti v súlade s odsekom 55 a kompenzácia sa ich netýka.***

34. ***Ak sa pokračujúca zainteresovanosť jednotky týka len časti finančného majetku (napríklad, ak si jednotka ponechá opciu na spätné odkúpenie časti prevedeného majetku, alebo si ponechá zvyškový podiel, ktorý nevyústi do ponechania podstatnej časti všetkých rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva a súčasne si jednotka ponechá kontrolu), rozvrhne jednotka predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného majetku medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať, na základe pokračujúcej zainteresovanosti, a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe relatívnych reálnych hodnôt týchto častí ku dňu prevodu. Za týmto účelom sa uplatňujú požiadavky uvedené v odseku 28. Rozdiel medzi:***

(a) ***účtovnou hodnotou pridelenou časti, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania;***

a

b) ***sumou (i) prijatej úhrady za časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania a (ii) akéhokoľvek kumulatívneho zisku alebo straty jej priradenými, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní (pozri odsek 55(b))***

▼M2

sa bude vykazovať ako zisk alebo strata. Kumulatívny zisk alebo strata, ktoré boli vykázané vo vlastnom imaní, sú rozvrhnuté medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe relatívnych reálnych hodnôt týchto častí.

35. ***►M9 Ak sa prevedené aktívum ocení v akumulovanej hodnote, možnosť označiť finančné pasívum ako ocenené reálnou hodnotou vo výkaze ziskov a strát podľa tohto štandardu sa nemôže uplatniť na súvisiace pasívum. ◄***

Všetky prevody

36. ***Ak sa prevedený majetok bude aj naďalej vykazovať, na majetok a pridružený záväzok sa kompenzácia nevzťahuje. Podobne jednotka nebude kompenzovať žiadny výnos vyplývajúci z prevedeného majetku so žiadnym vynaloženým nákladom súvisiacim s pridruženým záväzkom (pozri IAS 32, odsek 42).***

37. ***Ak prevádzateľ poskytne prevádzajúcemu nepeňažnú záruku (napríklad dlhový alebo majetkový nástroj), účtovanie záruky prevádzateľom a prevádzajúcim závisí od skutočnosti, či má prevádzajúci právo na predaj alebo opätovné založenie záruky a od toho, či sa prevádzateľ dostal do stavu platobnej neschopnosti. Prevádzateľ a prevádzajúci budú účtovať záruku nasledovne:***

(a) ***Ak má prevádzajúci zmluvné právo alebo zvykové právo na predaj alebo na opätovné založenie záruky, prevádzateľ preklasifikuje tento majetok v súvahe (napríklad ako požičaný majetok, založené majetkové nástroje alebo pohľadávku s možnosťou spätného odkúpenia) oddelene od iného majetku.***

b) ***Ak prevádzajúci predá založenú záruku, v jeho prospech, vykáže príjmy z predaja a záväzok v oceňovaný v reálnej hodnote za jeho záväzok vrátiť záruku.***

(c) ***Ak v rámci podmienok zmluvy dôjde k nezaplateniu zo strany prevádzateľa a tento stratí nárok na vrátenie záruky, dôjde k ukončeniu vykazovania záruky a prevádzajúci vykáže záruku ako jeho majetok počiatočne ocenený v reálnej hodnote, alebo, ak už záruku predal, ukončí vykazovanie jeho záväzku vrátiť záruku.***

(d) ***S výnimkou ustanovení v bode (c) pokračuje prevádzateľ vo vedení záruky ako svojho majetku a prevádzajúci nevykazuje záväzok ako majetok.***

Bežný nákup alebo predaj finančného majetku

38. ***Bežný nákup alebo predaj finančného majetku sa podľa vhodnosti vykazuje alebo sa jeho vykazovanie ukončí použitím účtovania dátumom ukončenia obchodu alebo účtovania dátumom vyrovnania (pozri Prílohu A odseky AG53–AG56).***

Ukončenie vykazovania finančného záväzku

39. ***Jednotka odstráni finančný záväzok (alebo časť finančného záväzku) zo svojej súvahy výlučne v prípade, ak je záväzok zrušený – t.j. ak je záväzok špecifikovaný v zmluve splnený alebo zrušený alebo vyprší.***

40. ***Výmena dlhových nástrojov medzi existujúcim úverovým dlžníkom a veriteľom so zásadne rozdielnymi podmienkami sa účtuje ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykazovanie nového finančného záväzku. Podobne sa zásadná zmena podmienok existujúceho finančného záväzku alebo jeho časti (bez ohľadu na jeho súvis s finančným problémom veriteľa) bude účtovať ako zánik pôvodného finančného záväzku a vykazovanie nového finančného záväzku.***

41. ***Rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného záväzku (alebo časťou finančného záväzku), ktorý zanikol alebo bol prevedený na inú stranu a zaplatenou odmenou, vrátane všetkého prevedeného nepeňažného majetku alebo získaných záväzkov, je vykázaný v zisku alebo strate.***

42. Ak jednotka spätne odkúpi časť finančného záväzku, musí rozvrhnúť predchádzajúcu účtovnú hodnotu finančného záväzku medzi časť, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časť, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, na základe relatívnych reálnych hodnôt týchto častí k dátumu spätného odkúpenia. Rozdiel medzi (a) účtovnou hodnotou pridelenou časti, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania a (b) zaplatenou odmenou, vrátane akéhokoľvek prevedeného nepeňažného majetku alebo nadobudnutých záväzkov vo vzťahu k časti, u ktorej dôjde k ukončeniu vykazovania, bude vykazovaný v zisku alebo strate.

▼M2

Oceňovanie

Prvotné ocenenie finančného majetku a finančných záväzkov

43. ***Po prvotnom vykázaní finančného majetku alebo finančného záväzku ho jednotka ocení v jeho reálnej hodnote plus, v prípade, že finančný majetok alebo finančný záväzok nie je ocenený v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate, možno transakčné náklady priradiť priamo akvizícii alebo emisii finančného majetku alebo finančného záväzku.***

44. Ak jednotka používa účtovanie dátumom vyrovnania vo vzťahu k majetku, ktorý sa následne oceňuje v obstarávacej cene alebo upravenej cene obstarania, je majetok prvotne vykázaný v jeho reálnej hodnote k dátumu uskutočnenia obchodu (pozri Prílohu A odseky AG53–AG56).

Následné oceňovanie finančného majetku

45. Pre účely oceňovania finančného majetku následne po prvotnom vykázaní tento štandard klasifikuje finančný majetok do nasledujúcich štyroch kategórií definovaných v odseku 9:

(a) finančný majetok v jeho reálnej hodnote v zisku alebo strate;

b) investície držané do splatnosti;

(c) úvery a pohľadávky;

a

(d) finančný majetok k dispozícii na predaj.

Tieto kategórie sa uplatňujú pri oceňovaní a vykazovaní zisku alebo straty v rámci tohto štandardu. Pre tieto kategórie môže jednotka použiť iné kľúčové slová alebo iné kategorizácie pri prezentovaní informácií v samotnej účtovnej závierke. Informácie požadované štandardom ►M12 IFRS 7 ◄ uvedie jednotka v poznámkach.

46. ***Po prvotnom vykázaní jednotka ocení finančný majetok, vrátane derivátov, ktoré sú majetkom, v ich reálnych hodnotách bez akéhokoľvek zníženia o transakčné náklady, ktoré môžu byť vynaložené pri predaji alebo inom vyradení, s výnimkou nasledovného finančného majetku:***

(a) ***úvery a pohľadávky definované v odseku 9, ktoré sú oceňované v upravenej cene obstarania pri použití metódy efektívnej úrokovej miery;***

b) ***investície držané do splatnosti definované v odseku 9, ktoré budú oceňované v upravenej cene obstarania pri použití metódy efektívnej úrokovej miery;***

a

(c) ***investície do majetkových nástrojov, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, a ktorých reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo oceniť a deriváty, ktoré sú prepojené a ich vyrovnanie musí prebehnúť formou takých nekótovaných majetkových nástrojov, ktoré sa budú oceňovať v obstarávacej cene (pozri Prílohu A odseky AG80 a AG81).***

Finančný majetok označený ako hedgovaná položka je predmetom oceňovania v rámci požiadaviek účtovania hedgingu v odsekoch 89–102. Všetok finančný majetok s výnimkou majetku oceneného v jeho reálnej hodnote v zisku alebo strate je predmetom preverenia ohľadom zníženia hodnoty, uvedeného v odsekoch 58–70 a Prílohe A odseky AG84–AG93.

Následné oceňovanie finančných záväzkov

▼M12

47. ***Po pôvodnom vykázaní subjekt vykoná ocenenie všetkých finančných záväzkov pri amortizovaných nákladoch pomocou efektívnej úrokovej metódy, s výnimkou:***

a) ***finančných záväzkov v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate. Takéto záväzky, vrátane derivátov, ktoré predstavujú záväzky, sa ocenia v ich reálnej hodnote s výnimkou derivátového záväzku, ktorý súvisí s dodávkou nástroja nekótovaného majetku a musí byť touto dodávkou vyrovnaný, a ktorého prijateľnú cenu nemožno spoľahlivo oceniť, čo by malo byť ocenené v nákladoch.***

b) ***finančné záväzky, ktoré vzniknú v dôsledku prevodu finančného majetku, nespĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania alebo v prípade uplatňovania prístupu pokračujúcej účasti. Odseky 29 a 31 sa vzťahujú na oceňovanie takýchto finančných záväzkov.***

c) ***zmluvy o finančnom zabezpečení tak, ako ich definuje odsek 9. Po pôvodnom vykázaní emitent takejto zmluvy vykoná (pokiaľ sa na to vzťahuje odsek 47 písm. a) alebo b)) jeho ocenenie pri vyššej:***

▼M12

i) ***sume určenej v súlade so štandardom IAS 37*** Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky***;***

a

ii) ***sume pôvodne vykázanej (pozri odsek 43) mínus kumulatívna amortizácia vykázaná v súlade so štandardom IAS 18*** Príjmy ***tam, kde je to vhodné.***

d) ***záväzky poskytnúť úver pri úrokovej sadzbe pod úrovňou trhových sadzieb. Po pôvodnom vykázaní emitent takéhoto záväzku vykoná (pokiaľ sa na to vzťahuje odsek 47 písm. a)) jeho ocenenie pri vyššej:***

i) ***sume určenej v súlade so štandardom IAS 37;***

a

ii) ***sume pôvodne vykázanej (pozri odsek 43) mínus kumulatívna amortizácia vykázaná v súlade so štandardom IAS 18 tam, kde je to vhodné.***

Finančné záväzky, ktoré sú označené ako hedgingové položky sú predmetom požiadaviek na účtovanie hedgingu uvedených v odsekoch 89-102.

▼M2

Stanoviská k oceneniu reálnou hodnotou

▼M12

48. **Pri určovaní reálnej hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku na účely uplatnenia tohto štandardu, štandardu IAS 32 alebo štandardu IFRS 7, subjekt uplatňuje odseky AG69-AG82 prílohy A.**

▼M2

49. Reálna hodnota finančného záväzku s funkciou dopytu (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia než suma splatná na požiadanie, diskontovaná od prvého dňa, v ktorý môže vzniknúť požiadavka na splatenie sumy.

Preklasifikácie

50. ***Jednotka nevykoná preklasifikáciu finančného nástroja do alebo z kategórie reálnej hodnoty v zisku alebo strate, pokiaľ je držaný alebo emitovaný.***

51. ***Ak v dôsledku zmeny zámeru alebo schopnosti nie je naďalej vhodné klasifikovať investíciu ako držanú do splatnosti, je potrebné takúto investíciu preklasifikovať do kategórie k dispozícii na predaj a opätovne ju oceniť reálnou hodnotou a rozdiel medzi účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou sa bude účtovať v súlade s odsekom 55(b).***

52. ***Akonáhle nesplnia predaje alebo preklasifikácie viac než jednej nevýznamnej sumy investícií držaných do splatnosti ani jednu z podmienok uvedených v odseku 9, všetky zostávajúce investície držané do splatnosti musia byť preklasifikované na investície k dispozícii na predaj. Pri takejto preklasifikácii sa rozdiel medzi ich účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou bude účtovať v súlade s odsekom 55(b).***

53. ***Ak vo vzťahu k finančnému majetku alebo finančnému záväzku nastane možnosť ich spoľahlivého ocenenia, pričom predtým takáto možnosť neexistovala, a majetok alebo záväzok sa v takomto prípade má oceniť reálnou hodnotou, ak je k dispozícii spoľahlivé ocenenie (pozri odseky 46(c) a 47), je majetok alebo záväzok opätovne ocenený reálnou hodnotou a rozdiel medzi jeho účtovnou hodnotou a reálnou hodnotou bude účtovaný v súlade s odsekom 55.***

54. ***Ak v dôsledku zmeny zámeru alebo schopnosti, alebo za výnimočných okolností, keď spoľahlivé oceňovanie reálnej hodnoty už nie je k dispozícii (pozri odseky 46(c) a 47), alebo pretože „dva predchádzajúce finančné roky", na ktoré sa odvoláva odsek 9, už prešli, stáva sa vhodným účtovanie finančného majetku alebo finančného záväzku skôr v obstarávacej cene alebo v upravenej cene obstarania než v reálnej hodnote, pričom sa reálna hodnota účtovnej hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku k tomuto dátumu stáva jeho novými nákladmi alebo novou upravenou cenou obstarania, ako je vhodné. Všetky predchádzajúce zisky alebo straty z tohto majetku, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 55(b) sú účtované nasledovne:***

(a) ***V prípade finančného majetku s fixnou splatnosťou sa zisk alebo strata odpisuje do zisku alebo straty počas zvyšného obdobia životnosti investície držanej do splatnosti pomocou metódy efektívnej úrokovej miery. Akýkoľvek rozdiel medzi novou upravenou cenou obstarania a sumou v deň splatnosti by mal byť odpisovaný počas zostávajúcej doby životnosti finančného majetku pomocou metódy efektívnej úrokovej miery, podobne ako amortizácia prémie***

▼M2

a diskontu. Ak dôjde následne k zníženiu hodnoty finančného majetku, všetky zisky alebo straty, ktoré boli priamo vykázané vo vlastnom imaní sa vykazujú v zisku alebo strate v súlade s odsekom 67.

b) ***V prípade, že finančný majetok nemá fixnú splatnosť, ostanú zisk alebo strata vo vlastnom imaní, pokiaľ nedôjde k predaju alebo inému vyradeniu finančného majetku, keď je vykázaný v zisku alebo strate. Ak sa následne zníži hodnota finančného majetku, všetky predchádzajúce zisky alebo straty, ktoré boli priamo vykázané vo vlastnom imaní, sa vykazujú v zisku alebo strate v súlade s odsekom 67.***

Zisky a straty

55. ***Zisk alebo strata vznikajúca zo zmeny v reálnej hodnote finančného majetku alebo finančného záväzku, ktorý nie je súčasťou hedgingového vzťahu (pozri odseky 89–102) sa vykazuje nasledovne:***

(a) ***Zisk alebo strata z finančného majetku alebo finančného záväzku klasifikovaná v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate sa bude vykazovať v zisku alebo strate.***

b) ***Zisk alebo strata z finančného majetku k dispozícii na predaj sa bude vykazovať priamo vo vlastnom imaní vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní (pozri IAS 1 Prezentácia účtovných závierok) s výnimkou strát zo zníženia hodnoty (pozri odseky 67–70) a ziskov alebo strát cudzej meny (pozri Prílohu A odsek AG83), pokiaľ sa neukončí vykazovanie finančného majetku, kedy sa kumulovaný zisk alebo strata predtým vykazovaná vo vlastnom imaní vykáže v zisku alebo strate. Úrok počítaný metódou efektívnej úrokovej miery (pozri odsek 9) sa vykazuje v zisku alebo strate (pozri IAS 18 Výnos). Dividendy plynúce z majetkového nástroja k dispozícii na predaj sa vykazujú v zisku alebo strate v prípade, ak je ustanovené právo jednotky na príjem platby (pozri IAS 18).***

56. ***Pre finančný majetok a finančné záväzky, ktoré sú účtované v upravenej cene obstarania (pozri odseky 46 a 47), je zisk alebo strata vykázaná v zisku alebo strate, ak sa ukončí vykazovanie alebo dôjde k zníženiu hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku, ako aj prostredníctvom procesu amortizácie. Pokiaľ však ide o finančný majetok alebo finančné záväzky, ktoré predstavujú hedgovanú položku (pozri odseky 78-84 a Prílohu A odseky AG98–AG101), bude účtovanie zisku alebo straty realizované v súlade s odsekmi 89–102.***

57. ***Ak jednotka vykazuje finančný majetok používajúc účtovanie dátumom vyrovnania (pozri odsek 38 a Prílohu A odseky AG53 a AG56), každá zmena v reálnej hodnote majetku, ktorý bude prijatý počas obdobia medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vyrovnania, nie je vykázaná pre majetok, účtovaný v obstarávacej cene alebo upravenej cene obstarania (inej ako strát zo zníženia hodnoty). Pokiaľ však ide o majetok účtovaný v reálnej hodnote, zmena v reálnej hodnote by mala byť vykázaná v zisku alebo strate alebo vo vlastnom imaní, podľa vhodnosti, podľa odseku 55.***

Zníženie hodnoty a nedobytnosť finančného majetku

58. ***Jednotka zhodnotí ku každému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, či existuje objektívny dôkaz toho, že sa znížila hodnota finančného majetku alebo skupiny finančného majetku. Ak takýto dôkaz existuje, na stanovenie sumy straty vzniknutej zo zníženia hodnoty použije jednotka odsek 63 (pre finančný majetok účtovaný v upravenej cene obstarania), odsek 66 (pre finančný majetok účtovaný v obstarávacej cene) alebo odsek 67 (pre finančný majetok k dispozícii na predaj).***

59. Ku zníženiu hodnoty finančného majetku alebo skupiny finančného majetku a k stratám zo zníženia hodnoty dochádza vtedy, ak existuje objektívny dôkaz zníženia hodnoty, ktorá je výsledkom jednej alebo viacerých udalostí, ku ktorým došlo po prvotnom vykázaní majetku („udalosť straty") a takáto udalosť straty (alebo udalosti) má vplyv na odhadované budúce peňažné toky finančného majetku alebo skupiny finančného majetku, ktoré nemožno spoľahlivo odhadnúť. Individuálnu diskrétnu udalosť, ktorá spôsobila zníženie hodnoty, nemusí byť možné identifikovať. Zníženie hodnoty skôr spôsobil kombinovaný efekt viacerých udalostí. Straty očakávané ako výsledok budúcich udalostí, bez ohľadu na pravdepodobnosť, sa nevykazujú. Objektívny dôkaz, že došlo k zníženiu hodnoty finančného majetku alebo skupiny majetku, zahŕňa informácie, ktoré prichádzajú do pozornosti držiteľa majetku o nasledujúcich udalostiach straty:

(a) významné finančné problémy emitenta alebo dlžníka;

▼M2

b) porušenie zmluvy, ako je zlyhanie alebo oneskorenie splátok úroku alebo istiny;

(c) z ekonomických alebo právnych dôvodov týkajúcich sa finančných ťažkostí dlžníka udelí veriteľ dlžníkovi úľavu, o ktorej by za iných okolností neuvažoval;

(d) pravdepodobnosť, že dlžník vyhlási bankrot alebo inú formu finančnej reorganizácie;

(e) zánik aktívneho trhu pre daný finančný majetok v dôsledku finančných ťažkostí;

alebo

(f) zistiteľné údaje, ktoré naznačujú, že existuje oceniteľný pokles v odhadovaných budúcich peňažných tokoch zo skupiny finančného majetku, keďže prvotné vykázanie tohto majetku aj napriek poklesu nie je možné ešte identifikovať v rámci jednotlivého finančného majetku v skupine, vrátane:

(i) negatívnych zmien v platobnom stave dlžníkov v skupine (napr. zvýšený počet oneskorených platieb alebo zvýšený počet požičiavajúcich si na kreditné karty, ktorí dosiahli svoj úverový limit a splácajú minimálnu mesačnú sumu);

alebo

(ii) národných alebo miestnych ekonomických podmienok, ktoré súvisia s porušením týkajúcim sa majetku v skupine (napríklad zvýšenie miery nezamestnanosti v geografickej oblasti dlžníkov, zníženie cien nehnuteľností týkajúcich sa hypotekárnych úverov v konkrétnej oblasti, pokles cien ropy vzťahujúci sa na úverový majetok pre producentov ropy alebo negatívne zmeny priemyselných podmienok, ktoré majú vplyv na dlžníkov v skupine).

60. Zánik aktívneho trhu kvôli tomu, že finančné nástroje jednotky nie sú viac predmetom verejného obchodovania, nie je dôkazom o znížení hodnoty. Zníženie akosti úverovej bonity jednotky ako také nie je dôkazom o znížení hodnoty, hoci pri zvážení iných dostupných informácií môže tento fakt predstavovať takýto dôkaz. Zníženie reálnej hodnoty finančného majetku pod úroveň jeho obstarávacej ceny alebo upravenej ceny obstarania nepredstavuje nevyhnutne dôkaz o znížení hodnoty (napríklad zníženie reálnej hodnoty investície do dlhového nástroja, ktoré vyplýva zo zvýšenia bezrizikovej úrokovej sadzby).

61. Okrem typov udalostí uvedených v odseku 59 zahŕňa objektívny dôkaz o znížení hodnoty investície do majetkového nástroja informácie o významných zmenách s negatívnym vplyvom, ku ktorým došlo v rámci technologického, trhového, ekonomického alebo právneho prostredia, v ktorom emitent vykonáva svoju činnosť a naznačuje, že k úhrade nákladov investície do majetkového nástroja nemusí dôjsť. Podstatný alebo dlhotrvajúci pokles reálnej hodnoty investície do majetkového nástroja pod jej obstarávaciu cenu taktiež predstavuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty.

62. Niekedy môže nastať situácia, že zistiteľné údaje požadované na odhadnutie sumy straty zo zníženia hodnoty finančného majetku môžu byť obmedzené, alebo sa viac nemusia relevantne týkať aktuálneho stavu a okolností. Môže ísť o príklad, kedy sa dlžník ocitne vo finančných ťažkostiach a k dispozícii je len málo historických údajov, týkajúcich sa podobných dlžníkov. V takýchto prípadoch využije jednotka na odhad sumy straty zo zníženia hodnoty profesionálny úsudok. Jednotka používa profesionálny úsudok aj na úpravu zistiteľných údajov týkajúcich sa skupiny finančného majetku za účelom odzrkadlenia aktuálneho stavu a okolností (pozri odsek AG89). Použitie primeraných odhadov je základnou časťou zostavovania účtovnej závierky a neznižuje ich spoľahlivosť.

Finančný majetok účtovaný v upravenej cene obstarania

63. ***Ak existuje objektívny dôkaz o tom, že došlo ku vzniku straty zo zníženia hodnoty úverov a pohľadávok alebo investícií držaných do splatnosti účtovaných v upravenej cene obstarania, je suma straty oceňovaná ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a aktuálnou hodnotou odhadovaných budúcich peňažných tokov (s výnimkou budúcich úverových strát, ku ktorým nedošlo), diskontovaná pôvodnou platnou úrokovou sadzbou finančného majetku (t.j. platnou úrokovou sadzbou vypočítanou pri prvotnom vykázaní). Účtovná hodnota majetku sa zníži buď priamo alebo prostredníctvom použitia prídelového účtu. Suma straty bude vykázaná v zisku alebo strate.***

64. Jednotka najskôr zhodnotí, či existuje dôkaz o znížení hodnoty individuálne pre finančný majetok, ktorý je individuálne významný, a individuálne alebo skupinovo pre finančný majetok, ktorý nie je individuálne významný (pozri odsek 59). Ak jednotka usúdi, že neexistuje

▼M2

žiadny objektívny dôkaz o znížení hodnoty pre individuálne hodnotený finančný majetok, či už významný alebo nie, zahrnie tento majetok do skupiny finančného majetku s podobnými charakteristikami úverového rizika a kolektívne ho zhodnotí z hľadiska zníženia hodnoty. Majetok, ktorý sa individuálne hodnotí z hľadiska zníženia hodnoty, a pre ktorý sa vykazuje, alebo sa bude pokračovať vo vykazovaní straty zo zníženia hodnoty, nie je zahrnutý do kolektívneho hodnotenia zníženia hodnoty.

65. ***Ak sa v nasledujúcom období suma straty zo zníženia hodnoty zníži a zníženie môže objektívne súvisieť s udalosťou, vyskytujúcou sa po vykázaní zníženia hodnoty (napríklad zlepšenie úverovej bonity dlžníka), je predtým vykázaná strata zo zníženia hodnoty zrušená priamo alebo úpravou prídelového účtu. Zrušenie by nemalo viesť k účtovnej hodnote finančného majetku, ktorá prevyšuje sumu, ktorou by bola upravená cena obstarania, ak by nebolo vykázané zníženie hodnoty k dátumu, ku ktorému došlo k zrušeniu zníženia hodnoty. Suma zrušenej hodnoty sa vykáže v zisku alebo strate.***

Finančný majetok účtovaný v obstarávacej cene

66. ***Ak existuje objektívny dôkaz o tom, že došlo ku strate zo zníženia hodnoty nekótovaného majetkového nástroja, ktorý nie je účtovaný v reálnej hodnote z dôvodu, že sa jeho reálna hodnota nedá spoľahlivo oceniť, alebo ku strate zo zníženia hodnoty derivátového majetku, ktorý je prepojený a jeho vyrovnanie musí prebehnúť formou doručenia uvedeného nekótovaného majetkového nástroja, je suma straty zo zníženia hodnoty ocenená ako rozdiel medzi účtovnou hodnotou finančného majetku a odhadovanou hodnotou budúcich peňažných tokov diskontovaných aktuálnou trhovou mierou návratnosti pre podobný finančný majetok (pozri odsek 46(c) a Prílohu A odseky AG80 a AG81). Takéto straty zo zníženia hodnoty nemožno zrušiť.***

Finančný majetok k dispozícii na predaj

67. ***Ak došlo k vykázaniu reálnej hodnoty finančného majetku k dispozícii na predaj priamo vo vlastnom imaní a existuje objektívny dôkaz o znížení hodnoty takéhoto majetku (pozri odsek 59), kumulatívna strata vykázaná priamo vo vlastnom imaní sa z vlastného imania odoberie a vykáže sa v zisku alebo strate aj napriek tomu, že nedošlo k ukončeniu vykazovania tohto finančného majetku.***

68. ***Suma kumulatívnej straty ktorá sa odoberie z vlastného imania a vykáže sa v zisku alebo strate v súlade s odsekom 67 bude rozdielom medzi obstarávacími nákladmi (po odpočítaní splátok istiny a odpisov) a aktuálnou reálnou hodnotou bez straty zo zníženia hodnoty finančného majetku vykázanej predtým v zisku alebo strate.***

69. ***Straty zo zníženia hodnoty vykazované v zisku alebo strate týkajúce sa investície do majetkového nástroja, ktoré sú klasifikované ako k dispozícii na predaj, nemožno zrušiť v zisku alebo strate.***

70. ***Ak v nasledujúcom období dôjde k zvýšeniu reálnej hodnoty dlhového nástroja klasifikovaného ako k dispozícii na predaj a toto zvýšenie objektívne súvisí s udalosťou, ku ktorej došlo po vykázaní straty zo zníženia hodnoty v zisku alebo strate, stratu zo zníženia hodnoty možno zrušiť a zrušenú sumu vykázať v zisku alebo strate.***

Hedging

71. ***Ak existuje označený hedgingový vzťah medzi nástrojom hedgingu a hedgovanou položkou v súlade s odsekmi 85–88 a Prílohou A odseky AG102–AG104, účtovanie zisku alebo straty z nástroja hedgingu alebo hedgovanej položky sa bude riadiť odsekmi 89–102.***

Nástroje hedgingu

Nástroje, ktoré spĺňajú stanovené podmienky

72. Tento štandard neobmedzuje okolnosti, v rámci ktorých môže byť derivát označený ako nástroj hedgingu za predpokladu splnenia podmienok odseku 88, s výnimkou niektorých vypísaných opcií (pozri Prílohu A odsek AG94). Nederivátový finančný majetok alebo nederivátový finančný záväzok môže byť označený ako nástroj hedgingu len za účelom hedgingu voči kurzovému riziku.

73. Z hľadiska účtovania hedgingu sa za nástroje hedgingu môžu označiť len nástroje, ktoré zahŕňajú stranu s externým vzťahom k vykazujúcej strane (t.j. s externým vzťahom ku skupine, segmentu alebo individuálnej jednotke, ktorý vykazuje). Hoci jednotlivé jednotky v rámci konsolidovanej skupiny alebo divízií v rámci jednotky môžu vstúpiť do hedgingových transakcií s ostatnými jednotkami v rámci skupiny alebo divíziami v rámci jednotky, všetky takéto vnútroskupinové transakcie sa pri konsolidácii eliminujú. Na základe vyššie uvedeného preto takého hedgingové transakcie nespĺňajú podmienky účtovania hedgingu v rámci konsolido-

▼M2

vanej účtovnej závierky skupiny. Takéto transakcie však môžu spĺňať podmienky účtovania hedgingu v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok individuálnych jednotiek v rámci skupiny alebo vykazujúceho segmentu za predpokladu, že ide o externý vzťah k vykazujúcej individuálnej jednotke alebo segmentu.

Označenie nástrojov hedgingu

74. Bežne existuje jediné ocenenie reálnej hodnoty pre nástroj hedgingu v jeho celistvosti a faktory, ktoré spôsobujú zmeny v reálnej hodnote sú vzájomne závislé. Preto je hedgingový vzťah označený jednotkou pre nástroj hedgingu v jeho celistvosti. Jediné povolené výnimky sú:

(a) oddelenie vnútornej hodnoty a časovej hodnoty opčnej zmluvy a označenie zmeny vnútornej hodnoty opcie bez zmeny jej časovej hodnoty za nástroj hedgingu;

a

b) oddelenie úrokového prvku a okamžitej ceny forwardovej zmluvy.

Tieto výnimky sa povoľujú, nakoľko je vnútornú cenu opcie a prémiu k forwardovej zmluve možné všeobecne oceňovať osobitne. Dynamická hedgingová stratégia, ktorá hodnotí vnútornú a časovú hodnotu opcie, sa môže kvalifikovať pre účtovanie hedgingu.

75. Časť kompletného nástroja hedgingu, ako napríklad 50 % z fiktívnej sumy, je možné označiť za nástroj hedgingu v rámci hedgingového vzťahu. Hedgingový vzťah však nemožno označiť iba na časť časového obdobia, počas ktorého je nástroj hedgingu nezaplatený.

76. Jeden nástroj hedgingu možno označiť za hedging jedného alebo viacerých typov rizík za predpokladu, že (a) hedgované riziká sa jednoznačne dajú identifikovať; (b) je možné preukázať efektívnosť hedgingu; a (c) je možné zabezpečiť špecifické označenie nástroja hedgingu a rôzne rizikové pozície.

77. Na dva alebo viacero derivátov alebo ich časti (alebo v prípade hedgingu menového rizika ide o dva alebo viacero nederivátov alebo ich časti alebo kombináciu derivátov a nederivátov alebo ich časti) možno nazerať v kombinácii a spoločne ich označiť ako nástroj hedgingu, vrátane situácie, keď riziko (á) niektorých derivátov kompenzujú riziká vyplývajúce z iných nástrojov. Úrokový strop alebo iný derivát, ktorý v sebe kombinuje vypísanú opciu a nakúpenú opciu, však nespĺňa podmienky zaradenia do kategórie nástroj hedgingu v prípade, ak ide o platnú čistú vypísanú opciu (za ktorú sa prijíma čistá prémia). Podobne dva alebo viacero nástrojov (alebo ich časti) možno označiť za nástroj hedgingu len v prípade, ak žiadny z nich nepredstavuje vypísanú opciu alebo čistú vypísanú opciu.

Hedgované položky

Položky, ktoré spĺňajú stanovené podmienky

78. Hedgovanou položkou môže byť vykázaný majetok alebo záväzok, nevykázaný firemný záväzok, veľmi pravdepodobná predpokladaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky. Hedgovanou položkou môže byť (a) jednotlivý majetok, záväzok, firemný záväzok, veľmi pravdepodobná predpokladaná transakcia alebo čistá investícia do zahraničnej prevádzky, (b) skupina majetku, záväzkov, firemných záväzkov, veľmi pravdepodobných predpokladaných transakcií alebo čistých investícií do zahraničných prevádzok s podobnými rizikovými charakteristikami alebo (c) v portfóliu hedging iba úrokového rizika, časť portfólia finančného majetku alebo finančných záväzkov, ktoré zdieľajú hedgované riziko.

79. Na rozdiel od úverov a pohľadávok nemôžu investície držané do splatnosti predstavovať hedgovanú položku vzhľadom na úrokové riziko alebo riziko predčasného splatenia, pretože označenie investície držanej do splatnosti vyžaduje zámer držať investíciu až do splatnosti bez ohľadu na zmeny v reálnej hodnote alebo peňažných tokov takejto investície priraditeľných zmenám v úrokových sadzbách. Avšak, investícia držaná do splatnosti, môže byť hedgovanou položkou s ohľadom na riziká zmien kurzových rozdielov a úverového rizika.

▼M11

80. Na účely účtovania hedgingu za hedgované položky možno označiť len majetok, záväzky, firemný záväzok alebo veľmi pravdepodobné predpokladané transakcie, ktoré zahŕňajú stranu s externým vzťahom k jednotke. Účtovanie hedgingu možno uplatniť na transakcie medzi jednotkami alebo segmentmi v tej istej skupine len v rámci individuálnych alebo samostatných účtovných závierok týchto jednotiek alebo segmentov, a nie v rámci konsolidovanej účtovnej závierky skupiny. Výnimkou je kurzové riziko vnútroskupinovej peňažnej položky (napr. platba/pohľadávka medzi dvoma dcérskymi spoločnosťami), ktoré môže spĺňať podmienky zaradenia do kategórie hedgovanej položky v konsolidovaných účtovných

▼M11

závierkach v prípade, ak je jeho výsledkom vystavenie kurzovému zisku alebo strate, ktoré nie sú v rámci konsolidácie v súlade s IAS 21 *Účinky zmien v kurzoch cudzích mien* úplne eliminované. V súlade s IAS 21 nie sú kurzové zisky a straty týkajúce sa vnútroskupinových peňažných položiek v rámci konsolidácie úplne eliminované, ak ide o transakciu vnútroskupinovej peňažnej položky medzi dvoma jednotkami skupiny, ktoré majú dve rozdielne funkčné meny. Okrem toho kurzové riziko veľmi pravdepodobnej predpokladanej vnútroskupinovej transakcie môže spĺňať podmienky zaradenia do kategórie hedgovanej položky v konsolidovaných účtovných závierkach za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej ako funkčnej mene jednotky, vstupujúcej do tejto transakcie, a kurzové riziko ovplyvní konsolidovaný zisk alebo stratu.

▼M2

Označenie finančných položiek ako hedgovaných položiek

81. Ak je hedgovanou položkou finančný majetok alebo finančný záväzok, môže ísť o hedgovanú položku vo vzťahu k rizikám súvisiacim iba s časťou jeho peňažných tokov alebo reálnej hodnoty (napríklad v prípade jedného alebo viacerých zvolených zmluvných peňažných tokov alebo ich častí alebo percenta z reálnej hodnoty) za predpokladu, že je možné oceniť efektívnosť. Napríklad identifikovateľná a oddelene oceniteľná časť úrokového vystavenia úročeného majetku alebo úročeného záväzku môže byť označená ako hedgované riziko (ako napríklad bezriziková úroková sadzba alebo základná súčasť úroku celkového úrokového vystavenia hedgovaného finančného nástroja).

81A. V rámci hedgingu reálnej hodnoty úrokového vystavenia portfólia finančného majetku alebo záväzkov (výlučne v rámci takéhoto hedgingu) sa hedgovaná časť môže označiť sumou meny (napr. sumou v dolároch, eurách, librách alebo randoch) namiesto označenia individuálneho majetku (alebo záväzkov). Hoci z hľadiska riadenia rizík môže portfólio zahŕňať majetok a záväzky, označená suma je sumou majetku alebo sumou záväzkov. Označenie čistej sumy zahŕňajúcej majetok a záväzky sa nepovoľuje. Jednotka môže hedgovať časť úrokového rizika súvisiaceho s touto označenou sumou. Napríklad v prípade hedgingu portfólia obsahujúceho predplatiteľný majetok môže jednotka hedgovať zmenu v reálnej hodnote, ktorá súvisí so zmenou hedgovanej úrokovej sadzby na základe očakávaných, nie zmluvných dátumoch precenenia. […]

Označenie nefinančných položiek ako hedgovaných položiek

82. ***Ak je hedgovanou položkou nefinančný majetok alebo nefinančný záväzok, mal by byť označený ako hedgovaná položka buď (a) pre riziká cudzej meny, alebo (b) vo svojej úplnosti na všetky riziká v dôsledku zložitosti izolovania a oceňovania príslušnej časti zmien peňažných tokov alebo reálnej hodnoty, ktoré sú priraditeľné špecifickým rizikám iným, ako sú riziká cudzej meny.***

Označenie skupiny položiek ako hedgovaných položiek

83. Podobný majetok alebo podobné záväzky sú zoskupené a hedgované ako skupina iba vtedy, ak individuálny majetok alebo individuálne záväzky v skupine zdieľajú vystavenie sa riziku, ktoré je označované ako hedgované. Okrem toho zmena v reálnej hodnote priraditeľná k hedgovanému riziku pre každú individuálnu položku v skupine, sa očakáva približne v pomere k celkovej zmene reálnej hodnoty priraditeľnej k hedgovanému riziku skupiny položiek.

84. Pretože jednotka hodnotí efektívnosť hedgingu porovnaním so zmenou v reálnej hodnote alebo peňažného toku nástroja hedgingu (alebo skupiny podobných nástrojov hedgingu) a hedgovanej položky (alebo skupiny podobných hedgovaných položiek), neznamená porovnanie nástroja hedgingu skôr s celkovou čistou pozíciou (napr. čistá hodnota všetkého majetku s pevnou mierou a záväzkov s pevnou mierou a podobnými dobami splatnosti) než so špecifickou hedgovanou položkou oprávnenie na účtovanie hedgingu.

Účtovanie hedgingu

85. Účtovanie hedgingu vykazuje kompenzačné vplyvy na zisk alebo stratu zo zmien v reálnych hodnotách nástroja hedgingu a hedgovanej položky.

86. ***Existujú tri typy hedgingových vzťahov:***

(a) ***zabezpečenie reálnej hodnoty: hedging vystavenia sa zmenám reálnej hodnoty vykazovaného majetku alebo záväzku alebo nevykazovaného firemného záväzku alebo identifikovanej časti takéhoto majetku, záväzku alebo firemného záväzku, ktoré súvisí s konkrétnym rizikom a môže mať vplyv na zisk alebo stratu.***

b) ***hedging peňažných tokov: hedging vystavenia sa variabilite v peňažných tokoch, ktorá (i) je priraditeľná konkrétnemu riziku, spojenému s vykazovaným majetkom alebo záväzkom (napr. všetky alebo***

▼M2

niektoré budúce splátky úrokov z úveru s variabilnou sadzbou), alebo s veľmi pravdepodobnou predpokladanou transakciou a (ii) ktoré by mohlo mať vplyv na zisk alebo stratu.

(c) ***hedging čistej investície do zahraničnej prevádzky v súlade s IAS 21.***

87. Hedging rizika cudzej meny firemného záväzku môže byť účtovaný ako zabezpečenie v reálnej hodnote alebo ako hedging peňažného toku.

88. ***Hedgingový vzťah spĺňa podmienky pre účtovanie hedgingu v rámci odsekov 89-102, výlučne vtedy, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky.***

(a) ***Na začiatku hedgingu existuje formálne označenie a dokumentácia o hedgingovom vzťahu a o cieli pri riadení rizika a stratégie na uskutočnenie hedgingu jednotky. Táto dokumentácia by obsahuje identifikáciu nástroja hedgingu, hedgovanú položku alebo transakciu, charakter hedgovaného rizika a to, ako bude jednotka hodnotiť efektívnosť nástroja hedgingu pri kompenzácii vystavenia sa zmenám v reálnej hodnote hedgovanej položky alebo v peňažných tokoch, ktoré sú priraditeľné hedgovanému riziku.***

b) ***Hedging sa považuje za vysoko efektívny (pozri Prílohu A odseky AG105–AG113) pri dosahovaní kompenzovania zmien v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch, priraditeľných hedgovanému riziku, v súlade s pôvodne zaznamenanou stratégiou riadenia rizík pre tento konkrétny hedgingový vzťah.***

(c) ***Pre hedgingy peňažných tokov, musí byť predpokladaná transakcia, ktorá je predmetom hedgingu, veľmi pravdepodobná a musí prezentovať vystavenie sa variáciám v peňažných tokoch, ktoré by rozhodne mohli ovplyvniť zisk alebo stratu.***

(d) ***Efektívnosť hedgingu možno spoľahlivo oceňovať, t.j. reálna hodnota alebo peňažné toky hedgovanej položky priraditeľné hedgovanému riziku a reálna hodnota nástroja hedgingu môže byť spoľahlivo ocenená (pozri odseky 46 a 47 a Prílohu A odseky AG80 a AG81, kde sú uvedené informácie o stanovení reálnej hodnoty).***

(e) ***Hedging sa hodnotí na nepretržitom základe a je skutočne určovaný, aby bol vysoko efektívny počas finančného obdobia vykazovania, pre ktoré bol hedging označený.***

Zabezpečenia reálnej hodnoty

89. ***Ak zabezpečenie reálnej hodnoty spĺňa podmienky odseku 88 počas obdobia, je účtovaný nasledovne:***

(a) ***zisk alebo strata z opätovného ocenenia nástroja hedgingu v reálnej hodnote (pre derivátový nástroj hedgingu) alebo komponent cudzej meny v jeho účtovnej hodnote ocenený v súlade s IAS 21 (pre nederivátový nástroj hedgingu) je vykazovaná v zisku alebo strate,***

a

(b) ***zisk alebo strata z hedgovanej položky priraditeľná k hedgovanému riziku upravia účtovnú hodnotu hedgovanej položky a je vykazovaná v zisku alebo strate. Toto platí vtedy, ak je hedgovaná položka ocenená za iných okolností v obstarávacej cene. Vykázanie zisku alebo straty priraditeľnej k hedgovanému riziku v zisku alebo strate sa uplatňuje, ak hedgovaná položka predstavuje finančný majetok k dispozícii na predaj.***

89A. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového vystavenia sa časti portfólia finančného majetku alebo finančných záväzkov (výlučne v rámci takéhoto zabezpečenia), je možné splniť požiadavku odseku 89(b) prezentáciou zisku alebo straty priraditeľnej k hedgovanej položke buď:

(a) v rámci jednej oddelenej riadkovej položky v rámci majetku pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je hedgovaná položka majetkom;

alebo

b) v rámci jednej oddelenej riadkovej položky v rámci záväzkov pre tie časové obdobia precenenia, počas ktorých je hedgovaná položka záväzkom.

Oddelené riadkové položky uvedené v bodoch (a) a (b) vyššie sa prezentujú vedľa finančného majetku alebo finančných záväzkov. Sumy zahrnuté v týchto riadkových položkách sú zo súvahy odstránené v prípade, ak sa ukončí vykazovanie majetku alebo záväzkov, ku ktorým sa uvedené sumy vzťahujú.

90. Ak boli zabezpečované iba určité riziká priraditeľné k hedgovanej položke, vykázané zmeny v reálnej hodnote hegdovanej položky nesúvisiace s hedgingovaným rizikom, sú vykazované v súlade s odsekom 55.

▼M2

91. ***Jednotka perspektívne ukončí účtovanie hedgingu uvedené v odseku 89, ak:***

(a) ***nástroj hedgingu zanikne alebo je predaný, ukončený, alebo realizovaný (pre tento účel, náhrada alebo prevzatie nástroja hedgingu iným nástrojom hedgingu nie je považované za zánik alebo ukončenie, ak je takáto náhrada alebo prevzatie súčasťou zaznamenanej hedgingovej stratégie jednotky);***

b) ***hedging už ďalej nespĺňa kritériá účtovania hedgingu v odseku 88;***

alebo

(c) ***jednotka zruší príslušné označenie.***

92. ***Akákoľvek úprava vyplývajúca z odseku 89(b) týkajúca sa účtovnej hodnoty hedgovaného finančného nástroja, ktorý sa oceňuje v upravenej cene obstarania (alebo v prípade portfóliového hedgingu úrokového rizika, k oddelenej riadkovej položke uvedenej v odseku 89A) sa bude odpisovať do zisku alebo straty. Amortizácia môže začať ihneď po vzniku úpravy a nezačne neskôr než vtedy, keď hedgovaná položka prestane byť upravovaná o zmeny v jej reálnej hodnote priraditeľnej k hedgovanému riziku. Úprava vychádza z prepočítanej platnej úrokovej sadzby k dátumu zahájenia amortizácie. Avšak, ak v prípade zabezpečovania reálnej hodnoty úrokového vystavenia portfólia finančného majetku alebo finančných záväzkov (výlučne v rámci takéhoto hedgingu) nie je možné uplatniť odpisovanie pri použití prepočítanej platnej úrokovej sadzby, úprava sa bude odpisovať pomocou lineárnej metódy. Úprava sa bude odpisovať úplne do splatnosti finančného nástroja alebo, v prípade portfóliového hedgingu úrokového rizika, do vypršania relevantného časového obdobia precenenia.***

93. Ak je nevykázaný firemný záväzok označený ako hedgovaná položka, následná kumulatívna zmena v reálnej hodnote firemného záväzku priraditeľná hedgovanému riziku je vykazovaná ako majetok alebo záväzok spolu s príslušným ziskom alebo stratou, vykázanou v zisku alebo strate (pozri odsek 89(b)). Zmeny v reálnej hodnote nástroja hedgingu sa taktiež vykazujú v zisku alebo strate.

94. Ak jednotka vstúpi do firemného záväzku za účelom nadobudnutia majetku alebo prevzatia záväzku, ktorou je hedgovaná položka v rámci zabezpečenia reálnej hodnoty, je prvotná účtovná hodnota majetku alebo záväzku vyplývajúca z firemného záväzku jednotky upravená tak, aby zahŕňala kumulatívnu zmenu v reálnej hodnote firemného záväzku priraditeľného k hedgovanému riziku, vykázanému v súvahe.

Hedgingy peňažných tokov

95. ***Ak hedging peňažných tokov spĺňa podmienky odseku 88 počas obdobia, je účtovaný nasledovne:***

(a) ***časť zisku alebo straty nástroja hedgingu, ktorá bola určená ako efektívny hedging (pozri odsek 88) je vykazovaná priamo vo vlastnom imaní prostredníctvom výkazu o zmenách vo vlastnom imaní (pozri IAS 1);***

a

b) ***neefektívna časť zisku alebo straty nástroja hedgingu je vykazovaná v zisku alebo strate.***

96. Konkrétnejšie, hedging peňažných tokov je účtovaný nasledovne:

(a) oddelená súčasť vlastného imania súvisiaca s hedgovanou položkou je upravená na nižšiu sumu z nasledujúcich (v absolútnych sumách):

(i) kumulatívny zisk alebo strata z nástroja hedgingu od zahájenia hedgingu;

a

(ii) kumulatívna zmena v reálnej hodnote (aktuálna hodnota) očakávaných budúcich peňažných tokov hedgovanej položky od vzniku hedgingu;

b) akýkoľvek ostávajúci zisk alebo strata z nástroja hedgingu alebo jeho označenej súčasti (ktorá nepredstavuje efektívny hedging) sa vykazuje v zisku alebo strate;

a

(c) ak zaznamenaná stratégia riadenia rizika jednotky pre konkrétny hedgingový vzťah vylučuje špecifický prvok zisku alebo straty alebo súvisiacich peňažných tokov nástroja hedgingu z ohodnotenia efektívnosti hedgingu (pozri odseky 74, 75 a 88(a)), tento vylúčený prvok zisku alebo straty je vykázaný v súlade s odsekom 55.

▼M2

97. *Ak hedging predpokladanej transakcie následne vyústi do vykázania finančného majetku alebo finančného záväzku, súvisiace zisky alebo straty vykázané priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 sa preklasifikujú do zisku alebo straty v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnutý majetok alebo prevzatý záväzok ovplyvňuje zisk alebo stratu (napríklad ako v obdobiach, v ktorých sa vykazuje úrokový výnos alebo úrokový náklad). Ak však jednotka očakáva skutočnosť, že celá strata alebo jej časť, priamo vykázaná vo vlastnom imaní nebude v priebehu jedného alebo viacerých budúcich období uhradená, preklasifikuje sumu, ktorej zaplatenie neočakáva, do zisku alebo straty.*

98. *Ak hedging predpokladanej transakcie následne vyústi do vykázania nefinančného majetku alebo nefinančného záväzku, alebo sa predpokladaná transakcia pre nefinančný majetok alebo nefinančný záväzok stane firemným záväzkom, na ktorý sa uplatňuje účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty, využije jednotka nižšie uvedené body (a) alebo (b):*

(a) *Preklasifikuje súvisiace zisky a straty vykazované priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 do zisku alebo straty v tom istom období alebo obdobiach, počas ktorých nadobudnutý majetok alebo získaný záväzok ovplyvňujú zisk alebo stratu (napríklad v obdobiach, v ktorých sa vykazujú náklady na odpisovanie alebo náklady na predaj). Ak však jednotka očakáva, že celá strata alebo jej čas, vykázaná priamo vo vlastnom imaní nebude v priebehu jedného alebo viacerých období uhradená, preklasifikuje sumu, ktorej zaplatenie neočakáva, do zisku alebo straty.*

b) *Odstráni súvisiace zisky a straty vykazované priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 a zahrnie ich do prvotných nákladov alebo inej účtovnej hodnoty majetku alebo záväzku.*

99. *Jednotka prijme bod (a) alebo (b) v odseku 98 ako svoju účtovnú metódu a bude ju uplatňovať konzistentným spôsobom na všetky hedgingy, ktorých sa odsek 98 týka.*

100. *Pre všetky hedgingy peňažných tokov iných než tých, ktoré spadajú pod odseky 97 a 98, sú sumy, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní vykazované v* ►M5 *zisk alebo stratu* ◄ *toho istého obdobia alebo období, počas ktorých hedgovaná predpokladaná transakcia ovplyvňuje* ►M5 *zisk alebo stratu* ◄ *(napríklad keď sa uskutoční predpokladaný predaj).*

101. *V rámci každej z nasledujúcich situácií jednotka perspektívne ukončí účtovanie hedgingu uvedené v odsekoch 95–100:*

(a) *Nástroj hedgingu zanikne alebo je predaný, ukončený, alebo realizovaný (pre tento účel, náhrada alebo prevzatie nástroja hedgingu iným nástrojom hedgingu nie je považované za zánik alebo ukončenie, ak je takáto náhrada alebo prevzatie súčasťou zaznamenanej hedgingovej stratégie jednotky). V takomto prípade, kumulatívny zisk alebo strata nástroja hedgingu, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od času, keď bol hedging účinný (pozri odsek 95 (a)), ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu predpokladanej transakcie. Keď sa daná transakcia uskutoční, platia odseky 97, 98 alebo 100.*

b) *Hedging viac nespĺňa kritériá pre účtovanie hedgingu uvedené v odseku 88. V takomto prípade, kumulatívny zisk alebo strata nástroja hedgingu, ktoré boli pri vzniku vykázané priamo vo vlastnom imaní od času, keď bol hedging efektívny (pozri odsek 95 (a)), ostanú vykázané oddelene vo vlastnom imaní až do výskytu predpokladanej transakcie. Keď sa daná transakcia uskutoční, platia odseky 97, 98 alebo 100.*

(c) *Výskyt predpokladanej transakcie sa už neočakáva, pričom v takomto prípade všetky kumulatívne zisky alebo straty z nástroja hedgingu, ktoré sú vykazované priamo vo vlastnom imaní od času, keď bol hedging efektívny (pozri odsek 95(a)), budú vykazované v zisku alebo strate. Predpokladaná transakcia, ktorá už nie je veľmi pravdepodobná (pozri odsek 88(c)) však ešte môže nastať.*

(d) *Jednotka zruší príslušné označenie. Pri hedgingoch predpokladanej transakcie ostane kumulatívny zisk alebo strata nástroja hedgingu, ktoré boli vykázané priamo vo vlastnom imaní od času, keď bol hedging efektívny (pozri odsek 95(a)), oddelene vykázaný vo vlastnom imaní až do výskytu predpokladanej transakcie alebo až dovtedy, keď bude zjavné, že sa transakcia neuskutoční. Keď sa daná transakcia uskutoční, platia odseky 97, 98 alebo 100. Ak sa výskyt transakcie už neočakáva, je kumulatívny zisk alebo strata, ktoré boli vykazované priamo vo vlastnom imaní, vykazovaný v zisku alebo strate.*

▼M2

Hedgingy čistej investície

102. ***Hedgingy čistej investície do zahraničnej prevádzky vrátane hedgingu peňažnej položky, ktorá sa účtuje ako časť čistej investície (pozri IAS 21), budú účtované podobne, ako hedging peňažných tokov:***

(a) ***časť zisku alebo straty nástroja hedgingu, ktorá bola určená ako efektívny hedging (pozri odsek 88) je vykázaná priamo vo vlastnom imaní vo výkaze o zmenách vo vlastnom imaní (pozri IAS 1);***

a

b) ***neefektívna časť bude vykázaná v zisku alebo strate.***

Zisk alebo strata z nástroja hedgingu týkajúca sa efektívnej časti hedgingu, ktorá bola vykázaná priamo vo vlastnom imaní, bude vykázaná v zisku alebo strate z vyradenia zahraničnej prevádzky.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

103. ***Jednotka uplatní tento štandard (spolu so zmenami vydanými v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce dňom 1. január 2005 a neskôr. Povoľuje sa skoršie uplatňovanie. Jednotka neuplatňuje tento štandard (spolu so zmenami vydanými v marci 2004) na ročné obdobia začínajúce dňom 1. január 2005 v prípade, ak uplatňuje štandard IAS 32 (vydaný v decembri 2003). Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

▼M12

103B. Zmluvy o finančnom zabezpečení ***(zmeny a doplnenia štandardu IAS 39 a štandardu IFRS 4), uverejnené v auguste 2005, zmenili a doplnili odsek 2 písm. e) a h), odseky 4, 47 a AG4, doplnili odsek AG4A, doplnili novú definíciu zmlúv o finančnom zabezpečení v odseku 9 a vypustili odsek 3. Subjekty tieto zmeny a doplnenia uplatňujú na ročné obdobia so začiatkom 1. januára 2006 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie sa odporúča. Ak subjekt tieto zmeny uplatní v skoršom čase, túto skutočnosť oznámi a v tom istom čase uplatní súvisiace zmeny a doplnenia štandardu IAS 32 a štandardu IFRS 4.***

▼M2

104. ***Tento štandard sa bude uplatňovať retrospektívne s výnimkou ustanovení v odsekoch 105–108. Počiatočný zostatok nerozdelených ziskov najskoršieho predchádzajúceho prezentovaného obdobia a všetky iné porovnateľné sumy sú upravené tak, ako keby sa tento štandard vždy používal s výnimkou situácie, kedy by bolo prehodnotenie informácií nepoužiteľné. V prípade nepoužiteľnosti prehodnotenia jednotka túto skutočnosť zverejní a uvedie rozsah, do akého boli informácie zmenené.***

105. ***Pri prvom uplatnení tohto štandardu jednotka môže označiť predtým vykazovaný finančný majetok alebo finančný záväzok ako finančný majetok alebo finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo k dispozícii na predaj aj napriek požiadavke odseku 9, ktorá ustanovuje povinnosť takéhoto označenia až po prvotnom vykázaní. Pokiaľ ide o akýkoľvek takýto finančný majetok k dispozícii na predaj, vykáže jednotka všetky kumulatívne zmeny v reálnej hodnote v oddelenej súčasti vlastného imania až po následné ukončenie vykazovania alebo zníženie hodnoty, kedy jednotka prevedie takýto kumulatívny zisk alebo stratu do zisku alebo straty. Pokiaľ ide o akýkoľvek finančný nástroj označený v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo nástroj k dispozícii na predaj, jednotka:***

(a) ***prehodnotí finančný majetok alebo záväzok pomocou nového označenia v komparatívnej účtovnej závierke;***

a

b) ***zverejní reálnu hodnotu finančného majetku alebo finančných záväzkov zaradeného do každej kategórie a klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.***

106. ***S výnimkou povolení obsiahnutých v odseku 107, uplatní jednotka požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v odsekoch 15–37 a v Prílohe A odseky AG36–AG52 perspektívnym spôsobom. V súlade s vyššie uvedeným, ak jednotka ukončila vykazovanie finančného majetku podľa IAS 39 (revidovaný z roku 2000) v dôsledku transakcie, ktorá sa uskutočnila pred 1. januárom 2004 a pri tomto majetku by v súlade s týmto štandardom nemalo byť ukončené vykazovanie, jednotka takýto majetok nevykáže.***

107. ***Bez ohľadu na obsah odseku 106 jednotka môže uplatniť požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v odsekoch 15–37 a v Prílohe A odseky AG36–AG52 retrospektívne od dátumu voľby uskutočnenej jednotkou za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie***

▼**M2**

IAS 39 na majetok a záväzky, ktorých vykazovanie sa ukončilo v dôsledku minulých transakcií, boli získané v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

▼**M8**

107A. Bez ohľadu na odsek 104 môže jednotka uplatňovať požiadavky uvedené v poslednej vete odseku AG76 a v odseku AG76A niektorým z nasledujúcich spôsobov:

a) perspektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 25. októbri 2002; alebo

b) perspektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 1. januári 2004.

▼**M2**

108. ***Jednotka nebude upravovať účtovnú hodnotu nefinančného majetku a nefinančných záväzkov za účelom vylúčenia ziskov a strát týkajúcich sa hedgingov peňažných tokov, ktoré boli zahrnuté do účtovnej hodnoty pred začiatkom finančného roka, v ktorom bol tento štandard prvýkrát uplatnený. Na začiatku finančného obdobia, v rámci ktorého sa tento štandard prvýkrát uplatňuje, sa akákoľvek suma vykazovaná priamo vo vlastnom imaní pre hedging firemného záväzku, ktorý sa v rámci tohto štandardu účtuje ako zabezpečenie reálnej hodnoty, preklasifikuje ako majetok alebo záväzok, s výnimkou hedgingu kurzového rizika, ktoré sa aj naďalej bude považovať za hedging peňažného toku.***

▼**M11**

108A. ***Jednotka uplatní poslednú vetu odseku 80 a odseky AG99A a AG99B na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2006 alebo neskôr. Podporuje sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka označila ako hedgovanú položku externú predpokladanú transakciu, ktorá:***

a) je denominovaná vo funkčnej mene jednotky vstupujúcej do transakcie;

b) má za následok vystavenie sa riziku, ktoré bude mať vplyv na konsolidovaný zisk alebo stratu (t. j. je denominovaná v inej mene, ako je mena prezentácie účtovných závierok skupiny); a

c) by spĺňala podmienky účtovania hedgingu, ak by nebola denominovaná vo funkčnej mene jednotky, ktorá do transakcie vstupuje,

môže uplatniť účtovanie hedgingu v konsolidovaných účtovných závierkach v období (obdobiach) pred dátumom uplatňovania poslednej vety odseku 80 a odsekov AG99A a AG99B.

108B. ***Jednotka nemusí uplatňovať odsek AG99B na porovnateľné informácie týkajúce sa období pred dátumom uplatňovania poslednej vety odseku 80 a odseku AG99A.***

▼**M2**

STIAHNUTIE EXISTUJÚCICH DOKUMENTOV

109. Tento štandard nahrádza IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie,* revidovaný v októbri 2000.

110. Tento štandard a súvisiaci návod na implementáciu nahrádza návod na implementáciu vydaný Výborom pre návod na implementáciu IAS 39, založeným bývalým IASC.

▼M2

PRÍLOHA A

Aplikačné usmernenie

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

Rozsah (odseky 2–7)

▼M3

AG1. Niektoré zmluvy vyžadujú platby, založené na klimatických, geologických alebo iných fyzikálnych premenlivých veličinách. (Tie, ktoré sú založené na klimatických premenlivých veličinách, sa niekedy nazývajú „derivátové nástroje počasia".) Ak tieto zmluvy nespadajú pod pôsobnosť IFRS 4 *Poistné zmluvy*, vzťahuje sa na ne tento štandard.

▼M2

AG2. 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 IAS 18 *Výnos*.

AG3. Niekedy jednotka vykonáva niečo, čo sa posudzuje ako „strategická investícia" do majetkových nástrojov vydaných inou jednotkou, so zámerom zriadenia alebo zachovania dlhodobého operatívneho vzťahu s jednotkou, do ktorej bola investícia umiestnená. Za účelom určenia, či je metóda účtovania vlastného imania vhodná pre takúto investíciu, používa investujúca jednotka IAS 28 *Investície do pridružených podnikov*. Podobne, investujúca jednotka používa IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* pri stanovení toho, či je konsolidácia s použitím podielovej metódy alebo metódy vlastného imania vhodná pre takého investície. Ak ani metóda vlastného imania a ani podielová metóda konsolidácie nie je vhodná, jednotka bude na danú strategickú investíciu uplatňovať tento štandard.

▼M3

►M12 AG3A. ◄Tento štandard sa vzťahuje na finančný majetok a finančné záväzky poisťovateľov, ktoré sú iné, než práva a povinnosti, vylúčené odsekom 2(e), nakoľko k ním dochádza v rámci zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti IFRS 4.

▼M12

AG4. Zmluvy o finančnom zabezpečení môžu mať rôznu právnu podobu, ako je napríklad záruka, určité typy akreditívov, zmluva o kreditnom zlyhaní alebo poistná zmluva. Ich účtovanie nezávisí od ich právnej formy. Nasledujú príklady primeraného účtovania (pozri odsek 2 písm. e)):

a) Napriek tomu, že zmluva o finančnom zabezpečení spĺňa podmienky poistnej zmluvy definovanej v štandarde IFRS 4, v prípade, že prenášané riziko je značné, emitent uplatní tento štandard. Napriek tomu, ak emitent predtým vyslovene prehlásil, že takúto zmluvu považuje za poistnú zmluvu a použil účtovníctvo, ktoré sa uplatňuje na poistné zmluvy, emitent si môže vybrať, či na takúto zmluvu o finančnom zabezpečení uplatní tento štandard alebo štandard IFRS 4. Ak sa uplatní tento štandard, odsek 43 vyžaduje, aby emitent zmluvu o finančnom zabezpečení pôvodne vykázal v jej reálnej hodnote. Ak bola zmluva o finančnom zabezpečení emitovaná nezávislej strane v rámci samostatnej a nezávislej transakcie, jej reálna hodnota pri vzniku sa rovná prijatému poistnému, pokiaľ neexistujú dôkazy o opaku. Následne, pokiaľ bola zmluva o finančnom zabezpečení pri vzniku označená v jej reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo pokiaľ sa na ňu vzťahujú odseky 29-37 a odseky AG47-AG52 (v prípade, keď prevod finančného majetku nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania alebo v prípade uplatňovania pokračujúcej účasti), emitent vykoná jej ocenenie pri vyššej:

   i) sume určenej v súlade so štandardom IAS 37;

      a

   ii) sume pôvodne vykázanej mínus kumulatívna amortizácia vykázaná v súlade so štandardom IAS 18 (pozri odsek 47 písm. c)) tam, kde je to vhodné.

b) Určité úverové záruky, ako predbežná podmienka platby, si nevyžadujú, aby bol držiteľ vystavený neschopnosti dlžníka uhradiť garantovanú pohľadávku v dobe splatnosti a vznikla mu v dôsledku toho strata. Príkladom takejto záruky je záruka, ktorá

▼M12

vyžaduje platby v reakcii na zmeny v určitom úverovom ratingu alebo úverovom ukazovateli. Takéto záruky nie sú zmluvami o finančnom zabezpečení, ako to definuje štandard, ani nie sú poistnými zmluvami v zmysle definície v štandarde IFRS 4. Takéto záruky sú derivátmi a emitent na ne uplatňuje tento štandard.

c) Ak bola zmluva o finančnom zabezpečení emitovaná v súvislosti s predajom tovarov, emitent pri určovaní, kedy vykáže príjmy zo záruky a z predaja tovarov, uplatňuje štandard IAS 18.

AG4A. Prehlásenia o tom, že emitent považuje zmluvy za poistné zmluvy sa typicky vyskytujú v celej korešpondencii emitenta so zákazníkmi a kontrolórmi, v zmluvách, obchodnej dokumentácii a finančných výkazoch. Poistné zmluvy okrem toho často podliehajú účtovným požiadavkám, ktoré sa odlišujú od požiadaviek na ostatné typy transakcií, ako napríklad zmluvy emitované bankami alebo obchodnými spoločnosťami. Emitent finančných výkazov v takýchto prípadoch typicky uvedie prehlásenie o tom, že emitent uplatnil spomínané účtovné požiadavky.

▼M2

Definície (odseky 8–9)

Efektivna úroková sadzba

AG5. V niektorých prípadoch dochádza k nadobudnutiu finančného majetku pri vysokom diskonte, ktorý odráža vzniknuté úverové straty. Pri výpočte platnej úrokovej sadzby zahrnú jednotky takéto vzniknuté úverové straty do odhadovaných peňažných tokov.

AG6. Pri použití metódy efektívnej úrokovej miery jednotka vo všeobecnosti odpisuje všetky poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady a iné prémie alebo diskonty obsiahnuté vo výpočte platnej úrokovej sadzby počas očakávanej životnosti nástroja. Kratšie obdobie sa však používa v prípade, ak je toto kratšie obdobie obdobím, na ktoré sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty. Ide o situáciu, kedy je premenlivá veličina, na ktorú sa vzťahujú poplatky, zaplatené alebo prijaté body, transakčné náklady, prémie alebo diskonty, precenená na trhové sadzby predtým, než nastane očakávaná splatnosť nástroja. V takomto prípade je príslušné obdobie amortizácie obdobím do ďalšieho takéhoto dátumu precenenia. Ak napríklad prémia alebo diskont týkajúci sa nástroja s premenlivou sadzbou odráža úrok, k akumulácii ktorého došlo od poslednej splátky úrokov alebo zmeny trhových sadzieb od doby, kedy došlo ku zmene premenlivej úrokovej sadzby na trhovú sadzbu, amortizácia sa uskutoční k ďalšiemu dátumu, ku ktorému dôjde k zmene premenlivej úrokovej sadzby na trhovú sadzbu. Je tomu tak preto, lebo prémia alebo diskont sa týka obdobia do ďalšieho stanovenia úrokovej sadzby, pretože k tomuto dátumu je premenlivá veličina, ktorej sa prémia alebo diskont týka (t. j. úrokové sadzby) precenená na trhové sadzby. Ak však prémia alebo diskont vyplývajú zo zmeny úverového rozpätia premenlivej úrokovej sadzby stanovenej v nástroji alebo iných premenlivých veličín, ktoré nie sú prevedené na trhové sadzby, sú odpisované počas očakávanej doby životnosti nástroja.

AG7. Pokiaľ ide o finančný majetok s premenlivou sadzbou a finančné záväzky s premenlivou sadzbou, mení pravidelné prehodnotenie odhadov peňažných tokov za účelom zahrnutia pohybov trhových sadzieb platnú úrokovú sadzbu. Ak je finančný majetok s premenlivou sadzbou alebo finančný záväzok s premenlivou sadzbou prvotne vykázaný v sume rovnajúcej sa istine prijatej alebo splatnej k dátumu splatnosti, opätovný odhad budúcich úrokových platieb obvykle nemá významný vplyv na účtovnú hodnotu majetku alebo záväzku.

AG8. Ak jednotka prehodnotí svoje odhady týkajúce sa platieb alebo príjmov, musí upraviť účtovnú hodnotu finančného majetku alebo finančného záväzku (alebo skupiny finančných nástrojov) tak, aby odrážala súčasné a revidované odhadované peňažné toky. Jednotka prepočíta účtovnú hodnotu vypočítaním súčasnej hodnoty odhadovaných budúcich peňažných tokov pri pôvodnej platnej úrokovej sadzbe finančného nástroja. Takáto úprava sa vykáže v zisku alebo strate ako náklad alebo výnos.

Deriváty

AG9. Typickými príkladmi derivátov sú futures a forwardové zmluvy, zmluvy o swape a opčné zmluvy. Derivát má zvyčajne fiktívnu sumu, ktorá je sumou meny, počtu akcií, počtu jednotiek váhy alebo objemu alebo iných jednotiek určených zmluvou. Derivátový nástroj však

▼M2

nevyžaduje od držiteľa alebo upisovateľa investovať alebo prijať fiktívnu sumu pri vzniku zmluvy. Derivát si však v dôsledku určitej budúcej udalosti, ktorá sa netýka fiktívnej sumy, môže vyžadovať fixnú platbu alebo platbu sumy, ktorá sa môže zmeniť (nie však proporcionálne so zmenou základu). Napríklad zmluva môže vyžadovať fixnú platbu vo výške 1 000 (*) CU, ak šesťmesačný LIBOR vzrastie o 100 základných bodov. Takáto zmluva sa považuje za derivát aj napriek tomu, že fiktívna suma nie je stanovená.

AG10. Definícia derivátu v tomto štandarde zahŕňa zmluvy, ktoré sa vyrovnajú brutto formou doručenia základnej položky (napr. ide o forwardovú zmluvu na nákup dlhového nástroja s fixnou sadzbou). Jednotka môže disponovať zmluvou na nákup alebo predaj nefinančnej položky, ktorej vyrovnanie prebehne formou čistej hotovosti alebo iným finančným nástrojom alebo výmenou finančných nástrojov (napr. ide o zmluvu na nákup alebo predaj komodity pri fixnej sadzbe k budúcemu dátumu). Takáto zmluva spadá do pôsobnosti tohto štandardu s výnimkou situácie, ak k uzatvoreniu takejto zmluvy a k jej pokračovaniu došlo za účelom dodania nefinančného nástroja v súlade s očakávanými požiadavkami jednotky ohľadom nákupu, predaja alebo používania (pozri odseky 5–7).

AG11. Jednou z definujúcich vlastností derivátu je, že derivát disponuje úvodnou čistou investíciou, ktorá je nižšia než taká investícia, ktorá by sa vyžadovala pre iné typy zmlúv, od ktorých by sa vzhľadom na zmeny trhových faktorov očakávala podobná odozva. Opčná zmluva spĺňa túto definíciu, pretože prémia je nižšia ako investícia, ktorá by bola vyžadovaná na získanie základného finančného nástroja, s ktorým je opcia spojená. Menový swap, ktorý vyžaduje úvodnú výmenu rôznych mien v rovnakej reálnej hodnote, spĺňa túto definíciu, nakoľko s ním nesúvisí žiadna úvodná čistá investícia.

AG12. Bežný nákupu alebo predaj dáva podnet ku vzniku záväzku s pevnou cenou medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vyrovnania, ktorý spĺňa definíciu derivátu. Avšak v dôsledku krátkeho trvania záväzku sa nevykazuje ako derivátový finančný nástroj. Tento štandard umožňuje špecifické účtovanie takýchto bežných zmlúv (pozri odseky 38 a AG53–AG56).

▼M3

AG12A. Definícia derivátového nástroja súvisí s nefinančnými premenlivými veličinami, ktoré nie sú špecifické pre zmluvnú stranu. Ide o index strát spôsobených zemetrasením v určitých regiónoch a index teplôt v konkrétnom meste. Nefinančné premenlivé veličiny špecifické pre zmluvnú stranu zahŕňajú výskyt alebo nevyskytnutie sa požiaru, ktorý poškodí alebo zničí majetok zmluvnej strany. Zmena reálnej hodnoty nefinančného majetku je špecifická pre majiteľa vtedy, ak reálna hodnota neodráža iba zmeny trhových cien takéhoto majetku (finančná premenlivá veličina), ale aj stav špecifického nefinančného majetku v držbe (nefinančná premenlivá veličina). Ak napríklad záruka za zvyškovú cenu konkrétneho vozidla vystaví ručiteľa riziku zmeny fyzického stavu vozidla, zmena zvyškovej hodnoty je špecifická pre majiteľa vozidla.

▼M2

Transakčné náklady

AG13. Transakčné náklady zahŕňajú poplatky a provízie, platené agentom (vrátane zamestnancov vystupujúcich ako predajní agenti), poradcom, burzovým maklérom a obchodným zástupcom, odvody regulačných agentúr a búrz cenných papierov a prevodné dane a poplatky. Transakčné náklady nezahŕňajú úverové prémie alebo diskonty, finančné náklady alebo vnútorné administratívne alebo skladovacie náklady.

Finančný majetok a finančné záväzky držané na obchodovanie

AG14. Obchodovanie vo všeobecnosti odráža aktívny a častý nákup a predaj a finančné nástroje držané na obchodovanie sa obvykle používajú s cieľom tvorby zisku z krátkodobých zmien v cenách alebo marži dílera.

AG15. Finančné záväzky držané na obchodovanie zahŕňajú:

(a) derivátové záväzky, ktoré sa neúčtujú ako nástroje hedgingu;

b) záväzky na dodanie finančného majetku zapožičaného krátkodobým predajcom (t.j. ide o jednotku, ktorá predá finančný majetok, ktorý si požičala a zatiaľ ho nevlastní);

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU).

▼M2

(c) finančné záväzky, ktoré vznikli so zámerom ich opätovného nákupu v krátkom čase (napr. kótovaný dlhový nástroj, ktorý v závislosti od zmien v jeho reálnej hodnote môže emitent spätne v krátkom čase odkúpiť);

a

(d) finančné záväzky tvoriace súčasť portfólia identifikovaných finančných nástrojov spravovaných spolu, pre ktoré existuje aktuálny dôkaz o krátkodobom generovaní zisku.

Skutočnosť, že sa záväzok používa na financovanie obchodných činností neznamená, že je tento záväzok držaný na obchodovanie.

Investície držané do doby splatnosti

AG16. Jednotka nemá pozitívny zámer držať investíciu do finančného majetku s fixnou splatnosťou do splatnosti, ak:

(a) jednotka zamýšľa držať finančný majetok počas neurčitého obdobia;

b) jednotka je pripravená predať finančný majetok (inak, než ak dôjde k situácii, ktorá sa neopakuje, a ktorú jednotka nemôže dôvodne očakávať) v reakcii na zmeny trhových úrokových sadzieb alebo rizík, likviditných potrieb, zmeny v dostupnosti a vo výnose z alternatívnych investícií, zmeny vo finančných zdrojoch a podmienkach alebo zmeny v kurzových rizikách;

alebo

(c) emitent má právo vyrovnať finančný majetok v sume výrazne pod jeho upravenou cenou obstarania.

AG17. Dlhový nástroj s premenlivou úrokovou sadzbou môže splniť kritériá pre investície držané do splatnosti. Majetkové nástroje nemôžu byť investíciami držanými do splatnosti, pretože majú neurčitú životnosť (napríklad bežné akcie), alebo preto, lebo sumy, ktoré držiteľ môže prijať, sa môžu líšiť spôsobom, ktorý sa nedá stanoviť (ako sú akciové opcie, waranty a podobné práva). S ohľadom na definíciu investícií držaných do splatnosti, fixné alebo stanoviteľné platby a fixná doba splatnosti znamená, že zmluvná dohoda definuje sumy a dátumy platieb držiteľovi, akými sú platby úrokov a istiny. Významné riziko nezaplatenia nevylučuje možnosť klasifikovať finančný majetok ako majetok v držbe do splatnosti za predpokladu, že zmluvné platby sú fixné alebo ich možno stanoviť a súčasne sú splnené ostatné kritériá pre takúto klasifikáciu. Ak však podmienky opakovaného úverového nástroja umožňujú splácanie úroku počas neurčitej doby, takýto nástroj nemožno klasifikovať ako držaný do splatnosti, nakoľko vo vzťahu k nemu neexistuje doba splatnosti.

AG18. Finančný majetok, na ktorý je uplatniteľný nákup zo strany emitenta, spĺňa kritériá pre klasifikáciu investície držanej do splatnosti v prípade, ak má držiteľ zámer, alebo je schopný držať ho do jeho kúpy alebo do doby splatnosti, a ak by držiteľ získal náhradu v podstate celej jeho účtovnej hodnoty. Realizácia kúpnej opcie emitenta urýchľuje splatnosť majetku. Ak je však na finančný majetok uplatniteľná kúpa takým spôsobom, že by držiteľ v podstate nezískal náhradu jeho celej účtovnej hodnoty, nemožno finančný majetok klasifikovať ako majetok držaný do splatnosti. Pri stanovení toho, či by došlo k úhrade podstatnej časti účtovnej hodnoty, berie jednotka do úvahy zaplatenú prémiu a kapitalizované transakčné náklady.

AG19. Finančný majetok, ktorý nie je predajný (t.j. držiteľ má právo požadovať od emitenta splatenie alebo spätné odkúpenie finančného majetku pred jeho splatnosťou), nemožno klasifikovať ako investíciu držanú do splatnosti, nakoľko platba za predajnosť finančného majetku nie je konzistentná s vyjadrením zámeru držať finančný majetok do splatnosti.

AG20. V rámci väčšiny finančných majetkov predstavuje reálna hodnota vhodnejšie ocenenie než je upravená cena obstarania. Výnimkou je klasifikácia držaný do splatnosti, avšak iba v prípade, ak má jednotka pozitívny zámer a schopnosť držať investíciu do splatnosti. Ak konanie jednotky vnáša pochybnosti do jej zámeru a schopnosti držať dané investície do splatnosti, odsek 9 vylučuje použitie výnimky na primerané časové obdobie.

AG21. Katastrofický scenár, ktorý je pomerne nepravdepodobný, akým je napríklad prepad banky alebo podobná situácia ovplyvňujúca poisťovateľa, jednotka pri stanovení toho, či ide o pozitívny úmysel a schopnosť držať investíciu do splatnosti neberie do úvahy.

▼M2

AG22. Predaje pred splatnosťou by mohli splniť podmienku v odseku 9 — a tým aj predísť vyvolaniu otázky, či má jednotka zámer držať iné investície do splatnosti — v prípade, ak sú priraditeľné k niektorej z nasledujúcich situácií:

(a) významné zhoršenie úveruschopnosti emitenta. Napríklad predaj, ktorý sa uskutoční po znížení úverovej bonity externou ratingovou agentúrou, nemusí nutne vyvolávať otázku, či jednotka zamýšľa držať iné investície do splatnosti v prípade, ak zníženie úverovej bonity predstavuje dôkaz o významnom zhoršení úveruschopnosti emitenta, posúdenej odkazom na úverovú bonitu pri prvotnom vykázaní. Podobne, ak jednotka používa na zhodnotenie vystavenosti interné hodnotenia, môžu zmeny takýchto interných hodnotení napomôcť pri identifikácii emitentov, u ktorých došlo k významnému zhoršeniu úveruschopnosti za predpokladu, že prístup jednotky k udeľovaniu interného hodnotenia a zmeny v takomto hodnotení poskytujú konzistentné, spoľahlivé a objektívne ocenenie úverovej kvality emitentov. Ak existuje dôkaz, že došlo k zníženiu hodnoty finančného majetku (pozri odseky 58 a 59), považuje sa zhoršenie úveruschopnosti často za významné.

b) zmena v daňovom zákone, ktorá eliminuje alebo významne znižuje oslobodenie od dane z úroku z investície držanej do splatnosti (nejde však o zmenu v daňovom zákone, ktorá reviduje marginálne daňové sadzby použiteľné na úrokový výnos).

(c) významná podniková kombinácia alebo významný prevod vlastníctva (napríklad predaj segmentu), ktoré si vyžadujú predaj alebo prevod investícií držaných do splatnosti za účelom zachovania pozície existujúceho úrokového rizika jednotkou, alebo politiky úverového rizika (hoci je podniková kombinácia sama osebe udalosťou, na ktorú má jednotka dosah, môžu byť zmeny v jej investičnom portfóliu za účelom zachovania pozície úrokového rizika alebo politiky úverového rizika skôr následné než očakávané).

(d) zmena v zákonných alebo regulačných požiadavkách, ktorá významne upravuje buď to, čo tvorí prípustnú investíciu alebo maximálnu úroveň určitých typov investícií, čím spôsobuje, že jednotka vyradí investíciu držanú do doby splatnosti.

(e) významné zvýšenie priemyselných regulačných kapitálových požiadaviek, ktoré spôsobí zmenšenie jednotky v dôsledku predaja investícií držaných do splatnosti.

(f) významné zvýšenie rizikových váh investícií držaných do splatnosti používaných na regulačné účely rizikového kapitálu.

AG23. Jednotka nemá preukázanú schopnosť držať do splatnosti investíciu do finančného majetku s fixnou splatnosťou, ak:

(a) nemá finančné zdroje k dispozícii na pokračovanie financovania investície až do splatnosti;

alebo

b) je predmetom existujúcich právnych alebo iných obmedzení, ktoré by mohli narušiť jej úmysel držať finančný majetok do splatnosti. (Kúpna opcia emitenta však nevyhnutne nenarúša zámer jednotky držať finančný majetok do splatnosti — pozri odsek AG18.)

AG24. Okolnosti odlišné od tých, ktoré sú opísané v odsekoch AG16–AG23 môžu naznačovať, že jednotka nemá pozitívny zámer alebo schopnosť držať investíciu do splatnosti.

AG25. Jednotka hodnotí svoj zámer a schopnosť držať svoje investície držané do splatnosti nielen vtedy, keď dôjde k prvotnému vykázaniu tohto finančného majetku, ale tiež ku každému následnému dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

Úvery a pohľadávky

AG26. Nederivatívny finančný majetok s fixnými alebo stanoviteľnými platbami (vrátane úverového majetku, obchodných pohľadávok, investícií v dlhových nástrojoch a vkladov v bankách) môže potenciálne spĺňať definíciu úverov a pohľadávok. Finančný majetok, ktorý sa kótuje na aktívnom trhu (napríklad kótovaný dlhový nástroj, pozri odsek AG71), nespĺňa podmienky klasifikácie ako úver alebo pohľadávka. Finančný majetok, ktorý nespĺňa definíciu úverov a pohľadávok, možno klasifikovať ako investície držané do splatnosti v prípade, ak spĺňajú podmienky takejto klasifikácie (pozri odseky 9 a AG16–AG25). Pri prvotnom vykázaní finančného majetku, ktorý by bol inak

▼M2

klasifikovaný ako úver alebo pohľadávka, ho môže jednotka označiť ako finančný majetok v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo ako majetok k dispozícii na predaj.

Vložené derivátové nástroje (odseky 10–13)

AG27. Ak základná zmluva nemá určenú alebo vopred stanovenú splatnosť a predstavuje zvyškový podiel na čistých aktívach jednotky, potom sú jej ekonomické charakteristiky a riziká charakteristikami a rizikami majetkového nástroja a vložený derivátový nástroj musí spĺňať charakteristiky vlastného imania týkajúce sa tej istej jednotky tak, aby sa mohol považovať za významne súvisiaci. Ak základná zmluva nie je majetkovým nástrojom a spĺňa definíciu finančného nástroja, jej ekonomické charakteristiky a riziká sú charakteristikami a rizikami dlhového nástroja.

AG28. Vložený „neopčný" derivát (napríklad vložený forward alebo swap) je oddelený od svojej základnej zmluvy na základe pre neho stanovených alebo v ňom obsiahnutých zásadných podmienok, pričom výsledkom je jeho nulová reálna hodnota pri prvotnom vykázaní. Vložený opčný derivát (napríklad put, call, horná hranica, minimálna hranica alebo realizácia swapu) je oddelený od svojej základnej zmluvy na základe stanovených podmienok funkcie opcie. Prvotná účtovná hodnota základného nástroja je zvyškovou hodnotou po oddelení vloženého derivátu.

AG29. Vo všeobecnosti sa viaceré deriváty vložené do jedného nástroja považujú za jeden zložený vložený derivát. Pokiaľ však ide o vložené deriváty klasifikované ako vlastné imanie (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia*), tieto sa účtujú oddelene od tých, ktoré sú klasifikované ako majetok alebo záväzky. Okrem toho, ak nástroj disponuje viac než jedným vloženým derivátom a takéto deriváty sa týkajú rôznej vystavenosti rizikám a dajú sa okamžite oddeliť a sú navzájom nezávislé, účtujú sa každý osobitne.

AG30. Ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu sa nechápu ako úzko súvisiace so základnou zmluvou (odsek 11(a)) v nasledujúcich príkladoch. V týchto príkladoch, za predpokladu, že sú splnené podmienky odsekov 11(b) a (c), účtuje jednotka vložený derivát oddelene od základnej zmluvy.

(a) Predajná opcia vložená do nástroja, ktorá držiteľovi umožňuje požadovať od emitenta spätný nákup nástroja za peňažnú sumu alebo iný majetok, ktorý sa líši v závislosti od zmeny vo vlastnom imaní alebo ceny komodity alebo indexu, sa nepovažuje za úzko súvisiacu so základným dlhovým nástrojom.

(b) Kúpna opcia vložená do majetkového nástroja, ktorá umožňuje emitentovi spätne odkúpiť takýto majetkový nástroj za stanovenú cenu, sa z hľadiska držiteľa nepovažuje za úzko súvisiacu so základným majetkovým nástrojom (pokiaľ ide o pozíciu emitenta, kúpna opcia sa považuje za majetkový nástroj za predpokladu, že spĺňa podmienky podľa IAS 32 pre takúto klasifikáciu, pričom v takom prípade sa vylučuje z pôsobnosti tohto štandardu).

(c) Opcia alebo automatické ustanovenie o predĺžení dátumu splatnosti dlhového nástroja nesúvisí úzko so základným dlhovým nástrojom s výnimkou prípadu, že existuje súčasná úprava približnej aktuálnej trhovej úrokovej sadzby v čase predĺženia. Ak jednotka vydá dlhový nástroj a držiteľ takéhoto dlhového nástroja upíše kúpnu opciu na dlhový nástroj v prospech tretej strany, považuje emitent kúpnu opciu za predĺženie dátumu splatnosti dlhového nástroja za predpokladu, že od emitenta možno v dôsledku realizácie kúpnej opcie požadovať účasť alebo pomoc pri opätovnom predaji („marketingu") dlhového nástroja.

(d) Majetkovo indexované splátky úrokov alebo istiny vložené do základného dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy — prostredníctvom ktorej sa suma úrokov alebo istiny indexuje na hodnotu majetkových nástrojov — sa nepovažujú za úzko súvisiace so základným nástrojom, nakoľko sa riziká obsiahnuté v základnom a vloženom deriváte líšia.

(e) Komoditne indexované splátky úrokov alebo istiny vložené do základného dlhového nástroja alebo poistnej zmluvy — prostredníctvom ktorej sa suma úrokov alebo istiny indexuje na cenu komodity (napríklad zlata) — sa nepovažujú za úzko súvisiace so základným nástrojom, nakoľko sa riziká obsiahnuté v základnom a vloženom deriváte líšia.

▼M2

(f) Funkcia majetkovej konverzie vloženej do konvertibilného dlhového nástroja sa z hľadiska držiteľa nástroja nepovažuje za úzko súvisiacu so základným dlhovým nástrojom (z pohľadu emitenta predstavuje opcia na konverziu majetku majetkový nástroj a je vyňatá spod pôsobnosti tohto štandardu za predpokladu, že spĺňa podmienky pre takúto klasifikáciu v rámci štandardu IAS 32).

▼M3

(g) Kúpna, predajná opcia alebo opcia na predčasné splatenie vložená do základnej dlhovej zmluvy alebo základnej poistnej zmluvy sa nepovažuje za úzko súvisiacu so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak opčná realizačná cena je ku každému dátumu uplatnenia približne rovnaká ako upravená cena obstarania základného dlhového nástroja alebo účtovná cena základnej poistnej zmluvy. Z hľadiska emitenta konvertibilného dlhového nástroja s vloženou črtou kúpnej alebo predajnej opcie sa hodnotenie, či kúpna alebo predajná opcia úzko súvisí so základnou dlhovou zmluvou, realizuje pred oddelením majetkového prvku v rámci IAS 32.

▼M2

(h) Úverové deriváty, ktoré sú vložené v základnom dlhovom nástroji, a ktoré umožňujú jednej strane („príjemca") previesť úverové riziko určitého referenčného investičného majetku, ktoré nemusí v skutočnosti vlastniť, na inú zmluvnú stranu („ručiteľ"), nesúvisia úzko so základným dlhovým nástrojom. Takéto úverové deriváty umožňujú ručiteľovi predpokladať úverové riziko spojené s referenčným investičným majetkom bez jeho priameho vlastníctva.

AG31. ►M9 Príkladom hybridného nástroja je finančný nástroj, ktorý dáva držiteľovi právo vrátiť finančný nástroj späť emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo iné finančné aktíva, ktoré sa menia v závislosti od zmeny indexu akcií alebo komodít, ktorý môže stúpať alebo klesať („nástroj s právom spätného predaja"). Pokiaľ emitent pri prvotnom vykázaní neoznačí nástroj s právom spätného predaja ako finančné pasívum ocenené reálnou hodnotou vo výkaze ziskov alebo strát, vyžaduje sa oddeliť zabudovaný derivát (t. j. indexovanú splátku istiny podľa odseku 11, pretože základná zmluva je dlhovým nástrojom podľa odseku AG27 a indexovaná splátka istiny úzko nesúvisí so základným dlhovým nástrojom podľa odseku AG30 písm. a). Pretože splátka istiny sa môže zvyšovať alebo znižovať, zabudovaný derivát je derivátom neopčného typu, ktorého hodnota sa indexuje podľa základnej premenlivej veličiny. ◄

AG32. V prípade predajného nástroja, ktorý možno kedykoľvek predať späť za peňažnú hotovosť rovnajúcu sa proporcionálnemu podielu na hodnote čistých aktív jednotky (ide napríklad o jednotky otvoreného spoločného fondu alebo niektoré s jednotkami súvisiace investičné produkty), je zmyslom oddelenia vloženého derivátu a účtovania každého komponentu ocenenie kombinovaného nástroja v sume spätného odkúpenia, splatného k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, v prípade, ak držiteľ uplatní svoje právo na spätný predaj nástroja emitentovi.

AG33. Ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu sa považujú za úzko súvisiace s ekonomickými charakteristikami a rizikami základnej zmluvy v nasledujúcich príkladoch. V týchto prípadoch jednotka neúčtuje vložený derivát oddelene od základnej zmluvy.

▼M3

(a) Vložený derivátový nástroj, v rámci ktorého sa za základ považuje úroková sadzba alebo index úrokovej sadzby, ktorý môže meniť sumu úroku, ktorá by bola splatná alebo by sa mala prijať z úročenej základnej dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou s výnimkou prípadu, ak kombinovanú zmluvu možno vyrovnať takým spôsobom, že držiteľ neobdrží podstatnú časť svojej vykázanej investície, alebo ak vložený derivátový nástroj najmenej zdvojnásobí úvodnú mieru výnosnosti držiteľa zo základnej zmluvy a vyústi do miery výnosnosti, ktorá najmenej dvojnásobne vysoká v porovnaní s trhovou výnosnosťou zo zmluvy s takými istými podmienkami, ako v prípade základnej zmluvy.

(b) Vložené minimálne alebo maximálne úrokové miery dlhovej zmluvy alebo poistnej zmluvy sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou, ak maximum je na alebo nad úrovňou trhovej úrokovej miery, alebo ak minimum je na alebo pod úrovňou trhovej úrokovej miery v čase vydania zmluvy, a maximum alebo minimum nepodlieha špekuláciám v súvislosti so základnou zmluvou. Podobne aj ustanovenia zmluvy na nákup alebo predaj majetku (napríklad komodity), ktoré vyúsťujú do

▼**M3**

stanovenia max. a min. ceny zaplatenej alebo prijatej za majetok sa považujú za úzko súvisiace so základnou zmluvou v prípade, ak max. a min. cena na počiatku boli „mimo peňazí" a nevzťahovali sa na ne špekulácie.

▼**M2**

(c) Vložený derivát v cudzej mene, výsledkom ktorého je prúd splátok istiny alebo úroku v cudzej mene, a ktorý je vložený v základnom dlhovom nástroji (napr. dlhopis v dvoch menách), sa považuje za úzko súvisiaci so základným dlhovým nástrojom. Takýto derivát sa neoddeľuje od základnej zmluvy, pretože IAS 21 *Účinky zmien v kurzoch cudzích mien* vyžaduje, aby sa prevody kurzových ziskov a strát z peňažných položiek vykazovali v ►**M5** zisk alebo stratu ◄.

▼**M3**

(d) Cudzomenový derivátový nástroj vložený do základnej zmluvy, ktorý je poistnou zmluvou alebo nie je finančným nástrojom (napríklad zmluva na nákup alebo predaj nefinančnej položky, v rámci ktorej sa cena stanovuje v cudzej mene) sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou v prípade, ak sa naň nevzťahujú špekulácie, neobsahuje opčnú črtu a vyžaduje platby denominované v jednej z dvoch nasledujúcich mien:

(i) funkčná mena ktorejkoľvek z významných strán zmluvy;

(ii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci komerčných transakcií vo svete (napríklad v prípade obchodu s ropu ide o americký dolár) a v ktorej je vyjadrená cena súvisiaceho získaného alebo dodaného tovaru alebo služieb;

alebo

(iii) mena, ktorá sa bežne používa v rámci zmlúv na nákup alebo predaj nefinančných položiek v ekonomickom prostredí, v rámci ktorého k transakcii došlo (napríklad relatívne stabilná a likvidná mena, ktorá sa bežne používa v rámci miestnych obchodných transakcií alebo pri externom obchode).

▼**M2**

(e) Vložená preddavková opcia týkajúca sa obchodovania len s úrokom alebo obchodovania len s istinou sa považuje za úzko súvisiacu so základnou zmluvou za predpokladu, že základná zmluva (i) počiatočne vznikla z osamostatnenia práva prijať zmluvné peňažné toky finančného nástroja, ktoré sami osebe neobsahovali vložený derivát, a (ii) neobsahuje žiadne podmienky, ktorá nie sú v pôvodnej základnej dlhovej zmluve.

(f) Vložený derivát v základnej lízingovej zmluve sa považuje za úzko súvisiaci so základnou zmluvou, ak vložený derivát (i) predstavuje inflačne súvisiaci index, akým je index lízingových splátok na index spotrebiteľských cien (za predpokladu, že sa na lízing nevzťahujú špekulácie a index súvisí s infláciou vo vlastnom ekonomickom prostredí jednotky), (ii) predstavuje podmienené prenájmy založené na súvisiacich predajoch, a (iii) predstavuje podmienené prenájmy založené na premenlivých úrokových sadzbách.

▼**M3**

(g) Črta „spojenia s menou" vložená do základného finančného nástroja alebo základnej poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiacu so základným nástrojom alebo základnou zmluvou, ak sa platby denominované v danej jednotke oceňujú v súčasných hodnotách menovej jednotky, ktoré odrážajú reálne hodnoty majetku fondu. Črta „spojenia s menou" je zmluvným pojmom, ktorý vyžaduje platby denominované v jednotkách interného alebo externého investičného fondu.

(h) Derivátový nástroj vložený do poistnej zmluvy sa považuje za úzko súvisiaci so základnou poistnou zmluvou, ak sú vložený derivátový nástroj a základná poistná zmluva natoľko prepojené a súvisiace, že jednotka nemôže osobitne oceniť takýto vložený derivátový nástroj (tzn. bez toho, aby prihliadala k základnej zmluve).

▼M2

Vykazovanie a ukončenie vykazovania (odseky 14–42)

Prvotné vykazovanie (odsek 14)

AG34. V dôsledku zásady uvedenej v odseku 14 jednotka vo svojej súvahe vykazuje všetky svoje zmluvné práva a záväzky ako majetok a záväzky s výnimkou derivátov, ktoré znemožňujú prevod finančného majetku pred účtovaním finančného majetku ako predaj (pozri odsek AG49). Ak prevod finančného majetku nespĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania, prevádzajúci nebude vykazovať prevedený majetok ako svoj majetok (pozri odsek AG50).

AG35. Nasledujú niektoré príklady uplatnenia princípu z odseku 14:

(a) nepodmienené pohľadávky a záväzky sa vykazujú ako majetok alebo záväzky vtedy, keď sa jednotka stáva zmluvnou stranou a, v dôsledku toho, má zákonné právo prijať, alebo zákonnú povinnosť platiť peniaze.

b) nadobudnutý majetok alebo záväzky vzniknuté v dôsledku firemného záväzku kúpiť alebo predať, tovar alebo služby sa vo všeobecnosti nevykazujú dovtedy, kým aspoň jedna zo strán neuskutočnila plnenie v rámci zmluvy. Napríklad jednotka, ktorá prijíma záväznú objednávku, nevykazuje majetok (a jednotka, ktorá zadáva objednávku, nevykazuje záväzok) v čase záväzku, ale skôr odkladá vykazovanie dovtedy, pokiaľ objednané tovary alebo služby nie sú zaslané, dodané, alebo poskytnuté. Ak spadá firemný záväzok na nákup alebo predaj nefinančných položiek do rozsahu pôsobnosti odsekov 5–7 tohto štandardu, vykáže sa jeho čistá reálna hodnota k dátumu vzniku záväzku ako majetok alebo záväzok (pozri nižšie uvedený bod (c)). Okrem toho – ak sa predtým nevykázaný firemný záväzok vykáže ako hedgovaná položka v reálnej hodnote hedgingu, vykáže sa akákoľvek zmena čistej reálnej hodnoty priraditeľná hedgovanému riziku po zahájení hedgingu ako majetok alebo záväzok (pozri odseky 93 a 94).

(c) forwardová zmluva spadajúca do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2–7) sa k dátumu vzniku záväzku, nie k dátumu uskutočnenia vyrovnania, vykazuje ako majetok alebo záväzok. Ak sa jednotka stane zmluvnou stranou forwardovej zmluvy, sú reálne hodnoty práv a záväzku obvykle rovnaké a teda aj reálna hodnota forwardu je nulová. Ak čistá reálna hodnota práva a záväzku nie je nulová, zmluva sa vykazuje ako majetok alebo záväzok.

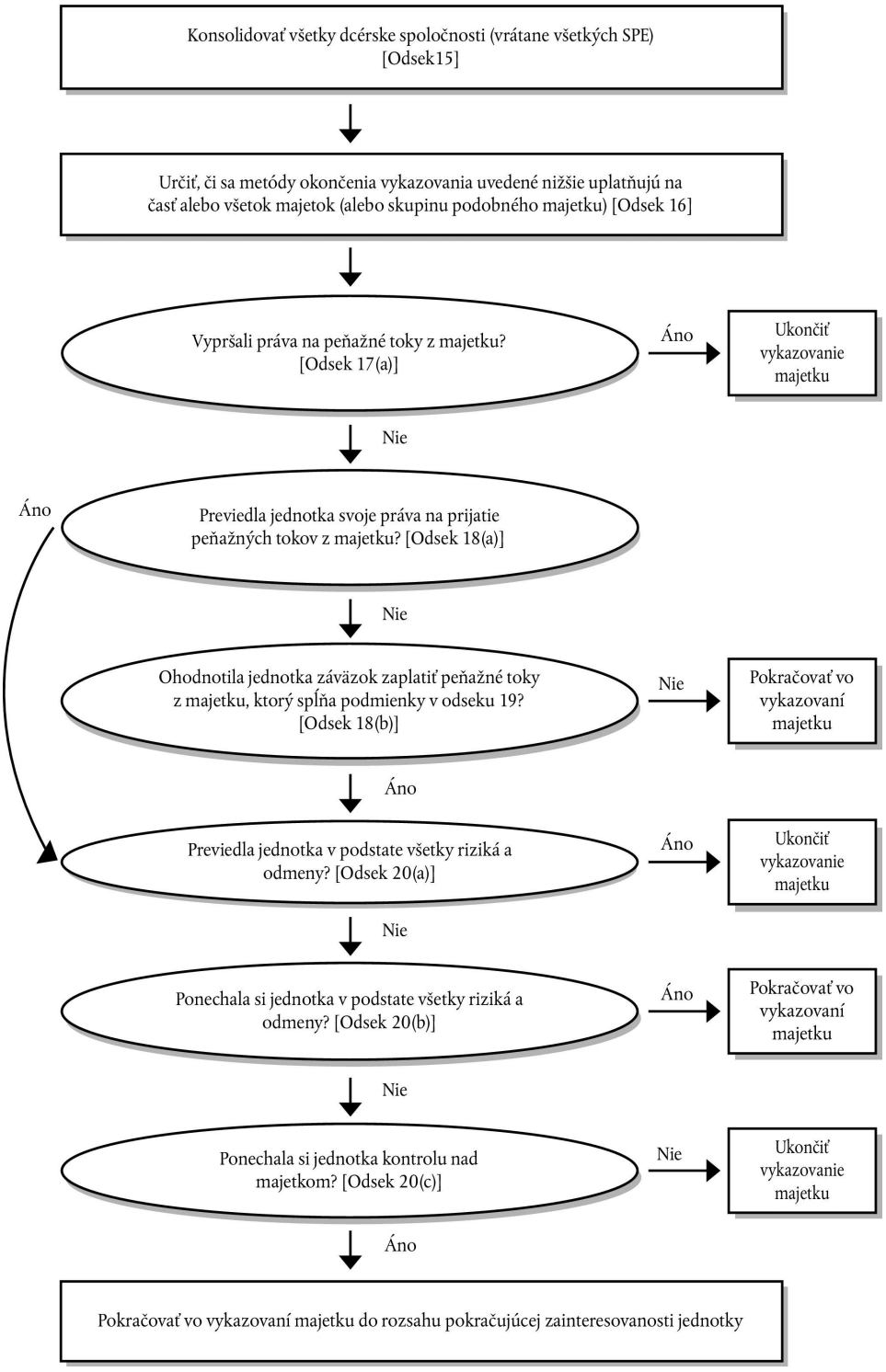
(d) opčné zmluvy spadajúce do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu (pozri odseky 2-7) sa vykazujú ako majetok alebo záväzok vtedy, ak sa držiteľ alebo upisujúci stane zmluvnou stranou.

(e) plánované budúce transakcie, bez ohľadu na ich pravdepodobnosť, sa nepovažujú za majetok a záväzky, pretože jednotka nie je zmluvnou stranou.

Ukončenie vykazovania finančného majetku (odseky 15–37)

AG36. Nasledujúci diagram uvádza hodnotenie toho, či a do akej miery je ukončené vykazovanie finančného majetku.

▼**M2**



Zmluvy, v rámci ktorých si jednotka ponecháva zmluvné práva na príjem peňažných tokov z finančného majetku, avšak súčasne predpokladá platby peňažných tokov v prospech jedného alebo viacerých príjemcov (odsek 18(b))

AG37. K situácii uvedenej v odseku 18(b) (ak si jednotka ponechá zmluvné práva na peňažných tokov z finančného majetku, avšak ak sa naň súčasne vzťahuje zmluvná povinnosť platiť peňažné toky v prospech jedného alebo viacerých príjemcov) dochádza napríklad vtedy, ak ide o jednotku, ktorá je jednotkou špeciálneho účelu alebo trustom, ktorý v prospech investorov emituje užitočné podiely zo základného finančného majetku, ktorý vlastní a poskytuje služby súvisiace s takýmto finančným majetkom. V takomto prípade finančný majetok spĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania, ak sú splnené podmienky uvedené v odsekoch 19 a 20.

▼M2

AG38. V rámci uplatňovania odseku 19 môže byť jednotka, napríklad, tvorcom finančného majetku alebo môže byť skupinou zahŕňajúcou konsolidovanú jednotku špeciálneho účelu, ktorá získala finančný majetok a prevádza peňažné toky na neznámych investorov tretej strany.

Hodnotenie prevodu rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva (odsek 20)

AG39. Príklady toho, kedy jednotka previedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zahŕňajú:

(a) nepodmienený predaj finančného majetku;

(b) predaj finančného majetku spolu s opciou na spätný nákup finančného majetku v jeho reálnej hodnote v čase spätného nákupu;

a

(c) predaj finančného majetku spolu s predajnou alebo kúpnou opciou, ktorá je mimo peňazí (so stratou) (t. j. ide o opciu, ktorá je tak mimo peňazí (so stratou) tak, že je veľmi nepravdepodobné, že pred jej vypršaním bude na peniazoch (bez straty hodnoty)).

AG40. Príklady, kedy si jednotka ponechala podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zahŕňajú:

(a) transakciu predaja a transakciu spätného nákupu, v rámci ktorej cena za spätný nákup predstavuje fixnú cenu alebo predajnú cenu plus výnos veriteľa;

b) zmluvu o zapožičaní cenných papierov;

(c) predaj finančného majetku spolu so swapom na celkovú výnosnosť, ktorý prevedie trhové vystavenie sa rizikám späť na jednotku;

(d) predaj finančného majetku spolu s predajnou alebo kúpnou opciou s peňažnou hodnotou (t.j. ide o opciu, ktorá je na peniazoch (bez straty hodnoty) (t.j. ide o opciu, ktorá je na peniazoch (bez straty hodnoty) v takom rozsahu, že je veľmi nepravdepodobné, že pred jej vypršaním dôjde k zníženiu takejto hodnoty).

(e) predaj krátkodobých pohľadávok, v rámci ktorých jednotka v prospech prevádzajúceho ručí za kompenzáciu pravdepodobných úverových strát.

AG41. Ak jednotka určí, že v dôsledku prevodu previedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku, v budúcom období opätovne nevykazuje prevedený majetok s výnimkou situácie, ak takýto prevedený majetok nezíska späť v rámci ďalšej transakcie.

Hodnotenie prevodu kontroly

AG42. Jednotka si neponechala kontrolu nad prevedeným majetkom, ak prevádzajúci disponuje praktickou schopnosťou predať prevedený majetok. Jednotka si ponechala kontrolu nad prevedeným majetkom v prípade, ak prevádzajúci nedisponuje praktickou schopnosťou predať prevedený majetok. Prevádzajúci disponuje praktickou schopnosťou predať prevedený majetok v prípade, ak sa s takýmto majetkom obchoduje na aktívnom trhu, pretože prevádzajúci by v prípade, že by musel takýto majetok jednotke vrátiť, mohol takýto majetok z trhu odkúpiť späť. Napríklad prevádzajúci môže disponovať praktickou schopnosťou predať prevedený majetok, ak sa na prevedený majetok vzťahuje opcia, ktorá jednotke umožňuje jeho spätný nákup, ale prevádzajúci môže v prípade realizácie opcie okamžite získať prevedený majetok z trhu. Prevádzajúci nedisponuje praktickou schopnosťou predať prevedený majetok v prípade, ak si jednotka takúto opciu ponechá a prevádzajúci nemôže okamžite získať prevedený majetok z trhu v prípade, ak jednotka opciu realizuje.

AG43. Prevádzajúci disponuje praktickou schopnosťou predať prevedený majetok len vtedy, ak môže celý prevedený majetok predať v jeho celistvosti nespriaznenej tretej osobe a je schopný realizovať túto možnosť jednostranne bez uvalenia ďalších obmedzení na prevod. Zásadnou otázkou ostáva, čo je prevádzajúci schopný realizovať v praxi, nie aké zmluvné práva má prevádzajúci vo vzťahu k tomu, čo môže vykonať s prevedeným majetkom, alebo aké zmluvné obmedzenia existujú. Ide najmä o nasledovné:

(a) zmluvné právo na vyradenie prevedeného majetku má len malý praktický význam, ak pre prevedený majetok neexistuje žiadny trh;

a

▼M2

(b) schopnosť vyradiť prevedený majetok má len malý význam v prípade, ak sa takéto vyradenie nemôže uskutočniť bez obmedzení. Z tohto dôvodu:

(i) schopnosť prevádzajúceho vyradiť prevedený majetok nesmie závisieť od činností iných (t.j. musí ísť o jednostrannú schopnosť);

a

(ii) prevádzajúci musí byť schopný vyradiť prevedený majetok bez potreby pridania obmedzujúcich podmienok alebo „viet" k prevodu samotnému (napr. ide o podmienky toho, ako sa využíva pôžička alebo o opciu, dávajúcu prevádzajúcemu právo na spätné odkúpenie majetku).

AG44. To, že je nepravdepodobné, že prevádzajúci predá prevedený majetok neznamená, že si prevádzateľ ponechal kontrolu nad prevedeným majetkom. Ak však predajná opcia alebo záruka obmedzujú možnosť prevádzajúceho predať prevedený majetok, prevádzateľ si nad prevedeným majetkom ponechal kontrolu. Ak má napríklad predajná opcia alebo záruka dôvodnú hodnotu, obmedzuje možnosť prevádzajúceho predať prevedený majetok, pretože v praxi by prevádzajúci nepredal tretej strane prevedený majetok bez pripojenia podobnej opcie alebo podobných obmedzujúcich podmienok. Namiesto toho si prevádzajúci ponechá prevedený majetok tak, aby v rámci záruky alebo predajnej opcie získal príslušné platby. Za týchto okolností si prevádzateľ ponechal kontrolu nad prevedeným majetkom.

Prevody, ktoré spĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania

AG45. Jednotka si ako kompenzáciu za obsluhu tohto majetku môže ponechať právo na časť úrokových splátok z prevedeného majetku. Časť úrokových splátok, ktorých by sa jednotka pri ukončení alebo prevode servisnej zmluvy vzdala, sa priradí servisnému majetku alebo servisnému záväzku. Časť splátok úroku, ktorej by sa jednotka nevzdala, by bola pohľadávka s obchodovaním len s úrokom. Ak by sa napríklad jednotka nevzdala žiadneho úroku na základe ukončenia alebo prevodu servisnej zmluvy, celá úroková marža by bola pohľadávkou s obchodovaním len s úrokom. Pre účely uplatnenia odseku 27 sa reálne hodnoty servisného majetku a pohľadávky s obchodovaním len s úrokom používajú na rozvrhnutie účtovnej hodnoty pohľadávky medzi časť majetku, ktorej vykazovanie bolo ukončené a časť, ktorej vykazovanie aj naďalej pokračuje. Ak nie je stanovený žiadny servisný poplatok a v súvislosti s kompenzáciou jednotky za poskytovanie služieb sa neočakáva príjem žiadneho poplatku, záväzok za servisnú povinnosť sa vykáže v reálnej hodnote.

AG46. Pri odhadovaní reálnych hodnôt časti, ktorá sa bude aj naďalej vykazovať a časti, ktorej vykazovanie sa ukončí v súlade s uplatňovaním odseku 27, uplatní jednotka, okrem odseku 28, požiadavky na oceňovanie reálnou hodnotou, uvedené v odsekoch 48, 49 a AG69–AG82.

Prevody, ktoré nespĺňajú podmienky pre ukončenie vykazovania

AG47. Nasledujúce riadky sa týkajú uplatňovania zásady uvedenej v odseku 29. Ak záruka vystavená jednotkou a týkajúca sa strát zo zlyhania v súvislosti s prevedeným majetkom znemožňuje ukončenie vykazovania prevedeného majetku z toho dôvodu, že si jednotka ponechala zásadnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku, bude sa prevedený majetok aj naďalej vykazovať celý a prijatá odmena sa bude vykazovať ako záväzok.

Pokračujúca zainteresovanosť v prevedenom majetku

AG48. Nasledujúce príklady sú príkladmi toho, ako jednotka oceňuje prevedený majetok a pridružené záväzky podľa odseku 30.

Všetok majetok

(a) Ak záruka vystavená jednotkou a týkajúca sa platieb v prípade strát zo zlyhania v rámci prevedeného majetku znemožňuje vykazovať prevedený majetok do rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti, prevedený majetok sa k dátumu prevodu oceňuje nižšou sumou spomedzi (i) účtovnej hodnoty majetku a (ii) maximálnej sumy prijatej odmeny v rámci transferu, ktorej platbu by jednotka musela realizovať („záručná suma"). Pridružený záväzok sa prvotne oceňuje v záručnej sume plus reálna hodnota záruky (ktorá obvykle zahŕňa odmenu prijatú za záruku). Následne sa počiatočná reálna hodnota záruky vykáže na časovom základe v zisku alebo strate (pozri IAS 18) a účtovná hodnota majetku sa zníži o všetky straty zo zníženia hodnoty.

Majetok oceňovaný v upravenej cene obstarania

▼M2

(b) Ak záväzok predajnej opcie vypísanej jednotkou alebo právo kúpnej opcie držané jednotkou znemožňuje ukončenie vykazovania prevedeného majetku a jednotka oceňuje prevedený majetok v upravenej cene obstarania, je pridružený záväzok ocenený v jeho obstarávacej cene (t.j. výške prijatej odmeny), upravenej o všetky rozdiely medzi takouto cenou a upravenou cenou obstarania prevedeného majetku k dátumu vypršania opcie. Predpokladajme napríklad, že upravená cena obstarania a účtovná hodnota majetku k dátumu prevodu činí 98 CU, a že výška prijatej odmeny je 95 CU. Upravená cena obstarania majetku k dátumu realizácie opcie činí 100 CU. Prvotná účtovná hodnota pridruženého záväzku je 95 CU a rozdiel medzi 95 CU a 100 CU sa vykazuje v zisku alebo strate pri použití metódy efektívnej úrokovej miery. Ak dôjde k realizácii opcie, je rozdiel medzi účtovnou hodnotou pridruženého záväzku a realizačnou cenou vykazovaný v zisku alebo strate.

Majetok oceňovaný v reálnej hodnote

(c) Ak právo kúpnej opcie, ktoré si jednotka ponechala, znemožňuje ukončenie vykazovania prevedeného majetku a jednotka oceňuje prevedený majetok v reálnej hodnote, majetok sa bude aj naďalej vykazovať v jeho reálnej hodnote. Pridružený záväzok sa bude oceňovať (i) realizačnou cenou opcie bez časovej hodnoty opcie v prípade, ak je opcia na peniazoch (bez straty hodnoty), alebo (ii) reálnou hodnotou prevedeného majetku bez časovej hodnoty opcie v prípade, ak je opcia mimo peňazí (so stratou). Úprava ocenenia pridruženého záväzku zabezpečí, že čistá účtovná hodnota majetku a pridruženého záväzku predstavuje reálnu hodnotu práva kúpnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota základného majetku 80 CU, opčná realizačná cena je 95 CU a časová hodnota opcie je 5 CU, účtovná hodnota pridruženého záväzku je 75 CU (80 CU – 5 CU) a účtovná hodnota prevedeného majetku je 80 CU (t.j. jeho reálna hodnota).

(d) Ak predajná opcia vypísaná jednotkou znemožňuje ukončenie vykazovania prevedeného majetku a jednotka oceňuje prevedený majetok v jeho reálnej hodnote, je pridružený záväzok oceňovaný opčnou realizačnou cenou plus časová hodnota opcie. Ocenenie majetku v reálnej hodnote je obmedzené na nižšiu hodnotu spomedzi reálnej hodnoty a opčnej realizačnej ceny, pretože jednotka nemá právo na zvýšenie reálnej hodnoty prevedeného majetku nad opčnú realizačnú cenu. Týmto sa zabezpečí, že čistá účtovná hodnota majetku a pridruženého záväzku bude predstavovať reálnu hodnotu záväzku predajnej opcie. Ak je napríklad reálna hodnota základného majetku 120 CU, opčná realizačná cena je 100 CU a časová hodnota je opcie je 5 CU, účtovná hodnota pridruženého záväzku je 105 CU (100 CU + 5 CU) a účtovná hodnota majetku je 100 CU (t. j. jeho opčná realizačná cena).

(e) Ak maximálna hodnota, vo forme nakúpeného a vypísaného predaného, znemožňuje ukončenie vykazovania prevedeného majetku a jednotka ho oceňuje v reálnej hodnote, aj naďalej bude oceňovaný v reálnej hodnote. Pridružený záväzok sa oceňuje (i) sčítaním opčnej realizačnej ceny a reálnej hodnoty predajnej opcie po odpočítaní časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia na peniazoch (bez straty hodnoty), alebo (ii) sčítaním reálnej hodnoty majetku a reálnej hodnoty predajnej opcie po odpočítaní časovej hodnoty kúpnej opcie, ak je kúpna opcia mimo peňazí (so stratou). Úprava pridruženého záväzku zabezpečí, že čistá účtovná hodnota majetku a pridruženého záväzku predstavuje reálnu hodnotu držaných a vypísaných opcií jednotkou. Napríklad predpokladajme, že jednotka prevedie finančný majetok oceňovaný v reálnej hodnote a súčasne kúpi kúpnu opciu s realizačnou cenou 120 CU a vypíše predajnú opciu s realizačnou cenou 80 CU. Taktiež predpokladajme, že reálna hodnota majetku k dátumu prevodu predstavuje 100 CU. Časová hodnota predajnej a kúpnej opcie je 1 CU a 5 CU. V takomto prípade jednotka vykáže majetok v hodnote 100 CU (reálna hodnota majetku) a záväzok v hodnote 96 CU [(100 CU + 1 CU) – 5 CU]. Týmto výpočtom dostaneme čistú hodnotu majetku vo výške 4 CU, ktorá predstavuje reálnu hodnotu jednotkou držaných a vypísaných opcií.

Všetky prevody

AG49. Pokiaľ prevod finančného majetku nespĺňa podmienky na ukončenie vykazovania, nie sú zmluvné práva alebo povinnosti prevádzateľa, týkajúce sa prevodu, účtované oddelene ako deriváty v prípade, ak by vykazovanie derivátu a buď prevedeného majetku alebo záväzku vyplývajúceho z prevodu, vyústilo do dvojnásobného vykázania tých

▼M2

istých práv alebo povinností. Napríklad kúpna opcia, ktorú si prevádzateľ ponechal, môže znemožňovať účtovanie prevodu finančného majetku ako predaja. V takomto prípade sa kúpna opcia nevykazuje oddelene ako derivátový majetok.

AG50. Ak prevod finančného majetku nespĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania, prevádzajúci nebude vykazovať prevedený majetok ako svoj majetok. Prevádzajúci ukončí vykazovanie peňazí alebo inej zaplatenej odmeny a vykáže pohľadávku voči prevádzateľovi. Ak má prevádzateľ právo a záväzok opätovného získania kontroly nad celým prevedeným majetkom za fixnú sumu (napríklad zmluva o spätnom odkúpení), môže prevádzajúci svoju pohľadávku účtovať ako úver alebo pohľadávku.

Príklady

AG51. Nasledujúce príklady uvádzajú použitie metód ukončenia vykazovania uvedených v tomto štandarde.

(a) *Zmluva o spätnom odkúpení a zapožičaní cenných papierov.* Ak dôjde k predaju finančného majetku v rámci zmluvy o spätnom odkúpení za fixnú cenu alebo za predajnú cenu spolu s výnosom veriteľa, alebo ak dôjde k jeho požičaniu v rámci zmluvy o jeho navrátení prevádzateľovi, vykazovanie majetku sa neukončí, pretože prevádzateľ si ponecháva podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva. Ak prevádzajúci získa právo majetok predať alebo ho vložiť do zástavy, prevádzateľ vo svojej súvahe majetok preklasifikuje, napríklad ako požičaný majetok alebo pohľadávku zo spätného odkúpenia.

b) *Zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov-majetok, ktorý je v podstate ten istý*. Ak dôjde k predaju finančného majetku v rámci zmluvy o spätnom odkúpení rovnakého alebo v podstate rovnakého majetku za fixnú cenu alebo za predajnú cenu spolu s výnosom veriteľa, alebo ak dôjde k požičaniu finančného majetku v rámci zmluvy o navrátení rovnakého alebo v podstate rovnakého majetku prevádzateľovi, vykazovanie majetku sa neukončí, pretože prevádzateľ si ponecháva podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva.

(c) *Zmluvy o spätnom odkúpení a zapožičanie cenných papierov-právo substitúcie*. Ak zmluva o spätnom nákupe za fixnú cenu spätného nákupu alebo za cenu rovnajúcu sa predajnej cene spolu s výnosom veriteľa alebo podobná transakcia požičania cenných papierov udeľuje prevádzajúcemu právo substitúcie majetku, ktorý je podobný a s rovnakou reálnou hodnotou k dátumu spätného odkúpenia, vykazovanie majetku predaného alebo požičaného v rámci spätného odkúpenia alebo pôžičkovej transakcie s cennými papiermi sa neukončí, pretože prevádzateľ si ponechá podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva.

(d) *Právo spätného odkúpenia na prvé zamietnutie v reálnej hodnote.* Ak jednotka predá finančný majetok a ponechá si len právo na prvé zamietnutie spätného odkúpenia prevedeného majetku v reálnej hodnote v prípade, ak prevádzajúci následne majetok predá, jednotka ukončí vykazovanie majetku, pretože previedol v podstate všetky práva a odmeny vyplývajúce z vlastníctva.

(e) *Transakcia fingovaného predaja* Spätný nákup finančného majetku krátko po jeho predaji sa niekedy označuje ako fingovaný predaj. Takýto spätný nákup nevylučuje ukončenie vykazovania za predpokladu, že pôvodná transakcia splnila podmienky pre ukončenie vykazovania. Ak je však zmluva na predaj finančného majetku uzatvorená súčasne so zmluvou o spätnom odkúpení toho istého majetku za fixnú cenu alebo za predajnú cenu s výnosom pre veriteľa, vykazovanie majetku sa neukončí.

(f) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty).* Ak prevádzateľ môže spätne odkúpiť prevedený finančný majetok a kúpna opcia je výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty), prevod nespĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania, nakoľko si prevádzateľ ponechal podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva. Podobne, ak prevádzajúci môže spätne predať prevedený finančný majetok a predajná opcia je výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty), prevod nespĺňa podmienky pre ukončenie vykazovania, nakoľko si prevádzateľ ponechal podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva.

(g) *Predajné opcie a kúpne opcie, ktoré sú výrazne mimo peňazí (so stratou).* Vykazovanie finančného majetku, ktorého prevod sa uskutoční len na základe predajnej opcie mimo peňazí (so

▼M2

stratou) držanej prevádzajúcim alebo kúpnej opcie mimo peňazí (so stratou) držanej prevádzateľom sa ukončí. Je tomu tak preto, lebo prevádzateľ previedol podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva.

(h) *Okamžite získateľný majetok, ktorý je predmetom kúpnej opcie, ktorá nie je ani výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty) a ani výrazne mimo peňazí (so stratou).* Ak jednotka disponuje kúpnou opciou na majetok, ktorý možno z trhu okamžite získať a opcia nie je ani výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty) a ani výrazne mimo peňazí (so stratou), vykazovanie majetku sa ukončí. Dôvodom je skutočnosť, že jednotka (i) si neponechala a ani nepreviedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva, a (ii) neponechala si kontrolu. Ak však majetok nemožno okamžite z trhu získať, vo vykazovaní majetku sa bude pokračovať do sumy majetku, ktorá je predmetom kúpnej opcie, pretože jednotka si ponechala kontrolu nad majetkom.

(i) *Majetok, ktorý nie je možné okamžite získať na trhu, a ktorý je predmetom predajnej opcie vypísanej jednotkou, ktorá nie je ani výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty) a ani výrazne mimo peňazí (so stratou)*. Ak jednotka prevedie finančný majetok, ktorý nemožno okamžite získať na trhu a vypíše predajnú opciu, ktorá nie je výrazne na peniazoch (bez straty hodnoty) a ani výrazne mimo peňazí (so stratou), znamená to, že jednotka si v dôsledku vypísanej predajnej opcie neponechala a ani nepreviedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva. Jednotka si ponechá kontrolu nad majetkom v prípade, ak má predajná opcia dostatočnú hodnotu na zamedzenie toho, aby prevádzajúci majetok predal, pričom v takom prípade sa vo vykazovaní majetku bude pokračovať do rozsahu pokračujúcej zainteresovanosti prevádzateľa (pozri odsek AG44). Jednotka prevedie kontrolu nad majetkom v prípade, ak predajná opcia nemá dostatočnú hodnotu na to, aby prevádzajúcemu znemožnila predať majetok, pričom v takom prípade sa vykazovanie majetku ukončí.

(j) *Majetok, na ktorý sa vzťahuje predajná alebo kúpna opcia s reálnou hodnotou alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe.* Prevod finančného majetku, na ktorý sa vzťahuje len predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe a realizačná cena alebo cena spätného odkúpenia sa v čase spätného odkúpenia rovná reálnej hodnote finančného majetku, vyúsťuje do ukončenia vykazovania, nakoľko došlo k prevodu podstatnej časti rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva.

(k) *Kúpne alebo predajné opcie s peňažným vyrovnaním.* Jednotka zhodnotí prevod finančného majetku, na ktorý sa vzťahuje predajná alebo kúpna opcia alebo forwardová zmluva o spätnom nákupe, k vyrovnaniu ktorých dôjde vo forme čistej hotovosti za účelom stanovenia, či si ponechala alebo previedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva. Ak si jednotka neponechala podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku, určí, či si ponechala kontrolu nad prevedeným majetkom. To, že k vyrovnaniu predajnej alebo kúpnej opcie alebo forwardovej zmluvy o spätnom nájupe dôjde formou čistej hotovosti automaticky neznamená, že jednotka previedla kontrolu (pozri vyššie uvedené odseky AG44 a (g), (h) a (i)).

(l) *Odstránenie ustanovenia o účtoch.* Odstránenie ustanovenia o účtoch predstavuje opciu na nepodmienené spätné odkúpenie (kúpna opcia), ktorá udeľuje jednotke právo vymáhať prevedený majetok, na ktorý sa vzťahujú určité obmedzenia. Za predpokladu, že takáto opcia vyúsťuje do situácie, kedy si jednotka neponechá a ani neprevedie podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva, ukončí sa vykazovanie len do rozsahu sumy, ktorá je predmetom spätného odkúpenia (za predpokladu, že prevádzajúci nemôže majetok predať). Ak je napríklad účtovná hodnota a výnosy z prevodu úverového majetku 100 000 CU a jednotlivé úvery možno odkúpiť späť, avšak agregovaná suma úverov, ktoré možno odkúpiť späť nesmie presiahnuť výšku 10 000 CU, časť úverov vo výške 90 000 CU spĺňa požiadavky na ukončenie vykazovania.

(m) *Clean-up kúpne opcie.* Jednotka, ktorá môže byť prevádzateľom, ktorý obsluhuje prevedený majetok, môže mať v držbe clean-up kúpnu opciu na nákup zvyšného prevedeného majetku v prípade, ak nezaplatená čiastka zvyšného majetku dosiahne stanovenú úroveň, pri ktorej sa náklady na obsluhu tohto majetku stávajú v porovnaní s úžitkami plynúcimi z obsluhy príťažou. Za predpo-

▼M2

kladu, že takáto clean-up kúpna opcia spôsobí, že jednotka si neponechá a ani neprevedie podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva a prevádzajúci nemôže majetok predať, znemožní táto opcia ukončenie vykazovania do rozsahu sumy majetku, na ktorý sa vzťahuje kúpna opcia.

(n) *Podriadené nerozdelené podiely a úverové záruky.* Jednotka môže prevádzajúcemu poskytnúť úverové vylepšenie prostredníctvom podriadenia časti alebo celého jeho podielu nerozdeleného v prevedenom majetku. Ako alternatívne riešenie môže jednotka úverové vylepšenie realizovať formou vystavenia úverovej záruky, ktorá môže byť neobmedzená alebo obmedzená na špecifickú sumu. Ak si jednotka ponechá podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva finančného majetku, musí pokračovať vo vykazovaní finančného majetku ako celku. Ak si jednotka ponechá časť, ale nie podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva a súčasne si ponechá kontrolu, je ukončenie vykazovania znemožnené do rozsahu sumy peňazí alebo iného majetku, ktorých platba by sa od jednotky mohla vyžadovať.

(o) *Swap na celkovú výnosnosť* Jednotka môže predať finančný majetok prevádzajúcemu a uzatvoriť s ním swap na celkovú výnosnosť, čím sú všetky peňažné toky platieb úrokov zo základného majetku poukazované jednotke výmenou za fixnú platbu alebo platbu s premenlivou sadzbou, a jednotka absorbuje všetky zvýšenia alebo zníženia reálnej hodnoty základného majetku. V takomto prípade nesmie dôjsť k ukončeniu vykazovania všetkého majetku.

(p) *Obchodovanie len s úrokovou mierou.* Jednotka môže previesť na prevádzajúceho finančný majetok s fixnou sadzbou a uzatvoriť s prevádzajúcim obchodovanie len s úrokovou mierou za účelom príjmu fixnej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby vychádzajúcej z fiktívnej sumy, ktorá sa rovná sume istiny prevedeného finančného majetku. Obchodovanie len s úrokovou mierou neobmedzuje ukončenie vykazovania finančného majetku za podmienky, že platby na swap nie sú podmienené platbami realizovanými v súvislosti s prevedeným majetkom.

(q) *Odpisové úrokové swapy.* Jednotka môže previesť na prevádzajúceho finančný majetok s fixnou sadzbou, ktorá sa v priebehu času splatí a vstúpiť s prevádzajúcim do odpisového úrokového swapu za účelom prijatia fixnej úrokovej sadzby a platenia premenlivej úrokovej sadzby na základe fiktívnej sumy. Ak sa fiktívna suma swapu odpíše tak, že sa jej hodnota kedykoľvek rovná sume istiny nesplateného prevedeného majetku, takýto swap obvykle vyústuje do situácie, kedy si jednotka ponecháva významné riziko predčasného splatenia, pričom jednotka buď pokračuje vo vykazovaní celého prevedeného majetku, alebo pokračuje vo vykazovaní prevedeného majetku do rozsahu jeho pokračujúcej zainteresovanosti. Naopak, ak amortizácia fiktívnej sumy swapu nesúvisí s nesplatenou sumou istiny z prevedeného majetku, takýto swap nevyústi do situácie, kedy si jednotka ponechá riziko predčasného splatenia. To znamená, že takáto situácia by nevylučovala ukončenie vykazovania prevedeného majetku za predpokladu, že swapové platby nesúvisia s úrokovými platbami za prevedený majetok, a že swap nevyúsťuje do situácie, kedy si jednotka ponecháva významnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva prevedeného majetku.

AG52. Tento odsek naznačuje uplatňovanie prístupu pokračujúcej zainteresovanosti v prípade, ak pokračujúca zainteresovanosť jednotky tvorí súčasť finančného majetku.

▼**M2**

Predpokladajme, že jednotka disponuje portfóliom úverov s možnosťou predčasného splatenia, ktorých kupón a Efektivna úroková sadzba je 10 percent, a ktorých suma istiny a upravenej ceny obstarania je 10 000 CU. Jednotka vstúpi do transakcie, v rámci ktorej výmenou za platbu vo výške 9 115 CU získa prevádzajúci právo na všetky inkasá istiny vo výške 9 000 CU a súvisiaci úrok vo výške 9,5 %. Jednotka si ponechá právo na inkasá istiny vo výške 1 000 CU a na súvisiaci úrok vo výške 10 percent, ako aj na prebytkové rozpätie vo výške 0,5 percenta zo zvyšnej istiny v hodnote 9 000 CU. Inkasá z predčasného splatenia sa proporcionálne rozdeľujú medzi jednotku a prevádzajúceho v pomere 1:9, avšak všetky zlyhania sa z podielu jednotky vo výške 1 000 CU odpočítavajú až dovtedy, kým sa tento podiel nevyčerpá. Reálna hodnota úverov k dátumu transakcie predstavuje sumu 10 100 CU a odhadovaná reálna hodnota prebytkového rozpätia vo výške 0,5 % predstavuje sumu 40 CU.

Jednotka stanovuje, že previedla podstatnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva (napríklad významné riziko predčasného splatenia), avšak taktiež si ponechala významnú časť rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva (z dôvodu podriadeného nerozdeleného podielu) a ponechala si aj kontrolu. Preto jednotka uplatňuje prístup pokračujúcej zainteresovanosti.

Za účelom uplatnenia tohto štandardu jednotka analyzuje transakciu ako (a) ponechanie si plne proporcionálneho nerozdeleného podielu vo výške 1 000 CU, a (b) podriadenie takéhoto nerozdeleného podielu za účelom poskytnúť prevádzajúcemu úverové vylepšenie vo vzťahu k úverovým stratám.

Jednotka vypočíta, že suma 9 090 CU (90 percent z 10 100 CU) z prijatej odmeny vo výške 9 115 CU predstavuje odmenu na plne proporcionálny 90-percentný podiel. Zvyšok prijatej odmeny (25 CU) predstavuje prijatú odmenu za podriadenie jeho nerozdeleného podielu za účelom úverového vylepšenia z hľadiska úverových strát pre prevádzajúceho. Okrem toho prebytkové rozpätie vo výške 0,5 % predstavuje prijatú odmenu za úverové vylepšenie. Na základe vyššie uvedeného predstavuje celková suma prijatej odmeny za úverové vylepšenie hodnotu 65 CU (25 CU + 40 CU).

Jednotka vypočíta zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu na peňažných tokoch. Za predpokladu, že k dátumu prevodu nie sú k dispozícii samostatné reálne hodnoty prevedenej 10-percentnej časti a nerozdelenej 90-percentnej časti, jednotka rozvrhne účtovnú hodnotu majetku v súlade s odsekom 28 nasledovne:

	Odhadovaná reálna hodnota	*Percento*	*Alokovaná účtovná hodnota*
Prevedená časť	9 090	90 %	9 000
Nerozdelená časť	1 010	10 %	1 000
Celkom	**10 100**		**10 000**

Jednotka vypočíta zisk alebo stratu z predaja 90-percentného podielu na peňažných tokoch odpočítaním alokovanej účtovnej hodnoty prevedenej časti od prijatej odmeny, t. j. 90 CU (9 090 CU - 9 000 CU). Účtovná hodnota časti, ktorú si jednotka ponechala, predstavuje 1 000 CU.

▼M2

Okrem toho jednotka vykazuje pokračujúcu zaineteresovanosť, ktorá je výsledkom podriadenia jej nerozdeleného podielu na úverových stratách. V súlade s vyššie uvedeným jednotka vykazuje majetok v hodnote 1 000 CU (maximálna suma peňažných tokov, ktorú by jednotka v rámci podriadenosti nezískala) a súvisiaci záväzok v hodnote 1 065 CU (ide o maximálnu sumu peňažných tokov, ktorú by jednotka v rámci podriadenosti nezískala, t.j. 1 000 CU plus reálna hodnota podriadenia 65 CU).

Všetky vyššie uvedené informácie použije jednotka na účtovanie transakcie nasledovne:

	Má dať	*Dal*
Pôvodný majetok	–	9 000
Majetok, vykazovaný z hľadiska podriadenia alebo zvyškový podiel	1 000	–
Majetok za odmenu prijatú vo forme prebytkového rozpätia	40	–
Zisk alebo strata (zisk z prevodu)	–	90
Záväzok	–	1 065
Prijaté peniaze	9 115	–
Celkom	**10 155**	**10 155**

Ihneď po uskutočnení transakcie predstavuje účtovná hodnota majetku sumu 2 040 CU, pozostávajúcu z 1 000 CU, čo sú alokované náklady na nerozdelenú časť a 1 040 CU, čo je dodatočná pokračujúca zainteresovanosť jednotky vyplývajúca z podriadenia ňou nerozdeleného podielu na úverových stratách (zahŕňa prebytkové rozpätie vo výške 40 CU).

V nasledujúcich obdobiach jednotka vykazuje odmenu prijatú za úverové vylepšenie (65 CU) na časovej báze, kumuluje úrok z vykázaného majetku pri použití metódy efektívnej úrokovej miery a vykazuje akékoľvek zníženie hodnoty vykazovaného majetku. Predpokladajme napríklad, že v priebehu budúceho roka dôjde ku strate zo zníženia hodnoty základných úverov vo výške 300 CU. Jednotka zníži sumu vykazovaného majetku o 600 CU (300 CU sa týka nerozdeleného podielu a 300 CU sa týka dodatočnej pokračujúcej zainteresovanosti, ktorá vyplýva z podriadenia nerozdeleného podielu na úverových stratách) a zníži svoj vykazovaný záväzok o 300 CU. Čistým výsledkom je účtovanie zníženia hodnoty úverov vo výške 300 CU do ►M5 zisk alebo stratu ◄.

Bežný nákup alebo predaj finančného majetku (odsek 38)

AG53. Bežný nákup alebo predaj finančného majetku sa vykazuje pomocou účtovania dátumom uskutočnenia alebo účtovania dátumom vyrovnania v súlade s ustanoveniami odsekov AG55 a AG56. Použitá metóda sa konzistentne uplatňuje na všetky nákupy a predaje finančného majetku, ktorý patrí do rovnakej kategórie finančného majetku, aká je definovaná v odseku 9. Za týmto účelom majetok, ktorý je držaný na obchodovanie, tvorí oddelenú kategóriu od majetku určeného v reálnej hodnote v zisku alebo strate.

AG54. Zmluva, ktorá vyžaduje alebo umožňuje čisté vyrovnanie zmeny hodnoty zmluvy, sa nepovažuje za bežnú zmluvu. Namiesto toho sa takáto zmluva účtuje ako derivát v období medzi dátumom uskutočnenia obchodu a dátumom vyrovnania.

AG55. Dátum uskutočnenia obchodu je dátumom, ku ktorému sa jednotka zaväzuje kúpiť alebo predať majetok. Účtovanie dátumom uskutočnenia súvisí s (a) vykazovaním majetku, ktorý sa má prijať a záväzku, za ktorý sa má zaplatiť k dátumu uskutočnenia obchodu, a (b) ukončením vykazovania majetku, ktorý bol predaný, vykázaním akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia a vykázaním pohľadávky voči nákupcovi za platbu k dátumu uskutočnenia obchodu. Vo všeobecnosti úrok nezačína narastať na majetku a zodpovedajúcom záväzku až do dátumu vyrovnania, keď dôjde k prevedeniu vlastníctva.

AG56. Dátum vyrovnania je dátumom, ku ktorému sa majetok dodá do jednotke, alebo ku ktorému majetok dodá jednotka. Účtovanie dátumu vyrovnania súvisí s (a) vykázaním majetku k dátumu jeho prijatia jednotkou a (b) ukončením vykazovania majetku a vykazovaním akéhokoľvek zisku alebo straty z vyradenia ku dňu, kedy došlo k jeho

▼M2

doručeniu jednotkou. Ak sa používa účtovanie dátumom vyrovnania, účtuje jednotka všetky zmeny reálnej hodnoty majetku, ktorý sa má prijať v období od dátumu uskutočnenia obchodu do dátumu vyrovnania rovnakým spôsobom ako účtuje nadobudnutý majetok. Inými slovami, zmena hodnoty sa nevykazuje za majetok účtovaný v obstarávacej cene alebo upravenej cene obstarania; vykazuje sa v ►M5 zisk alebo stratu ◄ za majetok klasifikovaný ako finančný majetok v reálnej hodnote v zisku alebo strate; a pokiaľ ide o majetok klasifikovaný ako k dispozícii na predaj, tento je vykazovaný vo vlastnom imaní.

Ukončenie vykazovania finančného záväzku (odseky 39–42)

AG57. K ukončeniu finančného záväzku (alebo jeho časti) dôjde, ak dlžník:

(a) splní záväzok (alebo jeho časť) zaplatením veriteľovi, štandardne peniazmi, iným finančným majetkom, tovarom alebo službami;

alebo

(b) sa legálne zbaví primárnej zodpovednosti za záväzok (alebo jeho časť) a to zákonným spôsobom alebo pomocou veriteľa. (Aj napriek tomu, že dlžník vystavil záruku, môže byť takáto podmienka splnená.)

AG58. Ak emitent dlhového nástroja takýto nástroj spätne odkúpi, dlh sa umorí aj napriek tomu, že emitent predstavuje hráča na trhu s takýmito nástrojmi alebo ho mieni v krátkej dobe opätovne predať.

AG59. V prípade neexistencie zákonných ustanovení platba tretej strane, vrátane poručníka (niekedy nazývaná „v podstate zrušenie"), sama osebe neruší primárnu povinnosť dlžníka voči veriteľovi.

AG60. Ak dlžník za účelom prevzatia záväzku zaplatí tretej strane a veriteľovi oznámi, že jeho dlhový záväzok prevzala tretia strana, dlžník neukončí vykazovanie dlhového záväzku až do splnenia podmienky uvedenej v odseku AG57(b). Ak dlžník za účelom prevzatia záväzku zaplatí tretej strane a od veriteľa získa zákonné potvrdenie o zrušení jeho dlhu, následne môže dlžník považovať svoj dlh za zrušený. Ak však dlžník súhlasí s realizáciou platieb za dlh tretej strane alebo priamo jej pôvodnému veriteľovi, vykazuje dlžník nový dlhový záväzok voči tretej strane.

AG61. Ak zákonné uvoľnenie, či už súdom alebo veriteľom, spôsobí ukončenie vykazovania záväzku, môže jednotka vykázať nový záväzok, ak nie sú splnené podmienky na ukončenie vykazovania v odsekoch 15–37 pre finančný majetok, ktorý bol prevedený. Ak tieto kritériá splnené nie sú, vykazovanie prevedeného majetku sa neukončí a jednotka vykazuje nový záväzok súvisiaci s prevedeným majetkom.

AG62. Pre účely odseku 40 sú podmienky podstatne odlišné, ak je diskontovaná súčasná hodnota peňažných tokov podľa nových podmienok, vrátane všetkých platených poplatkov po odpočítaní prijatých a diskontovaných poplatkov, pri použití pôvodnej platnej úrokovej sadzby minimálne o 10 % odlišná od diskontovanej súčasnej hodnoty zostávajúcich peňažných tokov pôvodného finančného záväzku. Ak sa výmena dlhových nástrojov alebo modifikácia podmienok účtuje ako zrušenie, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky sa vykážu ako súčasť zisku alebo straty zo zrušenia. Ak sa výmena alebo modifikácia neúčtuje ako zrušenie, všetky vzniknuté náklady alebo poplatky upravujú účtovnú hodnotu záväzku a odpisujú sa počas zostávajúceho obdobia modifikovaného záväzku.

AG63. V niektorých prípadoch veriteľ uvoľňuje dlžníka z jeho súčasnej povinnosti platiť, avšak dlžník na seba preberá záručný záväzok zaplatiť v prípade, ak dôjde k zlyhaniu zmluvnej strany, ktorá na seba prevzala primárnu zodpovednosť. Za takýchto okolností dlžník:

(a) vykazuje nový finančný záväzok, založený na reálnej hodnote jeho povinnosti za záruku;

a

(b) vykazuje zisk alebo stratu na základe rozdielu medzi (i) všetkými zaplatenými príjmami, a (ii) účtovnou hodnotou pôvodného finančného záväzku bez reálnej hodnoty nového finančného záväzku.

Oceňovanie (odseky 43–70)

Prvotné oceňovanie finančného majetku a finančných záväzkov (odsek 43)

AG64. Reálnou hodnotou finančného nástroja pri prvotnom vykazovaní je obvykle transakčná cena (t.j. reálna hodnota zaplatenej alebo prijatej odmeny, pozri taktiež odsek AG76). Ak však časť zaplatenej alebo prijatej odmeny tvorí odmenu za niečo iné než za finančný nástroj, je

▼M2

reálna hodnota finančného nástroja odhadovaná pomocou metódy ohodnotenia (pozri odseky AG74–AG79). Napríklad reálnu hodnotu dlhodobého neúročeného úveru alebo pohľadávky možno odhadnúť ako súčasnú hodnotu všetkých budúcich príjmov peňazí diskontovanú pomocou prevládajúcej trhovej úrokovej sadzby (sadzieb) pre podobný nástroj (ide o podobnosť v oblasti meny, splatnosti, typu úrokovej sadzby a iné faktory) s podobnou úverovou bonitou. Akákoľvek ďalšia požičaná suma predstavuje výdavok alebo zníženie výnosu dovtedy, pokiaľ nesplní podmienky pre jej vykázanie ako iného typu majetku.

AG65. Ak jednotka poskytne úver s úrokom, ktorý nekorešponduje s trhovou úrokovou sadzbou (napr. 5 percent v prípade, ak je trhová sadzba pre podobné úvery 8 percent) a ako kompenzáciu obdrží zálohový poplatok, vykazuje jednotka úver v jeho reálnej hodnote, t.j. bez prijatých poplatkov. Jednotka zvýši diskont do zisku alebo straty pomocou metódy efektívnej úrokovej miery.

Následné oceňovanie finančného majetku (odseky 45 a 46)

AG66. Ak bol finančný nástroj predtým vykazovaný ako finančný majetok je oceňovaný v reálnej hodnote a jeho reálna hodnota klesne pod nulovú hodnotu, v súlade s odsekom 47 ide o finančný záväzok.

AG67. Nasledujúci príklad ukazuje účtovanie transakčných nákladov v rámci prvotného a následného ocenenia finančného majetku k dispozícii na predaj. Majetok bol nadobudnutý za hodnotu 100 CU plus nákupná provízia vo výške 2 CU. Prvotne sa majetok vykáže v hodnote 102 CU. Ďalší dátum finančného vykazovania nastane o jeden deň neskôr, kedy sa kótovaná trhová cena majetku dostane na hodnotu 100 CU. Ak by došlo k predaju majetku, bolo by nevyhnutné zaplatiť províziu vo výške 3 CU. K uvedenému dátumu sa majetok ocení na hodnotu 100 CU (bez ohľadu na možnú províziu z predaja) a strata vo výške 2 CU sa vykáže vo vlastnom imaní. Ak sa finančného majetku k dispozícii na predaj týkajú fixné alebo stanoviteľné platby, transakčné náklady sa pomocou metódy efektívnej úrokovej miery odpíšu do zisku alebo straty. Ak sa finančného majetku k dispozícii na predaj fixné alebo stanoviteľné splátky netýkajú, transakčné náklady sa vykazujú v zisku alebo strate v prípade, ak sa ukončí vykazovanie alebo zníži hodnota tohto majetku.

AG68. Nástroje klasifikované ako úvery a pohľadávky sa oceňujú v odpisovaných nákladoch bez ohľadu na úmysel jednotky držať ich do splatnosti.

Úvahy o oceňovaní reálnou hodnotou (odseky 48 a 49)

AG69. Podstatou definície reálnej hodnoty je predpoklad, že jednotka je nepretržitou činnosťou bez zámeru alebo potreby ukončiť alebo významne zmenšiť škálu svojich činností, alebo uskutočniť transakciu za nepriaznivých podmienok. Reálna hodnota z tohto dôvodu nepredstavuje sumu, ktorú by jednotka prijala alebo platila vo vynútenej transakcii, nedobrovoľnej likvidácii alebo exekučnom predaji. Reálna hodnota však odráža úverovú kvalitu nástroja.

AG70. Tento štandard používa pojmy „ponúkaná cena" a „dopytovaná cena" (niekedy sa označuje aj ako „skutočná navrhovaná cena") v kontexte kótovaných trhových cien a pojem „pásmo ponuka-dopyt" len za účelom zahrnutia transakčných nákladov. Do pojmu „pásmo ponuka-dopyt" sa iné úpravy, pomocou ktorých možno dospieť k reálnej hodnote (napr. úverové riziko protistrany), nezahŕňajú.

Aktívny trh: Kótovaná cena

AG71. Finančný nástroj sa považuje za nástroj kótovaný na finančnom trhu, ak sú z burzy, od dílera, brokera, priemyselnej skupiny, cenovej alebo regulačnej agentúry okamžite a pravidelne k dispozícii kótované ceny, ktoré odrážajú aktuálne a pravidelne sa opakujúce trhové transakcie na nezávislej báze. Reálna hodnota sa definuje ako suma, ku ktorej dospel súhlasiaci kupujúci a súhlasiaci predávajúci v rámci nezávislej transakcie. Cieľom stanovenia reálnej hodnoty finančného nástroja, s ktorým sa obchoduje na aktívnom trhu, je dospieť k cene, za ktorú by sa k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha, s týmto nástrojom uskutočnila transakcia (t.j. bez modifikácie alebo inej úpravy nástroja) v rámci najvýhodnejšieho aktívneho trhu, na ktorý má jednotka okamžitý prístup. Jednotka však upravuje cenu na výhodnejšom trhu za účelom zahrnutia akýchkoľvek rozdielov v úverovom riziku protistrany medzi nástrojmi, s ktorými sa na tomto trhu obchoduje a nástrojom, ktorý sa práve ohodnocuje. Existencia zverejňovaných cenových kotácií na aktívnom trhu predstavuje najlepší dôkaz reálnej hodnoty, a ak takéto kotácie existujú, používajú sa na ocenenie finančného majetku alebo finančného záväzku.

▼M2

AG72. Vhodná kótovaná trhová cena pre držaný majetok alebo vydávaný záväzok je zvyčajne skutočná ponúkaná cena a pre nadobúdaný majetok alebo držaný záväzok, dopytovaná cena. Ak má jednotka majetok a záväzky s kompenzáciou trhových rizík, môže použiť stredné trhové ceny ako základ pre ustanovenie reálnych hodnôt kompenzačných rizikových pozícií a podľa potreby použiť ponúkanú alebo dopytovanú cenu na čistú otvorenú pozíciu. Ak nie sú k dispozícii aktuálne ponúkané ani dopytované ceny, cena poslednej transakcie poskytuje dôkaz o aktuálnej reálnej hodnote za predpokladu, že sa od dátumu transakcie nevyskytla významná zmena v ekonomických okolnostiach. Ak sa od dátumu transakcie podmienky zmenili (napr. ide o zmenu bezrizikovej úrokovej sadzby po poslednej cenovej kotácii firemného dlhopisu), odráža reálna hodnota zmenu v podmienkach odkazom na aktuálne ceny alebo sadzby pre podobné finančné nástroje, podľa vhodnosti. Podobne aj v prípade, ak jednotka môže preukázať, že posledná transakčná cena nepredstavuje reálnu hodnotu (napr. preto, že odráža sumu, ktorú by jednotka prijala alebo zaplatila vo vynútenej transakcii, nedobrovoľnej likvidácii alebo exekučnom predaji), je takáto cena upravená. Reálna hodnota portfólia finančných nástrojov je produktom množstva jednotiek nástroja a jeho kótovanej trhovej ceny. Ak neexistuje zverejnená trhová cena pre finančný nástroj ako celok, avšak existujú aktívne trhy pre jeho jednotlivé časti, je reálna hodnota určovaná na základe relevantných trhových cien komponentov.

AG73. Ak sa na aktívnom trhu kótuje sadzba (nie cena), jednotka takúto trhovo kótovanú sadzbu použije ako vstup do techniky ohodnotenia za účelom stanovenia reálnej hodnoty. Ak trhovo kótovaná sadzba nezahŕňa úverové riziko alebo iné faktory, ktoré by účastníci trhu zahrnuli do ocenenia nástroja, musí jednotka vykonať úpravu sadzby pre tieto faktory.

Žiadny aktívny trh: Technika oceňovania

AG74. Ak trh pre finančný nástroj nie je trhom aktívnym, jednotka stanoví reálnu hodnotu pomocou techniky oceňovania. Techniky oceňovania zahŕňajú použitie aktuálnych nezávislých trhových transakcií medzi informovanými a súhlasiacimi stranami, odkazov na aktuálnu reálnu hodnotu iného nástroja, ktorá je v podstate rovnaká, analýzu diskontovaných peňažných tokov a opčné cenové modely. Ak za účelom ocenenia nástroja existuje technika oceňovania spoločne používaná účastníkmi trhu a je dokázané, že výsledkom použitia takejto techniky sú spoľahlivé odhady cien získaných v rámci aktuálnych trhových transakcií, použije jednotka takúto techniku.

AG75. Cieľom použitia techniky oceňovania je určiť, aká by bola transakčná cena v rámci nezávislej výmeny k dátumu oceňovania, na ktorú by sa vzťahovali bežné obchodné úvahy. Reálna hodnota sa odhaduje na základe výsledkov techniky oceňovania, ktorá v maximálnej miere využíva trhové vstupy a v čo najmenšej možnej miere sa spolieha na špecifické jednotkové vstupy. Technika oceňovania povedie k realistickému odhadu reálnej hodnoty, ak (a) primerane odráža skutočnosť, ako by trh ohodnotil nástroj, a (b) vstupy do techniky oceňovania primerane odrážajú trhové očakávania a ocenenia faktorov rizikovej výnosnosti obsiahnutých vo finančnom nástroji.

AG76. Preto technika oceňovania (a) zahŕňa všetky faktory, ktoré by pri stanovení ceny účastníci trhu brali do úvahy a (b) je konzistentná s akceptovanými ekonomickými metodológiami oceňovania finančných nástrojov. Jednotka periodicky porovnáva techniku oceňovania a vykonáva testovanie jej platnosti pri použití cien akýchkoľvek zistiteľných aktuálnych trhových transakcií v rámci toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo inej úpravy) alebo na základe akýchkoľvek dostupných zistiteľných trhových údajov. Jednotka získava trhové údaje z toho istého trhu, na ktorom nástroj vznikol, alebo na ktorom došlo ku kúpe nástroja. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty finančného nástroja pri prvotnom vykázaní je transakčná cena (t.j. reálna hodnota zaplatenej alebo prijatej odmeny) s výnimkou situácie, ak sa reálna hodnota tohto nástroja porovnáva s inými zistiteľnými trhovými transakciami s tým istým nástrojom (t.j. bez modifikácie alebo iných úprav) alebo na základe techniky oceňovania, ktorej premenlivé veličiny zahŕňajú výlučne údaje zo zistiteľných trhov.

▼M8

AG76A. Následné ocenenie finančného majetku alebo finančného záväzku a následné vykázanie ziskov a strát je v súlade s požiadavkami tohto medzinárodného účtovného štandardu. Uplatňovanie odseku AG76 môže viesť pri prvotnom vykázaní finančného majetku alebo finančného záväzku k tomu, že sa nevykážu žiadne zisky a straty. V takom prípade vyžaduje IAS 39 vykázanie ziskov a strát po prvotnom vyká-

▼**M8**

zaní iba v takom prípade, ak vznikajú v dôsledku zmeny faktora (vrátane časového), ktorý by účastníci trhu brali do úvahy pri stanovení ceny.

▼**M2**

AG77. Prvotné nadobudnutie alebo vznik finančného majetku alebo prevzatie finančného záväzku predstavuje trhovú transakciu, ktorá tvorí základ pre odhadnutie reálnej hodnoty finančného nástroja. Ak je finančný nástroj dlhovým nástrojom (ako napríklad úver), jeho reálnu hodnotu možno stanoviť odkazom na trhové podmienky, ktoré existovali k dátumu akvizície alebo vzniku, a na aktuálne trhové podmienky alebo úrokové sadzby, ktoré jednotka (alebo iné strany) aktuálne uplatňuje na podobné dlhové nástroje (t.j. podobná zvyšková splatnosť, charakter peňažného toku, mena, úverové riziko, záruka a úrokový základ). Za predpokladu, že následne po vzniku dlhového nástroja nedošlo k žiadnej zmene úverového rizika dlžníka a použiteľných úverových rozpätí, je možné odhad súčasnej trhovej úrokovej sadzby odvodiť použitím základnej úrokovej sadzby odrážajúcej vyššiu úverovú kvalitu než základný dlhový nástroj, pričom úverové rozpätie ostane rovnaké a jednotka vykoná úpravu o zmenu základnej úrokovej sadzby odo dňa vzniku. Ak sa od poslednej trhovej transakcie podmienky zmenili, zodpovedajúca zmena reálnej hodnoty finančného nástroja, ktorý sa ohodnocuje, sa stanovuje odkazom na aktuálne ceny alebo sadzby podobných finančných nástrojov, pričom sa podľa potreby upraví o všetky rozdiely z ohodnocovaného nástroja.

AG78. Tie isté informácie nemusia byť k dispozícii ku každému dátumu ocenenia. Napríklad k dátumu, ku ktorému jednotka poskytuje úver alebo nadobúda dlhový nástroj, s ktorým sa aktívne neobchoduje, disponuje jednotka transakčnou cenou, ktorá je aj trhovou cenou. Je však možné, že k dátumu ďalšieho ocenenia nebudú k dispozícii žiadne informácie o novej transakcii a hoci jednotka môže stanoviť všeobecnú úroveň trhových úrokových sadzieb, nemusí vedieť, akú úroveň úverového alebo iného rizika by pri oceňovaní nástroja k takémuto dátumu účastníci trhu brali do úvahy. Jednotka nemusí disponovať informáciami z posledných transakcií za účelom stanovenia vhodného úverového rozpätia nad základnú úrokovú sadzbu v rámci stanovenia diskontnej sadzby pre výpočet súčasnej hodnoty. Pri absencii dôkazov je vhodné predpokladať, že v rozpätí, ktoré existovalo k dátumu poskytnutia úveru, nedošlo k žiadnym zmenám. Od jednotky sa však môže očakávať primeraná snaha pri stanovení dôkazu, či v rámci týchto faktorov došlo k zmenám. Ak existuje dôkaz o zmene, jednotka v rámci stanovenia reálnej hodnoty finančného nástroja zváži účinky takýchto zmien.

AG79. Pri uplatňovaní diskontovaných analýz peňažných tokov používa jednotka diskontné sadzby rovnajúce sa prevládajúcej miere návratnosti z finančných nástrojov, ktoré majú v podstate tie isté podmienky a charakteristiky, vrátane úverovej kvality nástroja, počas zostávajúceho obdobia ktorého je zmluvná úroková sadzba fixná, zostávajúceho obdobia splátok istiny a meny, v ktorej sa majú splátky uskutočňovať. Krátkodobé pohľadávky a záväzky bez určenia úrokovej sadzby možno oceniť v pôvodnej faktúrovanej sume za predpokladu, že účinok diskontovania nie je významný.

Žiadny aktívny trh: Majetkové nástroje

AG80. Reálna hodnota investícií do majetkových nástrojov, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu a prepojených derivátov, ktorých vyrovnanie sa musí uskutočniť dodaním takéhoto nekótovaného majetkového nástroja (pozri odseky 46(c) a 47) je možné spoľahlivo oceniť, ak (a) premenlivosť v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty nie je vo vzťahu k takémuto nástroju významná, alebo (b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci pásma možno pri stanovení reálnej hodnoty primerane zhodnotiť a použiť.

AG81. Existuje mnoho situácií, v rámci ktorých premenlivosť v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty investícií do majetkových nástrojov, ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu a prepojených derivátov, ktorých vyrovnanie musí prebehnúť formou dodania takéhoto nekótovaného majetkového nástroja (pozri odseky 46(c) a 47) pravdepodobne nebude významná. Bežne je možné odhadnúť reálnu hodnotu finančného majetku, ktorý jednotka nadobudla od externej strany. Ak je však rozsah primeraných odhadov reálnej hodnoty významný a pravdepodobnosti rôznych odhadov nemožno spoľahlivo zhodnotiť, jednotka nesmie oceňovať nástroj v reálnej hodnote.

▼M2

Vstupy do techník oceňovania

AG82. Vhodná technika odhadnutia reálnej hodnoty konkrétneho finančného nástroja zahŕňa zistiteľné trhové údaje o trhových podmienkach a iných faktoroch, ktoré pravdepodobne môžu vplývať na reálnu hodnotu nástroja. Reálna hodnota finančného nástroja vychádza z jedného alebo viacerých nasledujúcich faktorov (pravdepodobne aj z iných faktorov).

(a) *Časová hodnota peňazí (t j. úrokový základ alebo bezriziková sadzba).* Základné úrokové sadzby možno obvykle odvodiť zo zistiteľných cien štátnych dlhopisov a často sa uvádzajú vo finančných publikáciách. Takéto sadzby sa obvykle menia spolu s očakávanými dátumami plánovaných peňažných tokov v súlade s výnosovou krivkou úrokových sadzieb pre rôzne časové obdobia. Z praktických dôvodov môže jednotka ako základnú sadzbu používať osvedčenú a okamžite zistiteľnú všeobecnú sadzbu, napríklad LIBOR alebo swapovú sadzbu. (Pretože napríklad LIBOR nie je bezriziková úroková sadzba, úprava úverového rizika súvisiaceho s konkrétnym finančným nástrojom sa stanovuje na základe jeho úverového rizika vo vzťahu k úverovému riziku obsiahnutému v takejto základnej sadzbe.) V niektorých krajinách môžu štátne dlhopisy obsahovať významné úverové riziko a nemusia poskytovať stabilnú základnú úrokovú sadzbu pre nástroje denominované v mene takejto krajiny. Niektoré jednotky v takýchto krajinách môžu mať lepšie úverové postavenie a nižšiu sadzbu na požičiavanie než vláda. V takom prípade sa základné úrokové sadzby stanovujú vhodne odkazom na najkvalitnejšie firemné dlhopisy emitované v mene takejto jurisdikcie.

(b) *Úverové riziko.* Efekt úverového rizika na reálnu hodnotu (t.j. prémia nad základnú úrokovú sadzbu súvisiacu s úverovým rizikom) možno odvodiť zo zistiteľných trhových cien obchodovaných nástrojov rôznej úverovej kvality alebo zo zistiteľných úrokových sadzieb uplatňovaných veriteľmi na úvery s rôznymi úverovými bonitami.

(c) *Ceny za výmenu cudzej meny.* Aktívne trhy, na ktorých sa uskutočňuje výmena cudzích mien, existujú pre väčšinu najdôležitejších mien a ceny sa uvádzajú denne vo finančných publikáciách.

(d) *Ceny komodít.* Pre mnoho komodít sú k dispozícii zistiteľné trhové ceny.

(e) *Ceny vlastného imania.* Ceny (a cenové indexy) obchodovaných majetkových nástrojov sa na niektorých trhoch dajú okamžite zistiť. Techniky založené na súčasnej hodnote sa môžu použiť na odhadnutie súčasnej trhovej ceny majetkových nástrojov, pre ktoré neexistujú zistiteľné ceny.

(f) *Nestálosť (t. j. závažnosť budúcich zmien ceny finančného nástroja alebo inej položky).* Stanovenie nestálosti aktívne obchodovaných položiek možno primerane odhadnúť na základe historických trhových údajov alebo pomocou nestálostí, obsiahnutých v súčasných trhových cenách.

(g) *Riziko predčasného splatenia a riziko odkúpenia.* Očakávanú možnosť predčasného splatenia finančného majetku a možnosť odkúpenia finančného záväzku je možné odhadnúť na základe historických údajov. (Reálna hodnota finančného záväzku, ktorý môže protistrana odkúpiť, nemôže byť nižšia než súčasná hodnota sumy odkúpenia — pozri odsek 49.)

(h) *Servisné náklady súvisiace s finančným majetkom alebo finančným záväzkom.* Servisné náklady možno odhadnúť pomocou porovnaní s aktuálnymi poplatkami účtovanými ostatnými účastníkmi trhu. Ak sú servisné náklady súvisiace s finančným majetkom alebo finančným záväzkom významné a iní účastníci trhu by znášali porovnateľné náklady, emitent ich pri stanovovaní reálnej hodnoty takéhoto finančného majetku alebo finančného záväzku berie do úvahy. Je pravdepodobné, že sa reálna hodnota pri vzniku zmluvného práva na budúce poplatky rovná zaplateným nákladom za ich vznik s výnimkou situácie, ak budúce poplatky a súvisiace náklady nespadajú do pásma porovnateľnosti podobných nástrojov na trhu.

Zisky a straty (odseky 55–57)

AG83. Jednotka uplatňuje IAS 21 na finančný majetok a finančné záväzky, ktoré sú v súlade s IAS 21 peňažnými položkami a sú denominované v cudzej mene. Podľa IAS 21 sa všetky kurzové zisky a straty z peňažného majetku a peňažných záväzkov vykazujú v zisku alebo strate. Výnimkou je peňažná položka, ktorá je označená ako nástroj

▼M2

hedgingu buď v rámci hedgingu peňažných tokov (pozri odseky 95–101) alebo hedgingu čistej investície (pozri odsek 102). Pre účely vykázania kurzových ziskov a strát v súlade s IAS 21 sa finančný majetok k dispozícii na predaj posudzuje tak, ako keby sa účtoval v upravenej cene obstarania v cudzej mene. Pokiaľ teda ide o takýto majetok, sú výmenné rozdiely vyplývajúce zo zmien v upravenej cene obstarania vykazované v zisku alebo strate a iné zmeny v účtovnej hodnote sú vykazované v súlade s odsekom 55(b). Pokiaľ ide o finančný majetok k dispozícii na predaj, ktorý podľa IAS 21 nie je peňažnou položkou (napríklad majetkové nástroje), zisk alebo strata, ktorá sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní podľa odseku 55(b), zahŕňa všetky súvisiace súčasti cudzej meny. Ak medzi nederivátovým peňažným majetkom a nederivátovým peňažným záväzkom existuje hedgingový vzťah, zmeny súčasti cudzej meny takýchto finančných nástrojov sa vykazujú v zisku alebo strate.

Zníženie hodnoty a nedobytnosť finančného majetku (odseky 58-70)

Finančný majetok účtovaný v upravenej cene obstarania (odseky 63–65)

AG84. Zníženie hodnoty finančného majetku účtovaného v upravenej cene obstarania je ocenené používaním pôvodnej platnej úrokovej sadzby pre finančný nástroj, pretože diskontovanie aktuálnou trhovou úrokovou sadzbou by v konečnom dôsledku uvalilo ocenenie reálnej hodnoty na finančný majetok, ktorý by bol inak oceňovaný v upravenej cene obstarania. Ak v dôsledku finančných problémov dlžníka alebo emitenta dôjde k úprave podmienok úveru, pohľadávky alebo investície držanej do splatnosti, zníženie hodnoty sa oceňuje pomocou pôvodnej platnej úrokovej sadzby pred zmenou podmienok. Ak je efekt diskontovania nevýznamný, peňažné toky súvisiace s krátkodobými pohľadávkami sa nediskontujú. Ak má úver, pohľadávka, alebo investícia držaná do doby splatnosti premenlivú úrokovú sadzbu, predstavuje diskontná sadzba pre oceňovanie akejkoľvek straty zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 63 súčasnú platnú úrokovú sadzbu (sadzby), stanovenú podľa zmluvy. Veriteľ môže oceňovať zníženie hodnoty finančného majetku účtovaného pomocou upravenej ceny obstarania na základe reálnej hodnoty nástroja a pri použití zistiteľnej trhovej ceny. Výpočet súčasnej hodnoty očakávaných budúcich peňažných tokov kolateralizovaného finančného majetku odráža peňažné toky, ktoré môžu vzniknúť zo zabavenia a predaja bez nákladov na získanie a predaj záruky a to bez ohľadu na pravdepodobnosť zabavenia a predaja.

AG85. Proces odhadu zníženia hodnoty berie do úvahy všetky úverové angažovanosti, nielen angažovanosti týkajúce sa nízkej úverovej kvality. Ak napríklad jednotka používa interný úverový systém analýzy a triedenia, zhodnotí všetky úverové stupne a nielen tie, ktoré odrážajú závažné úverové zhoršenia.

AG86. Výsledkom procesu odhadovania sumy straty zo zníženia hodnoty môže byť jedna suma alebo škála možných súm. Pokiaľ ide o uvedenú škálu súm, jednotka vykáže stratu zo zníženia hodnoty rovnajúcu sa najlepšiemu odhadu v rámci škály (*) a pred zverejnením účtovnej závierky vezme do úvahy všetky dostupné informácie o podmienkach existujúcich k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.

AG87. Za účelom kolektívneho zhodnotenia zníženia hodnoty sa finančný majetok zoskupuje na základe podobných charakteristík úverového rizika, ktoré označujú schopnosť dlžníka zaplatiť všetky sumy v súlade so zmluvnými podmienkami (napríklad na základe ohodnotenia úverového rizika alebo procesu zatrieďovania, ktorý berie do úvahy typ majetku, priemysel, geografické umiestnenie, typ záruky, stav nesplatených pohľadávok a iné dôležité faktory). Zvolené charakteristiky sú relevantné vo vzťahu k odhadu budúcich peňažných tokov pre skupiny takéhoto majetku tým, že naznačujú schopnosť dlžníka splatiť všetky splatné sumy v súlade so zmluvnými podmienkami týkajúcimi sa majetku, ktorý je predmetom hodnotenia. Pravdepodobnosti straty a iné štatistiky týkajúce sa strát sa líšia na skupinovej úrovni medzi (a) majetkom, ktorý sa podrobil individuálnemu hodnoteniu ohľadom zníženia hodnoty a jeho hodnota sa neznížila a (b) majetkom, ktorý nebol individuálne hodnotený na zníženie hodnoty s tým výsledkom, že sa môže vyžadovať odlišná suma zníženia hodnoty. Ak jednotka nedisponuje skupinou majetku s podobnými rizikovými charakteristikami, nevykonáva dodatočné hodnotenie.

(*) IAS 37, odsek 39 obsahuje návod na stanovenie najlepšieho odhadu v rámci škály možných výstupov.

▼M2

AG88. Vykázanie strát zo zníženia hodnoty na skupinovej úrovni predstavuje medzikrok identifikácie strát zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku v rámci skupiny finančného majetku, ktorý sa kolektívne podrobuje hodnoteniu ohľadom zníženia hodnoty. Ihneď po dostupnosti informácie, ktorá špecificky identifikuje straty zo zníženia hodnoty jednotlivého majetku v rámci skupiny sa takýto majetok zo skupiny odstráni.

AG89. Budúce peňažné toky v skupine finančného majetku, ktorý sa kolektívne podrobuje hodnoteniu ohľadom zníženia hodnoty, sa odhadujú na základe historických skúseností so stratou súvisiacou s majetkom, ktorý má podobné charakteristiky úverového rizika ako majetok v rámci skupiny. Jednotky, ktoré nedisponujú špecifickými skúsenosťami so stratami alebo sú ich skúsenosti nedostatočné, použijú skúsenosti partnerskej skupiny týkajúce sa porovnateľnej skupiny finančného majetku. Historické skúsenosti so stratami sa upravujú na základe súčasných zistiteľných údajov za účelom zahrnutia účinku súčasných podmienok, ktoré nemali vplyv na obdobie, z ktorého vychádza historická skúsenosť so stratami, ako aj za účelom odstránenia účinku podmienok v historickom období, ktoré v súčasnej dobe neexistujú. Odhady zmien budúcich peňažných tokov odrážajú a sú konzistentné so zmenami v súvisiacich získateľných údajoch v jednotlivých obdobiach (napríklad ide o zmeny miery nezamestnanosti, cien nehnuteľností, cien komodít, platobného stavu alebo iných faktorov, ktoré naznačujú vznik strát v skupine a ich význam). Metodológia a predpoklady použité v rámci odhadovania budúcich peňažných tokov sa pravidelne prehodnocujú, čím sa zabráni tvorbe rozdielov medzi odhadmi strát a súčasnými skúsenosťami so stratou.

AG90. Ako príklad použitia odseku AG89, môže jednotka stanoviť, na základe historickej skúsenosti, že jednou z hlavných príčin zlyhania v oblasti úverov poskytovaných v rámci kreditných kariet je úmrtie dlžníka. Jednotka môže zistiť, že v rámci porovnania jednotlivých rokov sa miera úmrtnosti nemení. Bez ohľadu na vyššie uvedené však niektorí dlžníci v rámci skupiny jednotky ohľadom úverov na kreditnú kartu môžu v priebehu ďalšieho roka zomrieť, čo znamená, že došlo k strate zo zníženia hodnoty takýchto úverov a to aj napriek tomu, že jednotka ku koncu roka nemá informácie o tom, ktorí dlžníci zomreli. Vzhľadom na takéto „vzniknuté, ale nevykázané" straty by bolo vhodné vykázať stratu zo zníženia hodnoty. Nebolo by však vhodné vykazovať stratu zo zníženia hodnoty súvisiacu s úmrtiami, ktoré sa v budúcom období očakávajú, pretože k výskytu udalosti spôsobujúcej stratu (smrť dlžníka) zatiaľ nedošlo.

AG91. Pri používaní historických mier strát v rámci odhadu budúcich peňažných tokov je dôležité si uvedomiť, že informácie o historických mierach strát sa používajú pri skupinách, ktoré sú konzistentné so skupinami, v rámci ktorých sa takéto historické miery zisťovali. Preto by použitá metóda mala umožniť priradenie každej skupiny k informáciám o minulých skúsenostiach so stratami v skupinách majetku s podobnými charakteristikami úverového rizika a relevantnými zistiteľnými údajmi, ktoré odrážajú aktuálne podmienky.

AG92. Prístupy založené na vzorcoch alebo štatistické metódy možno použiť na stanovenie strát zo zníženia hodnoty v rámci skupín finančného majetku (napr. v prípade úverov s nižšou sumou) za predpokladu, že sú konzistentné s požiadavkami uvedenými v odsekoch 63–65 a AG87–AG91. Každý použitý model musí zahŕňať efekt časovej hodnoty peňazí, zvažovať peňažné toky vzhľadom na zvyškovú životnosť majetku (nielen vzhľadom na nasledujúci rok), zvažovať vek úverov v rámci portfólia a nesmie dať podnet na vznik straty zo zníženia hodnoty pri prvotnom vykázaní finančného majetku.

Výnosové úroky po vykázaní zníženia hodnoty

AG93. Ak v dôsledku straty zo zníženia hodnoty došlo k odpísaniu finančného majetku alebo skupiny podobného finančného majetku, výnosový úrok sa následne vykazuje prostredníctvom použitia úrokovej sadzby, použitej na diskontovanie budúcich peňažných tokov za účelom ocenenia straty zo zníženia hodnoty.

Hedging (odseky 71–102)

Nástroje hedgingu (odseky 72–77)

Nástroje spĺňajúce stanovené podmienky (odseky 72 a 73)

AG94. Potenciálna strata z opcie, ktorú jednotka upíše, by mohla byť podstatne väčšia než potenciálny zisk v hodnote súvisiacej hedgovanej položky. Inými slovami, vypísaná opcia nie je efektívnym prostriedkom na zníženie ziskovej alebo stratovej vystavenosti hedgo-

▼M2

vanej položky. Z tohto dôvodu nie je vypísaná opcia nástrojom hedgingu s výnimkou prípadu, kedy je označená ako kompenzácia kúpenej opcie, vrátane tej, ktorá je vložená do iného finančného nástroja, napríklad vypísaná opcia použitá na hedging splatného záväzku. Naproti tomu kúpená opcia má potenciálne zisky rovnajúce sa alebo väčšie ako straty, a preto má potenciál znížiť vystavenosť zisku alebo straty zo zmien v reálnej hodnote alebo peňažných tokoch. Preto môže spĺňať podmienky klasifikácie nástroja hedgingu.

AG95. Investíciu držanú do splatnosti, ktorá sa účtuje v upravenej cene obstarania, možno v rámci hedgingu rizika cudzej meny označiť za nástroj hedgingu.

AG96. Investícia do nekótovaného majetkového nástroja, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote, pretože jeho reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo oceniť alebo prepojený derivát, ktorého vyrovnanie musí prebehnúť formou doručenia takéhoto nekótovaného majetkového nástroja (pozri odseky 46(c) a 47) nemôže byť označený za nástroj hedgingu.

AG97. Vlastné majetkové nástroje jednotky nie sú finančným majetkom alebo finančnými záväzkami jednotky, a preto ich nemožno označiť ako nástroje hedgingu.

Hedgované položky (odseky 78–84)

Položky spĺňajúce stanovené podmienky (odseky 78–80)

AG98. Firemný záväzok nadobudnúť podnikanie v podnikovej kombinácii nemôže byť hedgovanou položkou s výnimkou kurzového rizika, pretože ostatné hedgované riziká nemôžu byť špecificky identifikované a ocenené. Takéto ostatné riziká sú všeobecnými obchodnými rizikami.

AG99. Investícia podľa metódy vlastného imania nemôže byť hedgovanou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože metóda vlastného imania vykazuje v zisku alebo strate podiel investora na nerozdelenom zisku alebo strate pridruženého podniku a nie zmeny v reálnej hodnote investície. Z podobných dôvodov investícia do konsolidovanej dcérskej spoločnosti nemôže byť hedgovanou položkou pri zabezpečení reálnej hodnoty, pretože konsolidácia vykazuje v zisku alebo strate podiel materskej spoločnosti na nerozdelenom zisku alebo strate dcérskej spoločnosti a nie zmeny reálnej hodnoty investície. Hedging investície do zahraničnej prevádzky je odlišný, nakoľko ide o hedging vystavenosti v cudzej mene a nie o zabezpečenie reálnej hodnoty súvisiaci so zmenou hodnoty investície.

Označenie finančných nástrojov ako hedgovaných položiek (odseky 81 a 81A)

▼M11

AG99A. V odseku 80 je uvedené, že v konsolidovaných účtovných závierkach môže kurzové riziko veľmi pravdepodobnej predpokladanej vnútroskupinovej transakcie spĺňať podmienky zaradenia do kategórie hedgovanej položky v hedgingu peňažných tokov za predpokladu, že transakcia je denominovaná v inej ako funkčnej mene jednotky vstupujúcej do tejto transakcie a kurzové riziko ovplyvní konsolidovaný zisk alebo stratu. Na tento účel môže byť jednotka materskou spoločnosťou, dcérskou spoločnosťou, pridruženým podnikom, spoločným podnikom alebo pobočkou. Ak kurzové riziko predpokladanej vnútroskupinovej transakcie nemá vplyv na konsolidovaný zisk ani stratu, vnútroskupinová transakcia nespĺňa podmienky zaradenia do kategórie hedgovanej položky. To je väčšinou prípad licenčných poplatkov, splátok úrokov alebo poplatkov za správu medzi členmi tej istej skupiny, ak s nimi nie je spojená žiadna vonkajšia transakcia. Ak však kurzové riziko predpokladanej vnútroskupinovej transakcie ovplyvní konsolidovaný zisk alebo stratu, vnútroskupinová transakcia spĺňa podmienky zaradenia do kategórie hedgovanej položky. Príkladom sú predpokladané predaje alebo nákupy zásob medzi členmi tej istej skupiny, ak dochádza k následnému predaju zásob strane s externým vzťahom ku skupine. Podobne predpokladaný vnútroskupinový predaj strojov a zariadení jednotkou skupiny, ktorá ich vyrobila, jednotke skupiny, ktorá použije stroje a zariadenia na svoju činnosť, môže ovplyvniť konsolidovaný zisk alebo stratu. Mohlo by k tomu dôjsť napríklad preto, že stroje a zariadenia budú odpísané kupujúcou jednotkou a pôvodne vykázaná suma za stroje a zariadenia sa môže zmeniť, ak je predpokladaná vnútroskupinová transakcia denominovaná v inej ako funkčnej mene kupujúcej jednotky.

AG99B. Ak hedging predpokladanej vnútroskupinovej transakcie spĺňa podmienky účtovania hedgingu, každý zisk alebo strata, ktoré sú vykazované priamo vo vlastnom imaní v súlade s odsekom 95 písm.

▼**M11**

a), budú preklasifikované do zisku alebo straty v tom istom období alebo v tých istých obdobiach, počas ktorých kurzové riziko hedgovanej transakcie ovplyvňuje konsolidovaný zisk alebo stratu.

▼**M2**

►**M11** AG99C. ◄[…] Jednotka môže označiť všetky peňažné toky celého finančného majetku alebo finančného záväzku za hedgovanú položku a zabezpečiť ich len voči konkrétnemu riziku (napr. len voči zmenám, súvisiacim so zmenami sadzby LIBOR). Napríklad v prípade finančného záväzku, ktorého efektivna úroková sadzba je 100 základných bodov pod sadzbou LIBOR, jednotka môže označiť za hedgovanú položku celý záväzok (t.j. istinu a úrok na úrovni LIBOR mínus 100 základných bodov) a hedgovať zmenu reálnej hodnoty peňažných tokov celého záväzku, ktorá súvisí so zmenami sadzby LIBOR. Jednotka si taktiež môže zvoliť pomerný činiteľ hedgingu, ktorý je iný než 1:1, a to za účelom zlepšenia účinnosti hedgingu podľa odseku AG100.

►**M11** AG99D. ◄Okrem toho, ak sa finančný nástroj s fixnou sadzbou hedguje až po uplynutí určitého času od jeho vzniku a medzičasom došlo k zmene úrokových sadzieb, môže jednotka označiť časť rovnajúcu sa základnej sadzbe […]. Napríklad predpokladajme, že jednotka vytvorí finančný majetok s fixnou sadzbou v hodnote 100 CU, na ktorý sa uplatňuje efektivna úroková sadzba 6 percent v čase, keď sa sadzba LIBOR nachádza na úrovni 4 percent. Jednotka začne hedgovať tento majetok trochu neskôr, kedy sa sadzba LIBOR vyšplhala už na 8 percent a reálna hodnota majetku sa znížila na 90 CU. Jednotka vypočíta, že ak by bola kúpila majetok v deň, kedy ho prvýkrát označila za hedgovanú položku za jeho vtedajšiu reálnu hodnotu 90 CU, efektívny výnos by predstavoval 9,5 percenta. […] Jednotka môže označiť časť 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).

Označenie nefinančných položiek ako hedgované položky (odsek 82)

AG100. Zmeny v cene zložky alebo prvku nefinančného majetku alebo nefinančného záväzku všeobecne nemajú predvídateľný, osobitne oceniteľný vplyv na cenu položky, ktorý je porovnateľný s vplyvom povedzme, zmeny v trhových úrokových sadzbách ceny dlhopisu. Preto sa nefinančný majetok alebo nefinančný záväzok považuje za hedgovanú položku len v jeho úplnosti alebo z hľadiska kurzového rizika. Ak existuje rozdiel medzi pojmom nástroj hedgingu a hedgovaná položka (ako napríklad v prípade hedgingu predpokladaného nákupu brazílskej kávy pri použití forwardovej zmluvy na nákup kolumbijskej kávy a pri použití podobných podmienok), môže hedgingový vzťah predsa len spĺňať podmienky klasifikácie hedgingového vzťahu za predpokladu, že boli splnené všetky podmienky, uvedené v odseku 88, vrátane predpokladu, že hedging bude vysoko efektívny. Pre tento účel môže byť suma nástroja hedgingu vyššia alebo nižšia, než suma hedgovanej položky v prípade, ak takýto stav zlepšuje efektívnosť hedgingového vzťahu. Je napríklad možné vykonať regresnú analýzu za účelom ustanovenia štatistického vzťahu medzi hedgovanou položkou (napr. transakcia s brazílskou kávou) a nástrojom hedgingu (napr. transakcia s kolumbijskou kávou). Ak medzi dvoma premenlivými veličinami existuje platný štatistický vzťah (t.j. medzi jednotkovými cenami brazílskej a kolumbijskej kávy), sklon regresnej čiary možno použiť pri ustanovení hedgingového pomerného činiteľa, ktorý maximalizuje očakávanú efektívnosť. Ak je napríklad sklon regresnej čiary 1,02, hedgingový pomerný činiteľ vychádzajúci z množstva 0,98 hedgovaných položiek k množstvu 1,00 nástroja hedgingu maximalizuje očakávanú efektívnosť. Hedgingový vzťah však môže vyústiť aj do neúčinnosti, ktorá sa počas trvania hedgingového vzťahu vykazuje v zisku alebo strate.

Označenie skupín položiek ako hedgované položky (odseky 83 a 84)

AG101. Hedging celkovej čistej pozície (napr. bez započítania všetkého majetku s fixnou sadzbou a záväzkov s fixnou sadzbou a podobnou splatnosťou), a nie špecifickej hedgovanej položky, nespĺňa podmienky pre účtovanie hedgingu. Avšak, približne ten istý vplyv účtovania hedgingu na ►**M5** zisk alebo stratu ◄ pre tento typ hedgingového vzťahu možno dosiahnuť označením časti súvisiacich položiek ako hedgovanej položky. Napríklad, ak má banka majetok 100 CU a záväzky 90 CU s rizikami a podmienkami podobného charakteru uskutočňuje hedging čistej vystavenosti v objeme 10 CU, môže označiť 10 CU z tohto majetku ako hedgovanú položku. Toto

▼M2

označenie je možné použiť, ak takýto majetok a záväzky sú nástrojmi s fixnou sadzbou, kedy ide o zabezpečenie reálnej hodnoty, alebo ak sú oba nástrojmi s premenlivou sadzbou, kedy ide o hedging peňažných tokov. Podobne, ak má jednotka firemný záväzok uskutočniť nákup v cudzej mene v hodnote 100 CU a firemný záväzok uskutočniť predaj v cudzej mene v hodnote 90 CU, môže hedgovať čistú sumu vo výške 10 CU nadobudnutím derivátu a jeho označením ako nástroja hedgingu spojeného so sumou 10 CU zo záväznej nákupnej povinnosti 100 CU.

Účtovanie hedgingu (odseky 85–102)

AG102. Príkladom zabezpečenia reálnej hodnoty je hedging vystavenosti zmenám v reálnej hodnote dlhových nástrojov s fixnou sadzbou v dôsledku zmien v úrokových sadzbách. Do takéhoto hedgingu by mohol vstúpiť buď emitent alebo držiteľ.

AG103. Príkladom hedgingu peňažných tokov je použitie swapu na výmenu dlhu s premenlivou sadzbou za dlh s fixnou sadzbou (t.j. ide o hedging budúcej transakcie, v rámci ktorej budúce úrokové platby predstavujú hedgované budúce peňažné toky).

AG104. Hedging firemného záväzku (napr. hedging voči zmene ceny pohonných hmôt, ktorá sa týka nevykázaného zmluvného záväzku elektropodnikom, nakúpiť palivo za fixnú cenu) je hedgingom voči vystaveniu sa zmene reálnej hodnoty. Preto je takýto hedging zabezpečením reálnej hodnoty. Avšak v súlade s odsekom 87 by sa hedging voči kurzovému riziku vyplývajúci z firemného záväzku mohol alternatívne účtovať aj ako hedging peňažných tokov.

Hodnotenie efektívnosti hedgingu

AG105. Hedging sa považuje za veľmi efektívny len v prípade, ak sú splnené obidve nasledujúce podmienky:

(a) Pri zahájení hedgingu a v ďalších obdobiach sa očakáva vysoká efektívnosť hedgingu pri dosahovaní kompenzácie zmien v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch, súvisiacich s hedgovaným rizikom počas obdobia, na ktoré bol hedging označený. Takéto očakávanie možno preukázať viacerými spôsobmi, vrátane porovnania minulých zmien v reálnej hodnote alebo v peňažných tokoch hedgovanej položky, ktoré súvisia s hedgovaným rizikom, s minulými zmenami reálnej hodnoty alebo peňažných tokov nástroja hedgingu alebo preukázaním významnej štatistickej korelácie medzi reálnou hodnotou alebo peňažnými tokmi hedgovanej položky a nástroja hedgingu. Jednotka si môže zvoliť pomerný činiteľ hedgingu, ktorý je iný než 1:1, a to za účelom zlepšenia efektívnosti hedgingu podľa ustanovenia odseku AG100.

b) Súčasné výsledky hedgingu sa pohybujú v pásme od 80 do 125 percent. Ak sú napríklad súčasné výsledky také, že strata z nástroja hedgingu je 120 CU a zisk z peňažného nástroja je 100 CU, kompenzáciu možno oceňovať ako 120/100, čo je 120 percent, alebo ako 100/120, čo je 83 percent. V rámci tohto príkladu a pri predpoklade, že hedging spĺňa podmienku uvedenú v bode (a), jednotka by zistila, že hedging bol veľmi efektívny.

AG106. Efektívnosť sa hodnotí minimálne v čase, kedy jednotka pripravuje svoju ročnú alebo priebežnú účtovnú závierku.

AG107. Tento štandard nešpecifikuje ani jednu metódu na zhodnotenie efektívnosti hedgingu. Metóda, ktorú jednotka uplatňuje pri hodnotení efektívnosti hedgingu, závisí od jeho stratégie riadenia rizika. Ak sa napríklad stratégia riadenia rizika jednotky zameriava na pravidelné úpravy sumy nástroja hedgingu za účelom zahrnutia zmien v hedgovanej pozícii, musí jednotka preukázať, že očakáva vysokú efektívnosť hedgingu len dovtedy, kým nedôjde k ďalšej úprave sumy nástroja hedgingu. V niektorých prípadoch bude jednotka aplikovať rôzne metódy na rôzne typy hedgingu. Dokumentácia jednotky o jej hedgingovej stratégii obsahuje jej postupy pri hodnotení efektívnosti. Tieto postupy určia, či hodnotenie bude obsahovať všetky zisky alebo straty z nástroja hedgingu, alebo či časová hodnota nástroja bude vylúčená.

AG107A. […]

AG108. Ak sú základné podmienky nástroja hedgingu a hedgovaného majetku, záväzku, firemného záväzku alebo vysoko pravdepodobnej transakcie rovnaké, je možné zmeny v reálnej hodnote a peňažných tokoch priraditeľné hedgovanému riziku pravdepodobne plne kompenzovať, a to vtedy, keď sa hedging uzatvára a aj neskôr. Napríklad úrokový swap je pravdepodobne efektívnym hedgingom, ak fiktívne sumy a sumy istiny, podmienky, dátumy precenenia, dátumy príjmov a splátok úrokov a istiny a základ pre oceňovanie úrokových

▼M2

sadzieb sú rovnaké pre nástroj hedgingu aj pre hedgovanú položku. Okrem vyššie uvedeného hedging veľmi pravdepodobného predpokladaného nákupu komodity s forwardovou zmluvou je pravdepodobne veľmi efektívny, ak:

(a) forwardová zmluva slúži na nákup rovnakého množstva rovnakej komodity v rovnakom čase a oblasti ako hedgovaný predpokladaný nákup;

b) je reálna hodnota forwardovej zmluvy na začiatku nulová;

a

(c) buď zmena v diskonte alebo prémii k forwardovej zmluve je vylúčená z hodnotenia efektívnosti a vykázaná priamo do zisku alebo straty alebo je zmena v očakávaných peňažných tokoch veľmi pravdepodobnej predpokladanej transakcie založená na forwardovej cene komodity.

AG109. Nástroj hedgingu niekedy kompenzuje len časť hedgovaného rizika. Napríklad hedging by nebol úplne efektívny, ak by boli nástroj hedgingu a hedgovaná položka uvádzané v odlišných menách a tieto by sa nepohybovali v spojení. Taktiež hedging úrokového rizika používaním derivátu by nebol úplne efektívny, ak časť zmeny v reálnej hodnote derivátu vznikla v dôsledku úverového rizika protistrany.

AG110. Aby boli splnené podmienky pre účtovanie hedgingu, musí hedging súvisieť so špecifickým identifikovaným a označeným rizikom a nielen s celkovými podnikateľskými rizikami jednotky a musí, v konečnom dôsledku, ovplyvniť zisk alebo stratu jednotky. Hedging rizika zastarania fyzického majetku alebo riziko vyvlastnenia vlastníctva štátom nie je vhodné pre účtovanie hedgingu; efektivitu nemožno oceňovať, keďže tieto riziká nie sú spoľahlivo oceňované.

AG111. V prípade úrokového rizika sa efektívnosť hedgingu môže hodnotiť prostredníctvom prípravy rozvrhu splatností finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré vykazujú v každom období čistú vystavenosť úrokovej sadzby za predpokladu, že čistá vystavenosť súvisí so špecifickým majetkom alebo záväzkom (alebo špecifickou skupinou majetku alebo záväzkov alebo ich špecifickou časťou) spôsobujúca čistú vystavenosť a efektívnosť hedgingu sa hodnotí vo vzťahu k takémuto majetku alebo záväzku.

AG112. Pri hodnotení efektívnosti hedgingu bude jednotka všeobecne brať do úvahy časovú hodnotu peňazí. Fixná úroková sadzba hedgovanej položky nemusí presne zodpovedať fixnej úrokovej sadzbe swapu označeného ako zabezpečenie reálnej hodnoty. Premenlivá úroková sadzba úročeného majetku alebo záväzku taktiež nemusí byť rovnaká ako premenlivá úroková sadzba swapu označeného ako hedging peňažných tokov. Reálna hodnota swapu pochádza z jeho čistých vyrovnaní. Fixné a premenlivé sadzby swapu možno meniť bez vplyvu na čisté vyrovnanie, ak sú obe zmenené o rovnakú sumu.

AG113. Ak jednotka nespĺňa kritériá efektívnosti hedgingu, ukončí účtovanie hedgingu od posledného dátumu, ku ktorému bol preukázaný súlad s efektívnosťou hedgingu. Ak však jednotka identifikuje udalosť alebo zmenu v okolnostiach, ktoré spôsobili, že hedgingový vzťah nespĺňa kritérium efektívnosti a súčasne preukáže, že pred výskytom takejto udalosti alebo zmeny v okolnostiach bol hedging efektívny, jednotka ukončí účtovanie hedgingu od dátumu vzniku uvedenej udalosti alebo zmeny v okolnostiach.

Účtovanie zabezpečenia reálnej hodnoty pre portfóliový hedging úrokového rizika

AG114. Pokiaľ ide o zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančného majetku alebo finančných záväzkov, splní jednotka požiadavky tohto štandardu, ak vykáže súlad s postupmi ustanovenými v bodoch (a) – (i) a v nižšie uvedených odsekoch AG115–AG132.

(a) Ako súčasť procesu riadenia rizika identifikuje jednotka portfólium položiek, ktorého úrokové riziko chce hedgovať. Portfólio môže obsahovať len majetok, len záväzky alebo oboje. Jednotka môže identifikovať dve alebo viacero portfólií (napr. jednotka môže zoskupiť majetok k dispozícii na predaj do oddeleného portfólia), pričom v takom prípade uplatňuje osobitne na každé portfólio nižšie uvedený postup.

(b) Jednotka analyzuje portfólio do časových úsekov precenenia, ktoré vychádza skôr z očakávaných než zmluvných dátumov precenenia. Analýzu do časových úsekov precenenia možno vykonať rôznymi spôsobmi, vrátane rozvrhnutia peňažných tokov

▼M2

do období, v ktorých sa očakáva ich výskyt, alebo rozvrhnutím fiktívnych súm istiny do všetkých období až do očakávaného výskytu precenenia.

(c) Na základe tejto analýzy stanoví jednotka sumu, ktorú chce hedgovať. Jednotka označí za hedgovanú položku sumu majetku alebo záväzkov (ale nie čistú sumu) z identifikovaného portfólia rovnajúcu sa sume, ktorú chce označiť za hedgovanú sumu. […]

(d) Jednotka označí úrokové riziko, ktoré hedguje. Rizikom môže byť časť úrokového rizika v každej z položiek v hedgovanej pozícii, napríklad základná úroková sadzba (napr. LIBOR).

(e) Jednotka označí jeden alebo viacero nástrojov hedgingu pre každé obdobie precenenia.

(f) Prostredníctvom označení uvedených v bodoch (c) – (e) jednotka na začiatku a následne zhodnotí, či očakáva vysokú efektívnosť hedgingu počas obdobia, na ktoré sa hedging vzťahuje.

(g) Jednotka pravidelne oceňuje zmenu reálnej hodnoty hedgovanej položky (v súlade s bodom (c)), ktorá súvisí s hedgovaným rizikom (v súlade s bodom (d)) […]. Za predpokladu, že jednotka pri hodnotení efektívnosti a použití deklarovanej metódy jednotky, ktorá sa týka hodnotenia efektívnosti, označí hedging za veľmi efektívny, vykáže zmenu reálnej hodnoty hedgovanej položky ako zisk alebo stratu v zisku alebo strate a v jednom z dvoch riadkov súvahy v súlade s odsekom 89A. Zmenu reálnej hodnoty nie je potrebné rozvrhnúť na jednotlivý majetok alebo záväzky.

(h) Jednotka ocení zmenu reálnej hodnoty nástroja hedgingu (v súlade s bodom (e)) a vykáže ju ako zisk alebo stratu v zisku alebo strate. Reálna hodnota nástroja hedgingu sa vykazuje v súvahe ako majetok alebo záväzok.

(i) Akákoľvek neúčinnosť (*) sa vykáže v zisku alebo strate ako rozdiel medzi zmenou reálnej hodnoty uvedenou v bode (g) a zmenou uvedenou v bode (h).

AG115. Podrobnosti o tomto prístupe sú uvedené nižšie. Tento prístup sa bude uplatňovať len na zabezpečenie reálnej hodnoty úrokového rizika súvisiaceho s portfóliom finančného majetku alebo finančných záväzkov.

AG116. Portfólio uvedené v odseku AG114(a) môže obsahovať majetok a záväzky. Alternatívne môže ísť o portfólio obsahujúce len majetok alebo len záväzky. Toto portfólio sa použije na stanovenie sumy majetku alebo záväzkov, ktoré si jednotka želá hedgovať. Portfólio samo osebe však nie je označené ako hedgovaná položka.

AG117. Pri uplatňovaní odseku AG114(b) určí jednotka očakávaný dátum precenenia položky spomedzi skoršieho z dátumov očakávanej splatnosti alebo precenenia na trhové sadzby. Očakávané dátumy precenenia sa odhadujú na začiatku hedgingu a počas celého trvania hedgingu na základe historických skúseností a iných dostupných informácií, vrátane informácií a očakávaní týkajúcich sa sadzieb za predčasné splatenie, úrokových sadzieb a interakcií medzi nimi. Jednotky, ktoré nedisponujú špecifickými skúsenosťami alebo ich skúsenosti nie sú dostatočné, použijú skúsenosti partnerskej skupiny týkajúce sa porovnateľných finančných nástrojov. Takéto odhady sa pravidelne prehodnocujú a aktualizujú v súlade so skúsenosťami. V prípade položky s fixnou sadzbou, ktorú je možné predčasné splatiť, je očakávaným dátumom precenenia dátum, ku ktorému sa očakáva predčasné splatenie s výnimkou situácie, kedy dôjde k preceneniu na trhové sadzby ku skoršiemu dátumu. Pokiaľ ide o skupinu podobných položiek, analýza do časových období vychádzajúca z očakávaných dátumov precenenia môže mať formu alokácie percenta skupiny (nie jednotlivých položiek) do každého časového obdobia. Pre takéto alokačné účely môže jednotka použiť aj iné metodológie. Jednotka môže, napríklad, použiť multiplikátor sadzby za predčasné splatenie pri rozvrhovaní odpisovaných úverov do časových úsekov, vychádzajúc z očakávaných dátumov precenenia. Metodológia takéhoto rozvrhnutia však musí zodpovedať cieľom a postupom riadenia rizika jednotky.

AG118. Ako príklad označenia uvedeného v odseku AG114(c), ak v konkrétnom časovom úseku precenenia jednotka odhadne, že disponuje majetkom s fixnou sadzbou v hodnote 100 CU a záväzkami s fixnou sadzbou v hodnote 80 CU a rozhodne sa hedgovať celú čistú pozíciu v hodnote 20 CU, označí za hedgovanú položku majetok

(*) V tomto kontexte sa uplatňujú tie isté úvahy o význame, ako v rámci IFRS.

▼M2

v hodnote 20 CU (časť majetku). (*) Označenie sa uvedie ako „suma meny" (napr. suma dolárov, eúr, libier alebo randov) a nie ako jednotlivý majetok. Všetok majetok (alebo záväzky), z ktorého sa hedgovaná suma čerpá— t.j. celých 100 CU majetku vo vyššie uvedenom príklade — musí byť položkami, ktorých reálna hodnota sa mení v súvislosti so zmenami hedgovanej úrokovej sadzby […].

AG119. Jednotka musí taktiež vykazovať súlad s inými požiadavkami na označenie a dokumentovanie uvedenými v odseku 88(a). Pokiaľ ide o portfóliový hedging úrokového rizika, špecifikuje toto určenie a dokumentácia metódu jednotky súvisiacu so všetkými premenlivými veličinami, ktoré sa používajú pri identifikácii hedgovanej sumy, ako aj pri spôsobe oceňovania efektívnosti, vrátane nasledovného:

(a) ktorý majetok a záväzky sa majú zahrnúť do portfóliového hedgingu a základ, ktorý sa má použiť na ich odstránenie z portfólia.

b) ako jednotka odhaduje dátumy precenenia, vrátane toho, aké predpoklady týkajúce sa úrokovej sadzby súvisia s predpokladmi sadzieb za predčasné splatenie a základ zmien týchto predpokladov. Rovnaká metóda sa používa pre úvodné odhady realizované v čase zahrnutia majetku alebo záväzku do hedgovaného portfólia, ako aj pre neskoršie revízie uvedených predpokladov.

(c) počet a trvanie časových úsekov precenenia.

(d) ako často jednotka testuje efektívnosť […].

(e) metodológia, ktorú používa jednotka na stanovenie sumy majetku alebo záväzkov, označených ako hedgovaná položka […].

(f) […] stanovenie toho, či jednotka bude testovať efektívnosť pre každé časové obdobie precenenia jednotlivo alebo pre všetky obdobia spoločne, alebo bude používať určitú kombináciu týchto dvoch spôsobov.

Metódy uvedené v rámci označovania a dokumentovania hedgingového vzťahu sa musia realizovať v súlade s cieľmi a postupmi riadenia rizika jednotky. Zmeny v metódach sa nemôžu vykonávať ľubovoľne. Zmeny sú opodstatnené len na základe zmien trhových podmienok a iných faktorov a možno ich zaviesť konzistentne v súlade s cieľmi a postupmi riadenia rizika jednotky.

AG120. Nástroj hedgingu uvedený v odseku AG114(e) môže byť jediný derivát alebo portfólio derivátov, z ktorých všetky obsahujú vystavenosť voči hedgovanému úrokovému riziku označenému v odseku AG114(d) (napr. portfólio úrokových swapov, z ktorých každý obsahuje vystavenosť voči sadzbe LIBOR). Takéto portfólio derivátov môže obsahovať kompenzačné rizikové pozície. Nemôže však obsahovať vypísané opcie alebo čisté vypísané opcie, pretože tento štandard (**) neumožňuje označiť takéto opcie za nástroje hedgingu (s výnimkou situácie, kedy sa vypísaná opcia označí za kompenzáciu k nakúpenej opcii). Ak nástroj hedgingu hedguje sumu označenú v odseku AG114(c) dlhšie, než jedno obdobie precenenia, je rozvrhnutý na všetky časové obdobia, pre ktoré platí. Je však potrebné rozvrhnúť celý takýto nástroj hedgingu na tieto časové úseky precenenia, pretože tento štandard (***) neumožňuje označiť hedgingový vzťah len na časť časového obdobia, počas ktorého nástroj hedgingu ostane nesplatený.

AG121. Ak jednotka oceňuje zmenu reálnej hodnoty predčasne splatnej položky v súlade s odsekom AG114(g), zmena úrokových sadzieb ovplyvňuje reálnu hodnotu predčasne splatnej položky dvoma spôsobmi: ovplyvňuje reálnu hodnotu zmluvných peňažných tokov a reálnu hodnotu opcie na predčasné splatenie, ktorá je obsiahnutá v predčasne splatnej položke. Odsek 81 tohto štandardu umožňuje jednotke označiť časť finančného majetku alebo finančného záväzku zdieľajúceho spoločnú vystavenosť riziku ako hedgovanú položku v prípade, ak sa dá oceniť efektívnosť. […]

AG122. Tento štandard neuvádza techniky na stanovenie sumy uvedenej v odseku AG114(g), menovite zmenu reálnej hodnoty hedgovanej položky, ktorú možno priradiť hedgovanému riziku. […] Nie je vhodné predpokladať, že sa zmeny reálnej hodnoty hedgovanej položky rovnajú zmenám hodnoty nástroja hedgingu.

(*) Tento štandard umožňuje jednotke označiť akúkoľvek sumu dostupného podmienky spĺňajúceho majetku alebo záväzkov, t.j. v tomto prípade akúkoľvek sumu majetku medzi 0 CU a 100 CU.

(**) pozri odseky 77 a AG94

(***) pozri odsek 75

▼M2

AG123. Odsek 89A vyžaduje, aby v prípade, že hedgovaná položka vzhľadom na konkrétny časový úsek precenenia predstavuje majetok, zmena jeho hodnoty sa vykazuje v oddelenej riadkovej položke v rámci majetku. V prípade, že hedgovaná položka vzhľadom na konkrétny časový úsek precenenia predstavuje záväzok, zmena jeho hodnoty sa vykazuje v oddelenej riadkovej položke v rámci záväzkov. Ide o osobitné riadkové položky uvedené v rámci odseku AG114(g). Špecifické rozvrhnutie na jednotlivý majetok (alebo záväzky) sa nevyžaduje.

AG124. Odsek AG114(i) uvádza, že k neúčinnosti dochádza do tej miery, do akej sa zmena reálnej hodnoty hedgovanej položky, ktorú možno priradiť hedgovanému riziku, odlišuje od zmeny reálnej hodnoty hedgingového derivátu. K výskytu takéhoto rozdielu môže dôjsť v dôsledku rôznych dôvodov, vrátane:

(a) […]

b) dochádza k znižovaniu hodnoty položiek v hedgovanom portfóliu alebo k ukončeniu ich vykazovania;

(c) dátumy platieb nástroja hedgingu a hedgovanej položky sú odlišné;

a

(d) iné príčiny […].

Takáto neúčinnosť (*) sa musí identifikovať a vykazovať v zisku alebo strate.

AG125. Účinnosť hedgingu sa vo všeobecnosti zlepší:

(a) ak jednotka rozvrhne položky s rôznymi charakteristikami predčasného splatenia spôsobom, ktorý berie do úvahy rozdiely v správaní predčasného splatenia.

b) ak sa v portfóliu nachádza väčšie množstvo položiek. Ak portfólio obsahuje len niekoľko položiek, relatívne vysoká neúčinnosť je pravdepodobná v prípade, ak dôjde k skoršiemu alebo neskoršiemu splateniu jednej z položiek, než sa očakáva. Naopak, ak portfólio obsahuje mnoho položiek, systém splácania možno predvídať omnoho presnejšie.

(c) ak sú používané časové úseky precenenia kratšie (napr. 1-mesačné obdobie precenenia namiesto 3-mesačného). Kratšie obdobia precenenia znižujú efekt nesúladu medzi dátumami precenenia a splatnosti (v rámci časového úseku precenenia) hedgovanej položky a nástroja hedgingu.

(d) vyššou frekvenciou úpravy sumy nástroja hedgingu za účelom zahrnutia zmien hedgovanej položky (napr. z dôvodu zmien v očakávaniach predčasného splatenia).

AG126. Jednotka musí pravidelne testovať účinnosť. […]

AG127. Pri oceňovaní efektivity jednotka rozlišuje medzi revíziami odhadovaných dátumov precenenia existujúceho majetku (alebo záväzkov) a tvorbou nového majetku (alebo záväzkov), pričom len prvá uvedená skutočnosť dáva podnet na neúčinnosť. […] Po vykázaní neúčinnosti v súlade s vyššie uvedeným postupom, vytvorí jednotka nový odhad celkového majetku (alebo záväzkov) v každom časovom období, vrátane nového majetku (alebo záväzkov), ktorý vznikol od dátumu, kedy jednotka posledný krát testovala efektivitu, a súčasne jednotka označí novú sumu ako hedgovanú položku a nové percento za hedgované percento. […]

AG128. U položiek, ktoré boli pôvodne zahrnuté do časového obdobia precenenia, je možné ukončiť vykazovanie z dôvodu skoršieho než očakávaného dátumu predčasného splatenia alebo odpísania v dôsledku zníženia hodnoty alebo predaja. Ak dôjde k takejto situácii, je výška zmeny reálnej hodnoty zahrnutá do oddelenej riadkovej položky uvedená v odseku AG114(g), ktorá súvisí s položkou, ktorej vykazovanie sa ukončilo, zo súvahy odstránená a je zahrnutá do zisku alebo straty vyplývajúcej z ukončenia vykazovania takejto položky. Za týmto účelom je potrebné poznať časové obdobie(a) precenenia, do ktorého bola zaradená položka, ktorej vykazovanie sa ukončilo, pretože týmto sa určuje časové obdobie(a) precenenia, od ktorého je položka odstránená, a teda aj suma, ktorá musí byť odstránená z oddelenej riadkovej položky uvedenej v odseku AG114(g). Ak sa ukončí vykazovanie položky, a ak je možné stanoviť, do akého časového obdobia bola táto položka zahrnutá, od takéhoto obdobia je takáto položka odstránená. V opačnom prípade je položka odstránená

(*) V tomto kontexte sa uplatňujú tie isté úvahy o význame ako v rámci IFRS.

▼**M2**

od najskoršieho časového obdobia, ak ukončenie vykazovania vyplynulo z vyšších než očakávaných predčasných splátok, alebo je rozvrhnuté na všetky časové obdobia obsahujúce položku, ktorej vykazovanie sa ukončilo a to na systematickom a racionálnom základe v prípade, ak došlo k predaju alebo zníženiu hodnoty položky.

AG129. Okrem toho sa každá suma týkajúca sa konkrétneho časového obdobia, ktorej vykazovanie sa po uplynutí daného časového obdobia neukončilo, vykáže k takémuto dátumu v zisku alebo strate (pozri odsek 89A). […]

AG130. […]

AG131. Ak sa hedgovaná suma prvého časového obdobia precenenia zníži bez toho, aby došlo k ukončeniu vykazovania súvisiaceho majetku (alebo záväzkov), suma obsiahnutá v oddelenej riadkovej položke uvedená v odseku AG114(g), ktorý sa zníženia týka, sa bude odpisovať v súlade s odsekom 92.

AG132. Jednotka taktiež môže chcieť uplatňovať prístup uvedený v odsekoch AG114–AG131 v rámci hedgingu portfólia, ktorý sa predtým účtoval ako hedging peňažných tokov v súlade s IAS 39. Takáto jednotka musí zrušiť predchádzajúce označenie hedgingu peňažných tokov v súlade s odsekom 101(d) a uplatniť požiadavky ustanovené v tomto odseku. Jednotka taktiež zmení označenie hedgingu na zabezpečenie reálnej hodnoty a bude uplatňovať prístup uvedený v odsekoch AG114–AG131 postupne v rámci ďalších účtovných období.

▼**M11**

AG133. Jednotka mohla označiť ako hedgovanú položku predpokladanú vnútroskupinovú transakciu na začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo na začiatku skoršieho porovnateľného obdobia na účel prehodnotenia porovnateľných informácií) v rámci hedgingu, ktorý by spĺňal podmienky účtovania hedgingu v súlade s týmto štandardom (zmeneným a doplneným poslednou vetou odseku 80). Takáto jednotka môže použiť toto označenie pri uplatňovaní účtovania hedgingu v konsolidovaných finančných závierkach od začiatku ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2005 alebo neskôr (alebo od začiatku skoršieho porovnateľného obdobia). Takáto jednotka tiež uplatňuje odseky AG99A a AG99B od začiatku ročného obdobia začínajúceho 1. januára 2005 alebo neskôr. V súlade s odsekom 108B sa však nemusí uplatňovať odsek AG99B na porovnateľné informácie týkajúce sa skorších období.

▼M2

PRÍLOHA B

Zmeny existujúcich dokumentov

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce dňom 1. január 2005. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

Zmeny IFRS 1

B1. IFRS 1 *Prvé uplatnenie štandardov medzinárodného finančného vykazovania*sa mení nasledovne.

Štandard

Odseky 25A, 27A, 36A a 47A boli pridané a znenie odsekov 13, 27 a 30 sa mení nasledovne:

13 Jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z nasledujúcich výnimiek:

(a) ….

(e) zmiešané finančné nástroje (odsek 23);

(f) majetok a záväzky dcérskych spoločností, pridružených podnikov a spoločných podnikov (odseky 24 a 25);

a

(g) označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A).

Označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov

25A IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* umožňuje označiť finančný nástroj pri jeho prvotnom vykázaní ako finančný majetok alebo finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo ako k dispozícii na predaj. Napriek tejto požiadavke môže jednotka vykonať toto označenie k dátumu prechodu na IFRS.

27 S výnimkou povolení uvedených v odseku 27A uplatní prvouplatňovateľ perspektívnym spôsobom požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v IAS 39 na transakcie, ktoré sa uskutočnili 1. januára 2004 alebo po tomto dátume. Inak povedané, ak prvouplatňovateľ ukončil vykazovanie nederivátového finančného majetku alebo nederivátových finančných záväzkov podľa predtým uplatňovaných GAAP v dôsledku transakcie, ku ktorej došlo pred 1. januárom 2004, nevykazuje tento majetok a ani záväzky v rámci IFRS (pokiaľ však nesplnia podmienky pre vykazovanie v dôsledku neskoršej transakcie alebo udalosti).

27A Bez ohľadu na odsek 27 môže jednotka uplatniť požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v IAS 39 retrospektívne od dátumu voľby uskutočnenej jednotkou za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie IAS 39 na finančný majetok a finančné záväzky, ktorých vykazovanie bolo ukončené v dôsledku minulej transakcie, získala jednotka v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

30 Ak pred dátumom prechodu na IFRS jednotka označila transakciu za hedging, avšak takýto hedging nespĺňa podmienky IAS 39 na účtovanie hedgingu, bude jednotka uplatňovať odseky 91 a 101 štandardu IAS 39, podľa ktorých ukončí účtovanie hedgingu. Transakcie, do ktorých jednotka vstúpila pred dátumom prechodu na IFRS nemôžu byť retrospektívne označené za hedging.

Výnimky z požiadavky na prehodnotenie porovnateľných informácií pre IAS 39

36A Jednotka, ktorá pred 1. januárom 2006 adoptuje IFRS, vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS prezentuje najmenej jednoročné porovnateľné informácie, avšak tieto porovnateľné informácie nemusia byť v súlade s IAS 32 a IAS 39. Jednotka, ktorá si zvolí možnosť prezentovania porovnateľných informácií, ktoré nie sú v súlade s IAS 32 a IAS 39, musí v rámci prvého roka prechodu:

(a) uplatňovať v porovnateľných informáciách predchádzajúce GAAP vo vzťahu k finančným nástrojom v rozsahu IAS 32 a IAS 39;

b) tento fakt zverejniť spolu so základom pre prípravu týchto informácií;

▼M2

a

(c) zverejniť charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií s IAS 32 a IAS 39. Jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať. Jednotka však bude považovať akúkoľvek úpravu medzi súvahou k dátumu vykazovania porovnateľného obdobia (napríklad súvaha, ktorá obsahuje porovnateľné informácie podľa predchádzajúcich GAAP) a súvahou na začiatku úvodného obdobia vykazovania podľa IFRS (t.j. prvého obdobia obsahujúceho informácie v súlade s IAS 32 a IAS 39) ako vyplývajúce zo zmeny účtovnej metódy a uvedenie zverejnenia požadované odsekom 28(a)-(f) IAS 8. Odsek 28(f) sa týka len súm prezentovaných v súvahe k dátumu vykazovania porovnateľného obdobia.

V prípade, ak si jednotka zvolí možnosť prezentácie porovnateľných informácií, ktoré nie sú v súlade s IAS 32 a IAS 39, odkazy na „dátum prechodu na IFRS" budú v prípade IAS 32 a IAS 39 znamenať začiatok prvého obdobia vykazovania podľa IFRS.

Označovanie finančného majetku alebo finančných záväzkov

43A Jednotka smie označiť predtým vykazovaný finančný majetok alebo finančný záväzok ako finančný majetok alebo finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo ako k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 25A. Jednotka zverejní reálnu hodnotu akéhokoľvek finančného majetku alebo finančných záväzkov zaradených do každej kategórie a klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

Príloha A

Pridané boli nasledujúce definície:

prvé obdobie vykazovania podľa IFRS	Obdobie vykazovania končiace **dátumom vykazovania prvej účtovnej závierky jednotky podľa IFRS**.

Zmeny IAS 12

B2. Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa mení nasledovne.

Znenie prvej vety odseku 20 sa mení nasledovne:

20. Štandardy medzinárodného finančného vykazovania umožňujú alebo požadujú, aby bol určitý majetok účtovaný v reálnej hodnote, alebo aby bol precenený (pozri napríklad IAS 16, *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38, *Nehmotný majetok*, IAS 39, *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* a IAS 40 *Investičný majetok*).

Zmeny IAS 18

B3. Štandard IAS 18 *Výnos* sa mení nasledovne.

Znenie odseku 30 sa mení nasledovne:

30. ***Výnos bude vykazovaný na nasledovných princípoch:***

(a) ***úrok bude vykazovaný pomocou metódy efektívnej úrokovej miery podľa ustanovení IAS 39, odseky 9 a AG5–AG8;***

b) ***poplatky za autorské práva budú vykázané na akruálnom princípe, v súlade s podstatou súvisiacej zmluvy;***

a

(c) ***dividendy budú vykazované v prípade, ak je stanovené právo akcionára prijať platbu.***

Odsek 31 bol zrušený.

Zmeny IAS 19

B4. [Zmena sa netýka samotných štandardov].

Zmeny IAS 30

B5. IAS 30 *Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií* sa mení nasledovne.

▼M2

Znenie odseku 8 sa mení nasledovne:

8. Banky používajú na vykazovanie a oceňovanie položiek vo svojich účtovných závierkach rozličné metódy. Keď je harmonizácia týchto metód žiadúca, je to nad rozsah tohto štandardu. Za účelom dosiahnutia súladu s IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* a tým umožnenia používateľom pochopiť princíp, na ktorom sa účtovná závierka banky zostavuje, môže byť potrebné zverejniť účtovné metódy zaoberajúce sa nasledujúcimi položkami:

….

(d) základ pre určenie strát zo zníženia hodnoty úverov a záloh, a odpisovanie nedobytných úverov a záloh (pozri odseky 43–49);

a

….

Znenie odseku 10 sa mení nasledovne:

10. ***Okrem požiadaviek ostatných štandardov by mali zverejnenia vo výkaze ziskov a strát alebo poznámky k účtovnej závierke zahŕňať, ale nemali by sa na ne obmedzovať, nasledujúce položky výnosov a nákladov:***

Úrokový a podobný výnos;

Úrokový náklad a podobné náklady;

Dividendový výnos;

Poplatok a výnos z provízie;

Poplatok a náklad na províziu;

Zisky mínus straty vznikajúce z obchodu s cennými papiermi;

Zisky mínus straty vznikajúce z investícií v nehnuteľnostiach;

Zisky mínus straty vznikajúce z obchodu v cudzích menách;

Ostatné prevádzkové výnosy;

Straty zo zníženia hodnoty úverov a záloh;

Všeobecné administratívne náklady;

a

Ostatné prevádzkové náklady.

Znenie odseku 13 sa mení nasledovne:

13. ***Položky výnosov a nákladov nie sú kompenzované, okrem tých, ktoré sa vzťahujú na hedging a na majetok a záväzky, ktoré boli kompenzované v súlade s IAS 32.***

Znenie odseku 14 sa mení nasledovne:

14. Kompenzácia v prípadoch iných ako tých, ktoré sa vzťahujú na hedging a na majetok a záväzky, ktoré boli kompenzované v súlade s IAS 32, bráni používateľom stanoviť výkonnosť oddelených činností banky a výnosnosť, ktorú získava z jednotlivých tried aktív.

Odsek 23 bol zrušený.

Znenie odsekov 24 a 25 sa mení nasledovne:

24. ***Banka zverejní reálne hodnoty každej triedy svojho finančného majetku a záväzkov v súlade s IAS 32 Finančné nástroje:Zverejnenie a prezentácia.***

25. IAS 39 zabezpečuje štyri klasifikácie finančného majetku: úvery a pohľadávky, investície držané do splatnosti, finančný majetok v reálnej hodnote v zisku alebo strate a finančný majetok k dispozícii na predaj. Banka minimálne zverejní pre tieto štyri klasifikácie reálne hodnoty svojho finančného majetku.

V odseku 26 boli body (b)(iv) a (v) zrušené.

V odseku 28 bola posledná veta zrušená.

Znenie odsekov 43 a 44 sa mení nasledovne:

43. ***Banka zverejní nasledovné:***

(a) ***účtovnú metódu, ktorá opisuje princíp, podľa ktorého sa nedobytné úvery a zálohy vykazujú ako náklad a odpisujú.***

b) ***detaily pohybov na každom prídelovom účte z hľadiska zníženia hodnoty úverov a záloh počas obdobia. Banka oddelene zverejní vykázanú sumu ako náklad v danom období pre straty zo zníženia hodnoty týkajúce sa nedobyt-***

▼M2

ných úverov a záloh, účtovanú sumu v danom období vo vzťahu k odpísaným úverom a zálohám a sumu pripísanú za obdobie predtým odpísaných úverov a záloh, ktoré boli uhradené.

(c) ***súhrnnú sumu každého prídelového účtu z hľadiska strát zo zníženia hodnoty úverov a záloh k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

44. ***Všetky sumy odložené vzhľadom na straty z úverov a pohľadávok okrem strát zo zníženia hodnoty vykázanej v súlade s IAS 39 týkajúcej sa úverov a záloh sa účtujú ako rozdelenia nerozdelených ziskov. Akékoľvek úvery vyplývajúce zo zníženia takýchto súm majú za následok zvýšenie nerozdelených ziskov a nie sú zahrnuté pri určovaní zisku alebo straty za dané obdobie.***

Odsek 45 bol zrušený.

Znenie odseku 46 sa mení nasledovne:

46. Miestne okolnosti alebo legislatíva môžu vyžadovať od banky alebo jej umožniť odložiť sumy týkajúce sa strát zo zníženia hodnoty úverov a záloh okrem tých strát, ktoré boli vykázané v súlade s IAS 39. Akékoľvek takto odložené sumy predstavujú rozdelenia nerozdelených ziskov a nie náklady pri stanovovaní zisku alebo straty. Podobne všetky úvery vyplývajúce zo zníženia takýchto súm majú za následok zvýšenie nerozdelených ziskov a nie sú zahrnuté pri určovaní zisku alebo straty.

Znenie odseku 47 sa mení nasledovne:

47. Používatelia účtovnej závierky banky potrebujú poznať dopad, aký mali na finančnú pozíciu a výkonnosť banky straty zo zníženia hodnoty úverov a záloh; pomáha im to posúdiť účinnosť, s ktorou banka použila svoje zdroje. Preto banka zverejňuje súhrnnú sumu prídelového účtu týkajúceho sa zníženia hodnoty úverov a záloh k dátumu, ku ktorému bola zostavená súvaha a pohyby na prídelovom účte počas daného obdobia. Pohyby na prídelovom účte, vrátane súm skôr odpísaných, ktoré boli získané späť počas obdobia vykazovania sa vykazujú oddelene.

Odsek 48 bol zrušený.

Znenie odseku 49 sa mení nasledovne:

49. Ak úvery a zálohy nemožno vymôcť, odpisujú sa a účtujú oproti prídelovému účtu týkajúceho sa strát zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch sa neodpisujú, pokiaľ sa neskončili všetky potrebné právne postupy a nebola stanovená konečná suma straty zo zníženia hodnoty. V iných prípadoch sa odpisujú skôr, napríklad, keď dlžník nezaplatil žiaden úrok alebo nesplatil žiadnu istinu, ktorá bola splatná v určitom období. Keďže obdobie, v ktorom sa nedobytné úvery a zálohy odpisujú sa líši, môže hrubá suma úverov a záloh a prídelového účtu na straty zo zníženia hodnoty za podobných okolností významne kolísať. Výsledkom je, že banka zverejní metódy pre odpisovanie nedobytných úverov a záloh.

V odseku 58 sa znenie bodu (c) mení nasledovne:

(c) suma nákladov vykázaná v období pre straty zo zníženia hodnoty úverov a záloh a suma každého prídelového účtu k dátumu, ku ktorému bola zostavená súvaha;

a

…

Zmeny IAS 32

B6. IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejnenie a prezentácia* sa mení nasledovne:

Znenie odseku 96 sa mení nasledovne:

96. ***Podnik bude uplatňovať tento štandard počas ročných období začínajúcich 1. januárom 2005. Povoľuje sa aj včasnejšie uplatňovanie. Podnik nebude uplatňovať tento štandard počas ročných období začínajúcich pred 1. januárom 2005, pokiaľ taktiež uplatňuje IAS 39 (vydaný v decembri 2003), spolu so zmenami vydanými v marci 2004. Ak podnik uplatňuje tento štandard pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť.***

▼M2

Zmeny IAS 36

B7. IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* sa mení nasledovne:

Štandard

Znenie odseku 1 sa mení nasledovne:

1. ***Tento štandard sa uplatňuje pri účtovaní zníženia hodnoty všetkého majetku, okrem:***

   …

   (e) ***finančného majetku, ktorý spadá do rozsahu IAS 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie;***

   …

Zmeny IAS 37

B8. IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok* sa mení nasledovne.

Znenie odsekov 1 a 2 sa mení nasledovne:

1. ***Tento štandard uplatňujú všetkými jednotky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmieneného majetku, s výnimkou:***

   (a) ***tých, ktoré sú výsledkom exekučných zmlúv okrem zmluvy, ktorá je nevýhodná;***

   b) ***tých, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach na základe zmlúv s poistencami;***

   a

   (c) ***tých, ktoré spadajú do pôsobnosti iného štandardu.***

2. Tento štandard sa neuplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré spadajú do pôsobnosti IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie.* Pokiaľ ide o finančné záruky vyňaté z pôsobnosti IAS 39, tento štandard sa uplatňuje v súlade s odsekom 2(f) IAS 39.

Zmeny SIC 27

B8. [Zmena sa netýka samotného štandardu].

▼M9

ZMENY A DOPLNENIA MEDZINÁRODNÉHO ÚČTOVNÉHO ŠTANDARDU 39

Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

MOŽNOSŤ ÚČTOVANIA V REÁLNEJ HODNOTE

Tento dokument stanovuje zmeny a doplnenia k IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* (IAS 39). (IAS 39). Zmeny a doplnenia sa týkajú návrhov obsiahnutých vo verejnej predlohe navrhovaných zmien a doplnení k IAS 39 — *Možnosť účtovania v reálnej hodnote* zverejnenej v apríli 2004.

Jednotky uplatnia zmeny a doplnenia obsiahnuté v tomto dokumente na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2006 alebo neskôr.

V odseku 9 sa časť b) definície finančného majetku alebo finančného záväzku v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate nahrádza nasledovne.

DEFINÍCIE

9. ***…***

Definície štyroch kategórií finančných nástrojov

Finančný majetok alebo finančný záväzok ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty predstavuje finančný majetok alebo finančný záväzok, ktorý spĺňa obe nasledujúce podmienky.

a) ***…***

▼M9

b) Jednotka ho na základe prvotného vykázania označila ako ocenený v jeho reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty. Jednotka môže toto označenie použiť iba vtedy, ak jej to umožňuje odsek 11A, alebo ak je výsledkom takéhoto označenia informácia, ktorá je relevantnejšia, pretože:

i) eliminuje alebo výrazne znižuje premenlivosť v ocenení alebo vykázaní (niekedy označované ako účtovný nesúlad), ktoré by vznikli pri oceňovaní majetku alebo záväzkov alebo vykazovaní ziskov a strát z nich na rozdielnych základniach, alebo

ii) skupina finančného majetku, finančných záväzkov alebo obe skupiny sú spravované a ich výnosnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty, v súlade s písomne vypracovanou stratégiou riadenia rizika alebo stratégiou v oblasti investícií, pričom sa informácie o tejto skupine vychádzajúce z reálnej hodnoty poskytujú na vnútropodnikovej úrovni členom kľúčového manažmentu jednotky [v súlade s IAS 24 Zverejnenie spriaznených osôb (v znení zmien a doplnkov z roku 2003)], napríklad správnej rade a výkonnému riaditeľovi jednotky.

►M12 *V odsekoch 9 až 11 a odseku B4 štandardu IFRS 7 sa vyžaduje, aby subjekt poskytol informácie o finančných aktívach alebo finančných záväzkoch, ktoré určil v ich reálnej hodnote v zisku alebo strate* ◄*, vrátane spôsobu splnenia uvedených podmienok. V prípade nástrojov, ktoré spĺňajú podmienky uvedené vyššie v bode ii) o tom, zverejnenie obsahuje slovný opis, akým spôsobom je označenie ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty konzistentné s písomne vypracovanou stratégiou riadenia rizík alebo stratégiou v oblasti investícií.*

Investície do majetkových nástrojov. ktoré nemajú kótovanú trhovú cenu na aktívnom trhu, a ktorých reálnu hodnotu nemožno spoľahlivo oceniť (pozri odsek 46c) a Prílohu A, odseky AG80 a AG81), nebudú označené ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami v zisku alebo strate.

Je potrebné poznamenať, že odseky 48, 48A, 49 a odseky AG69–AG82 Prílohy A stanovujúce požiadavky na spoľahlivé oceňovanie reálnej hodnoty finančného majetku alebo finančného záväzku, sa rovnako vzťahujú na všetky položky, ktoré sa na základe označenia alebo z iných dôvodov oceňujú v reálnej hodnote, alebo u ktorých sa ich reálna hodnota zverejňuje.

Odsek 11A sa pridáva nasledovne.

VLOŽENÉ DERIVÁTOVÉ NÁSTROJE

11A. Bez ohľadu na odsek 11, ak zmluva obsahuje jeden alebo viac vložených derivátových nástrojov, jednotka môže označiť celú hybridnú (kombinovanú) zmluvu ako finančný majetok alebo finančný záväzok ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, pokiaľ:

a) vložený derivátový nástroj (nástroje) výrazným spôsobom nemení peňažné toky, ktoré by inak vyžadovala zmluva;

b) je na základe minimálnej analýzy alebo aj bez nej pri prvých úvahách o hybridnom (kombinovanom) nástroji jasné, že vložený derivátový nástroj (nástroje) nemôže byť oddelený od základnej zmluvy, napríklad v prípade opcie na predĺžavok vloženej do úveru, ktorá umožňuje jej držiteľovi predčasné splatenie úveru približne v cene jeho nesplateného zostatku.

Znenie odsekov 12 a 13 sa mení a dopĺňa nasledovne:

12. Ak tento štandard od jednotky vyžaduje oddelenie vloženého derivátového nástroja od základnej zmluvy, pričom jednotka nie je schopná samostatne oceniť vložený derivátový nástroj pri jeho nadobudnutí alebo k následnému dátumu finančného vykazovania, jednotka označí celú hybridnú (kombinovanú) zmluvu ako ocenenú v jej reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

13. Ak jednotka nie je schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu vloženého derivátového nástroja na základe zmluvných podmienok (napríklad vzhľadom na skutočnosť, že vložený derivátový nástroj vychádza z nekótovaného majetkového nástroja), reálna hodnota vloženého derivátového nástroja predstavuje rozdiel medzi reálnou hodnotou hybridného (kombinovaného) nástroja a reálnou hodnotou základnej zmluvy, ak je možné stanoviť uvedené hodnoty v rámci tohto štandardu. Ak jednotka nie je schopná stanoviť reálnu hodnotu vloženého derivátového nástroja

▼M9

pomocou vyššie uvedenej metódy, uplatňuje sa odsek 12 a hybridný (kombinovaný) nástroj sa určuje ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

Odsek 48A sa vkladá nasledovne.

STANOVISKÁ K OCEŇOVANIU REÁLNOU HODNOTOU

48A. Najlepším dôkazom reálnej hodnoty sú kótované ceny na aktívnom trhu. Ak trh pre daný finančný nástroj nie je trhom aktívnym, jednotka stanoví reálnu hodnotu pomocou niektorej z techník oceňovania. Cieľom použitia niektorej z techník oceňovania je určiť, aká by bola k dátumu oceňovania transakčná cena nástroja pri nezávislej výmene motivovanej bežnými obchodnými úvahami. Medzi techniky oceňovania patrí použitie prípadných aktuálnych nezávislých trhových transakcií medzi informovanými a súhlasiacimi stranami, odkazov na aktuálnu reálnu hodnotu iného v podstate rovnakého nástroja, analýzu diskontovaných peňažných tokov a opčné cenové modely. Ak je pri oceňovaní nástroja k dispozícii technika oceňovania spoločne používaná účastníkmi trhu a je dokázané, že výsledkom použitia takejto techniky sú spoľahlivé odhady cien vzniknutých v rámci aktuálnych trhových transakcií, použije jednotka takúto techniku. Vybraná technika oceňovania v maximálnej miere využíva trhové vstupy a v čo najmenšej možnej miere sa spolieha na vstupy špecifické pre danú jednotku. Technika zahŕňa všetky faktory, ktoré by pri stanovení ceny brali do úvahy účastníci trhu a je konzistentná s akceptovanými ekonomickými metodológiami oceňovania finančných nástrojov. Jednotka pravidelne upresňuje techniku oceňovania a overuje jej platnosť pomocou cien získaných zo zistiteľných aktuálnych trhových transakcií v rámci toho istého nástroja (t. j. bez modifikácie alebo iných úprav) alebo na základe dostupných zistiteľných trhových údajov.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

Znenie odseku 105 sa mení a pridávajú sa odseky 105A–105D nasledovne.

…

105. Pri prvom uplatnení tohto štandardu môže jednotka označiť predtým vykazovaný finančný majetok ako majetok k dispozícii na predaj. Pri každom finančnom majetku označenom ako majetok, ktorý je k dispozícii na predaj, vykazuje jednotka všetky kumulatívne zmeny v reálnej hodnote v oddelenej zložke vlastného imania, až kým nedôjde k následnému ukončeniu vykazovania alebo zníženiu hodnoty, kedy jednotka prevedie takýto kumulatívny zisk alebo stratu do zisku alebo straty. Jednotka súčasne:

a) prehodnotí finančný majetok pomocou nového označenia v komparatívnej účtovnej závierke a

b) zverejní reálnu hodnotu finančného majetku k dátumu jeho označenia a uvedie jeho klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej uzávierke.

105A. Jednotka uplatní odseky 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a zmeny v znení odsekov 9, 12 a 13 prijaté v roku 2005 pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2006 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

105B. Jednotka, ktorá uplatňuje odseky 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a zmeny v znení odsekov 9, 12 a 13 prijaté v roku 2005 po prvýkrát pre ročné obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006

a) môže pri prvom uplatnení vložených alebo zmenených a doplnených odsekov označiť ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty akýkoľvek predtým vykázaný finančný majetok alebo finančný záväzok, ktorý po uplatnení uvedených odsekov spĺňa podmienky pre takého označenie. Ak ročné obdobie začína pred 1. septembrom 2005, takého označenie nemusí byť uskutočnené pred 1. septembrom 2005 a môže zahŕňať aj finančný majetok a finančné záväzky vykázané medzi začiatkom daného ročného obdobia a 1. septembrom 2005. Bez ohľadu na odsek 91, jednotka ukončí označovanie finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré označila v súlade s týmto bodom v reálnej hodnote v zisku alebo strate, a ktoré boli predtým označené v rámci

▼M9

vzťahov účtovania zabezpečenia reálnej hodnoty ako zabezpečovaná položka, v rámci uvedených vzťahov súčasne s ich označením ako ocenené v ich reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

b) zverejní reálnu hodnotu finančného majetku alebo finančných záväzkov označených v súlade s bodom a) k dátumu ich označenia a uvedie ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej uzávierke;

c) ukončí označovanie finančného majetku alebo finančného záväzku, ktoré boli predtým označené ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, ak uvedený majetok alebo záväzok nespĺňa požiadavky na takéto označenie vyplývajúce z vložených alebo zmenených a doplnených odsekov. Ak bude po ukončení predchádzajúceho označenia finančný majetok alebo záväzok ocenený v upravenej cene ich obstarania, za dátum ukončenia predchádzajúceho označenia sa považuje dátum ich prvotného vykázania;

d) zverejní reálnu hodnotu finančného majetku alebo finančných záväzkov, ktorých označovanie bolo ukončené v súlade s bodom c) ku dňu ukončenia ich predchádzajúceho označovania a novej klasifikácie.

105C. Jednotka, ktorá uplatňuje odseky 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A a AG33B a zmeny v znení odsekov 9, 12 a 13 prijaté v roku 2005 po prvýkrát pre ročné obdobie začínajúce 1. januára 2006 alebo neskôr

a) ukončí označovanie finančného majetku alebo finančného záväzku, ktoré boli predtým označené ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, ak uvedený majetok alebo záväzok nespĺňa požiadavky na takéto označenie vyplývajúce z vložených alebo zmenených a doplnených odsekov. Ak bude po ukončení predchádzajúceho označovania finančný majetok alebo záväzok ocenený v upravenej cene ich obstarania, za dátum ukončenia predchádzajúceho označovania sa považuje dátum ich prvotného vykázania;

b) neoznačí ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty predtým vykazovaný finančný majetok alebo finančné záväzky;

c) zverejní reálnu hodnotu finančného majetku alebo finančných záväzkov, ktorých označovanie bolo ukončené v súlade s bodom a) ku dňu ukončenia ich predchádzajúceho označovania a novej klasifikácie.

105D. Jednotka prehodnotí svoju komparatívnu účtovnú uzávierku na základe nových označení uvedených v bodoch 105B alebo 105C za predpokladu, že v prípade finančného majetku, finančného záväzku alebo skupiny finančného majetku, skupiny finančných záväzkov alebo oboch skupín označených ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty zodpovedajú uvedené položky alebo skupiny na začiatku porovnateľného obdobia kritériám uvedeným v bode 9 b) i), 9 b) ii) alebo 11A , alebo v prípade položiek alebo skupín nadobudnutých až po začiatku porovnateľného obdobia zodpovedajú k dátumu ich prvotného vykázania kritériám uvedeným v odseku 9 b) i), 9 b) ii) alebo 11A.

V Prílohe A sa pridávajú odseky AG4B – AG4K nasledovne:

▼M9

Príloha A

Aplikačné usmernenie

DEFINÍCIE **(odseky 8 a 9)**

Označovanie ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty

AG4B. Odsek 9 tohto štandardu umožňuje jednotke označiť finančný majetok, finančný záväzok alebo skupinu finančných nástrojov (finančného majetku, finančných záväzkov, alebo oboch nástrojov) ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty za predpokladu, že výsledkom takéhoto postupu sú relevantnejšie informácie.

AG4C. Rozhodnutie jednotky označiť finančný majetok alebo finančný záväzok ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty je podobné ako výber účtovnej metódy (i keď sa na rozdiel od výberu účtovnej metódy nevyžaduje jej konzistentné uplatňovanie na všetky transakcie podobného typu). Keď má jednotka možnosť takéhoto výberu, odsek 14 b) štandardu IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* vyžaduje, aby výsledkom zvolenej metódy bola účtovná uzávierka poskytujúca spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch existujúcich transakcií alebo iných udalostí a podmienok na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky jednotky. Pri označovaní finančného nástroja v reálnej hodnote v zisku alebo strate stanovuje odsek 9 dva prípady, v ktorých je splnená požiadavka vyššej relevantnosti informácií. Preto je potrebné, aby jednotka pri výbere označenia v súlade s odsekom 9 preukázala, že spadá pod jeden z uvedených prípadov (alebo pod oba).

Odsek 9 b) i): Označenie eliminuje alebo výrazne znižuje premenlivosť v ocenení alebo vykázaní (niekedy označované ako účtovný nesúlad), ktoré by vznikli pri oceňovaní majetku alebo záväzkov alebo vykazovaní ziskov a strát z nich na rozdielnych základniach.

AG4D. V súlade s IAS 39 sú ocenenie finančného majetku alebo finančného záväzku a klasifikácia vykázaných zmien v ich hodnote podmienené klasifikáciou položky a tým, či je daná položka súčasťou označeného hedgingového vzťahu. Uvedené požiadavky môžu viesť k premenlivosti v ocenení alebo vykázaní (niekedy označovaný ako účtovný nesúlad) v prípade, ak by bol napríklad finančný majetok, ktorý nie je označený ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, klasifikovaný ako majetok, ktorý je k dispozícii na predaj (pričom by sa zmeny v reálnej hodnote vykázali priamo vo vlastnom imaní) a záväzok, ktorý jednotka považuje za súvisiaci záväzok, by bol oceňovaný v upravenej cene obstarania (bez vykazovania zmien v reálnej hodnote). V takom prípade môže jednotka prísť k záveru, že jej účtovná uzávierka by poskytovala relevantnejšie informácie, ak by boli majetok i záväzok klasifikované ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

AG4E. Nasledujúce príklady ukazujú, za akých okolností by došlo k splneniu tejto podmienky. Vo všetkých prípadoch môže jednotka využiť uvedenú okolnosť a označiť finančný majetok alebo finančné záväzky ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty iba za predpokladu, že takéto označenie zodpovedá zásade uvedenej v odseku 9 b) i).

a) Jednotka má záväzky, ktorých finančné toky zmluvne vychádzajú z výkonnosti majetku, ktorý by bol v prípade iného označenia klasifikovaný ako majetok k dispozícii na predaj. Napríklad, poisťovateľ môže mať záväzky, ktoré zahŕňajú aj vlastnosť ľubovoľnej účasti, pri ktorej sa požitky vyplácajú na základe realizovanej a/alebo nerealizovanej návratnosti investície zo špecifikovaného súboru majetku emitenta. Ak oceňovanie takýchto záväzkov odráža súčasné trhové ceny, klasifikácia majetku ako oceneného v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty znamená, že zmeny v reálnej hodnote finančného majetku sú vykázané ako zisk alebo strata v tom istom období ako súvisiace zmeny v hodnote záväzkov.

b) Jednotka má záväzky vyplývajúce z poistných zmlúv, ktorých oceňovanie zahŕňa aktuálne informácie (v súlade s IFRS 4 *Poistné zmluvy*, odsek 24), a finančný majetok považovaný za súvisiaci majetok, ktorý by bol v prípade iného označenia klasifikovaný ako majetok k dispozícii na predaj alebo majetok oceňovaný v upravenej cene obstarania.

c) Jednotka má finančný majetok, finančné záväzky alebo oboje, ktoré sa podieľajú na riziku, napríklad na riziku úrokovej sadzby, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcich obvykle k ich vzájomnej kompenzácii. Iba niektoré z

▼M9

nástrojov by však boli oceňované v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty (t. j. ide o derivátové nástroje alebo o nástroje klasifikované ako držané na obchodovanie). Rovnako sa môže stať, že nie sú splnené požiadavky pre účtovanie hedgingu, napríklad z dôvodu nesplnenia požiadaviek v oblasti efektivity uvedených v odseku 88.

d) Jednotka má finančný majetok, finančné záväzky alebo oboje, ktoré sa podieľajú na riziku, napríklad na riziku úrokovej sadzby, na základe ktorého dochádza k opačným zmenám reálnej hodnoty vedúcich obvykle k ich vzájomnej kompenzácii a jednotka nesplní podmienky pre účtovanie hedgingu, pretože ani jeden z nástrojov nie je derivátovým nástrojom. Okrem toho, ak nie je účtovaný hedging, vykazovanie ziskov a strát je výrazne nekonzistentné. Napríklad:

   i) jednotka financovala portfólio majetku s fixnou sadzbou, ktorý by bol pri inom označení klasifikovaný ako majetok k dispozícii na predaj s dlhopismi s fixnou sadzbou, u ktorých sa zmeny v ich reálnej hodnote obvykle navzájom kompenzujú. Vykazovanie majetku aj dlhopisov ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty napravuje nekonzistentnosť, ktorá by vznikla pri oceňovaní majetku v reálnej hodnote so zmenami vykázanými vo vlastnom imaní a dlhopisov v upravenej cene obstarania;

   ii) jednotka financovala špecifickú skupinu úverov prostredníctvom vydania obchodovaných dlhopisov, ktorých zmeny v reálnej hodnote sa obvykle navzájom kompenzujú. Ak jednotka okrem toho pravidelne kupuje a predáva dlhopisy, ale iba zriedka nakupuje a predáva úvery, prípadne s nimi vôbec neobchoduje, vykazovanie úverov aj dlhopisov ako ocenených v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty eliminuje nekonzistentnosť časového hľadiska ziskov alebo strát, ktorá by pri inom označení vznikla z dôvodu ich oceňovania v upravenej cene obstarania a vykazovania zisku alebo straty pri každom spätnom odkúpení dlhopisu.

AG4F. V prípadoch podobných príkladom uvedeným v predchádzajúcom odseku môže pri prvotnom vykázaní označenie finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré by boli pri inom označení oceňované iným spôsobom, ako majetku alebo záväzkov oceňovaných v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty eliminovať alebo výrazne znížiť nekonzistentnosť oceňovania alebo vykazovania a poskytnúť relevantnejšie informácie. Z praktického hľadiska jednotka nemusí vstupovať do celého majetku a všetkých záväzkov naraz a dávať tým podnet k nekonzistentnosti oceňovania alebo vykazovania. Opodstatnené omeškanie je prípustné za predpokladu, že sa každá transakcia pri jej prvotnom vykázaní označí so ako ocenená v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, pričom sa súčasne očakáva realizácia všetkých zostávajúcich transakcií.

AG4G. Nebolo by vhodné vykazovať iba časť finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré sú príčinou nekonzistentnosti, ako ocenené v ich reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, pokiaľ by takýto postup neprispel k eliminácii alebo výraznému obmedzeniu nekonzistentnosti, a teda neposkytol relevantnejšie informácie. Bolo by však vhodné označiť týmto spôsobom iba niektoré podobné typy finančného majetku alebo podobné finančné záväzky, ak takýto postup prispeje k výraznému obmedzeniu nekonzistentnosti (ktoré môže byť vyššie ako obmedzenie dosiahnuté v prípade iných prípustných označení). Predpokladajme napríklad, že jednotka má niekoľko podobných finančných záväzkov v celkovej hodnote 100 CU (*) a niekoľko podobných typov finančného majetku v celkovej hodnote 50 CU, pričom uvedené záväzky a majetok oceňuje na rozdielnom základe. Jednotka môže výrazne obmedziť nekonzistentnosť oceňovania, ak pri prvotnom vykázaní označí všetok majetok a súčasne iba niektoré záväzky (napríklad individuálne záväzky v kombinovanej celkovej hodnote 45 CU) ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty. Nakoľko však ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty môže byť označený iba majetkový nástroj ako celok, jednotka v danom prípade musí týmto spôsobom označiť jeden alebo niekoľko záväzkov ako celok. Nemôže týmto spôsobom označiť komponent záväzku (napr. zmeny v hodnote súvisiace iba s jedným rizikom, napríklad zmeny základnej úrokovej sadzby) ani jeho časť (t. j. percento) záväzku.

(*) V tomto štandarde sú peňažné sumy uvedené v menových jednotkách (CU).

▼**M9**

Odsek 9 b) ii): Skupina finančného majetku, finančných záväzkov, alebo skupina majetku i záväzkov je riadená a jej výkonnosť sa hodnotí na základe reálnej hodnoty v súlade s písomne vypracovanou stratégiou v oblasti riadenia rizík alebo v oblasti investícií.

AG4H. Jednotka môže riadiť a hodnotiť výkonnosť skupiny finančného majetku, skupiny finančných záväzkov alebo skupiny majetku i záväzkov tak, aby oceňovanie danej skupiny v reálnej hodnote v zisku alebo strate viedlo k získaniu relevantnejších informácií. V takýchto prípadoch sa pozornosť viac než na povahu finančných nástrojov sústreďuje na spôsob, akým jednotka hodnotí a riadi ich výnosnosť.

AG4I. Nasledujúce príklady ukazujú, za akých okolností by došlo k splneniu tejto podmienky. Vo všetkých prípadoch môže jednotka využiť uvedenú okolnosť a označiť finančný majetok alebo finančné záväzky ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty iba za predpokladu, že uvedené označenie zodpovedá zásade uvedenej v odseku 9 b) ii).

a) Jednotka je organizáciou rizikového kapitálu, podielovým fondom, správnou jednotkou alebo podobnou jednotkou, ktorá sa zaoberá investovaním do finančného majetku s výhľadom na zisk z jeho celkovej výnosnosti vo forme úrokov alebo dividend a zmien v reálnej hodnote. IAS 28 *Investície do pridružených podnikov* a IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní* umožňujú vyňať takéto investície z ich pôsobnosti, ak sú oceňované v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty. Jednotka môže uplatniť rovnakú účtovnú metódu aj na iné investície riadené na základe celkovej výnosnosti, vo vzťahu ku ktorým nie je jej vplyv dostatočný na to, aby spadali do pôsobnosti IAS 28 alebo IAS 31.

b) Jednotka má finančný majetok a finančné záväzky podieľajúce sa na jednom alebo viacerých rizikách, ktoré sú riadené a hodnotené na základe reálnej hodnoty v súlade s písomne vypracovanou metódou riadenia majetku a záväzkov. Ako príklad môže slúžiť jednotka, ktorá vydala štruktúrované produkty zahŕňajúce viaceré vložené derivátové nástroje a ktorá riadi výsledné riziká na základe reálnej hodnoty prostredníctvom kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov. Podobným príkladom by mohla byť jednotka, ktorá vytvára úvery s pevnou úrokovou sadzbou a riadi výslednú základnú úrokovú sadzbu prostredníctvom kombinácie derivátových a nederivátových finančných nástrojov.

c) Jednotka je poisťovateľom, ktorý má v držbe portfólio finančného majetku a riadi uvedené portfólio tak, aby dosiahol jeho maximálnu výnosnosť (t. j. úroky alebo dividendy a zmeny v reálnej hodnote), a na tomto základe hodnotí i jeho výkonnosť. Portfólio môže byť v držbe ako krytie špecifických záväzkov, vlastného majetku alebo krytie záväzku i vlastného imania súčasne. Ak je portfólio držané ako krytie špecifických záväzkov, môže byť podmienka uvedená v odseku 9 b) ii) splnená v prípade majetku bez ohľadu na to, či poisťovateľ súčasne riadi a hodnotí záväzky na základe reálnej hodnoty. Podmienka uvedená v odseku 9 b) ii) môže byť splnená napríklad vtedy, ak je cieľom poisťovateľa dosiahnuť maximálne celkové výnosy z majetku v priebehu dlhšieho obdobia i v prípade, ak sumy vyplatené držiteľom zúčastnených zmlúv určujú iné faktory, napríklad výška ziskov realizovaných v kratšom časovom období (napr. jeden rok) alebo ich stanovuje poisťovateľ výlučne na základe vlastného uváženia.

AG4J. Ako už bolo uvedené, táto podmienka vychádza zo spôsobu, akým jednotka riadi a hodnotí výkonnosť posudzovanej skupiny finančných nástrojov. Z toho vyplýva, že (v zmysle požiadavky označenia pri prvotnom vykázaní) jednotka, ktorá označí finančné nástroje ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty na základe tejto podmienky, označí rovnakým spôsobom všetky vyhovujúce finančné nástroje, ktoré sú riadené a posudzované spoločne.

AG4K. Dokumentácia jednotky týkajúca sa jej stratégie nemusí byť rozsiahla, ale mala by dostatočne demonštrovať súlad s odsekom 9 b) ii). Uvedená dokumentáciu nemusí byť k dispozícii pre každú jednotlivú položku, môže byť vypracovaná na základe portfólia. Napríklad, ak systém riadenia výkonu niektorého oddelenia schválený kľúčovým riadiacimi pracovníkmi jednotky jasne preukazuje, že výkonnosť daného oddelenia je hodnotená na základe celkových výnosov, nie je na preukázanie súladu s odsekom 9 b) ii) potrebná žiadna ďalšia dokumentácia.

Za odsekom AG33 sa vkladá nadpis spolu s odsekmi AG33A a AG33B nasledovne.

▼M9

Nástroje obsahujúce vložené deriváty

AG33A.

Keď sa jednotka stane jednou zo strán hybridného (kombinovaného) nástroja obsahujúceho jeden alebo niekoľko derivátových nástrojov, odsek 11 vyžaduje, aby jednotka identifikovala každý vložený derivátový nástroj, zhodnotila, či je potrebné jeho oddelenie od základnej zmluvy a oceňovala derivátové nástroje, ktoré je potrebné oddeliť, pri prvotnom i následnom vykazovaní v reálnej hodnote. Tieto požiadavky môžu byť zložitejšie alebo môžu viesť k menej spoľahlivému oceňovaniu, než je oceňovanie celého nástroja v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty. Tento štandard preto umožňuje označenie celého nástroja ako oceneného v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

AG33B.

Takéto označenie je možné použiť bez ohľadu na to, či odsek 11 požaduje oddelenie vložených derivátových nástrojov od základnej zmluvy, alebo ich oddelenie zakazuje. Odsek 11A by však neoprávňoval jednotku na označenie hybridného (kombinovaného) nástroja ako oceneného v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty v prípadoch uvedených v odseku 11A a) a b), nakoľko by takýto postup neviedol k jeho zjednodušeniu ani k zvýšeniu spoľahlivosti.

▼M5

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 40

Investície v nehnuteľnostiach

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-4
Definície	5-15
Vykazovanie	16-19
Ocenenie pri vykázaní	20-29
Ocenenie po vykázaní	30-56
Účtovná metóda	30-32
Model oceňovania v reálnej hodnote	33-55
Neschopnosť spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu	53-55
Nákladový model	56
Prevody	57-65
Vyradenia	66-73
Zverejňovanie	74-79
Model oceňovania v reálnej hodnote a nákladový model	74-75
Model oceňovania v reálnej hodnote	76-78
Nákladový model	79
Prechodné ustanovenia	80-84
Model oceňovania v reálnej hodnote	80-82
Nákladový model	83-84
Dátum účinnosti	85
Stiahnutie IAS 40 (2000)	86

Tento revidovaný štandard nahrádza IAS 40 (2000) *Investície v nehnuteľnostiach* a platí pre ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovné spracovanie investícií v nehnuteľnostiach a súvisiace požiadavky na zverejňovanie.

▼M5

ROZSAH

2. ***Tento štandard sa uplatňuje pri vykazovaní, oceňovaní a zverejňovaní investícií v nehnuteľnostiach.***

3. Okrem iného sa tento štandard uplatňuje pri oceňovaní investícií v nehnuteľnostiach držaných na základe finančného lízingu, ktoré sú účtované ako finančný lízing a pri oceňovaní investícií v nehnuteľnostiach poskytovaných nájomcovi na základe operatívneho lízingu v účtovnej závierke poskytovateľa lízingu. Tento štandard sa nezaoberá záležitosťami zahrnutými v IAS 17 *Lízingy,* vrátane:

   (a) klasifikácie lízingov ako finančné lízingy alebo operatívne lízingy;

   (b) vykazovania výnosov z lízingu získaných z investícií v nehnuteľnostiach (pozri tiež IAS 18 *Výnosy z bežnej činnosti*);

   (c) oceňovania podielov na nehnuteľnosti držanej na základe lízingu účtovaného ako operatívny lízing v účtovnej závierke;

   (d) oceňovania investície poskytovateľa lízingu do finančného lízingu v jeho účtovnej závierke;

   (e) účtovania transakcií predaja a spätného lízingu;

   a

   (f) zverejňovania finančného lízingu a operatívneho lízingu.

4. Tento štandard sa nevzťahuje na:

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

   a

   (b) práva na nerastné bohatstvo a nerastné suroviny, akými sú napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

DEFINÍCIE

5. ***Nasledujúce výrazy sa v tomto štandarde používajú v nasledujúcich významoch:***

   Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykazuje v súvahe.

   Náklad je suma zaplatených peňazí alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej odmeny vynaloženej za účelom nadobudnutia majetku v čase jeho akvizície alebo zhotovenia.

   Reálna hodnota je suma, za ktorú je možné vymeniť majetok v nezávislej transakcii medzi informovanými súhlasiacimi stranami.

   Investície v nehnuteľnostiach sú nehnuteľnosť (pozemok alebo budova – alebo časť budovy – alebo oboje) držaná (vlastníkom alebo nájomcom na základe finančného lízingu) za účelom získania nájomného alebo kapitálového zhodnotenia alebo oboch a nie na nasledujúce účely:

   (a) ***používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely;***

   alebo

   (b) ***predaj v bežnom chode podnikania.***

   Nehnuteľnosť používaná vlastníkom je nehnuteľnosť držaná (vlastníkom alebo nájomcom na základe finančného lízingu) za účelom používania vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely.

6. ***Podiel na nehnuteľnosti držaný nájomcom v rámci operatívneho lízingu sa môže klasifikovať a účtovať ako investície v nehnuteľnostiach výlučne vtedy, ak by inak nehnuteľnosť spĺňala definíciu investícií v nehnuteľnostiach a vo vzťahu k vykazovanému majetku nájomca používa model reálnej hodnoty uvedený v odsekoch 33–55. Túto klasifikačnú alternatívu možno použiť vo vzťahu k jednotlivým nehnuteľnostiam („property-by-property"). Ak je však takáto klasifikačná alternatíva zvolená vo vzťahu k jednému takémuto podielu na nehnuteľnosti v rámci operatívneho lízingu, všetky nehnuteľnosti klasifikované ako investície v nehnuteľnostiach sa musia účtovať použitím modelu reálnej hodnoty. Ak je zvolená táto klasifikačná alternatíva, každý takto klasifikovaný podiel je zahrnutý do zverejňovania vyžadovaného odsekmi 74–78.***

7. Investície v nehnuteľnostiach sú držané za účelom získania nájomného alebo kapitálového zhodnotenia alebo oboch. Preto investície v nehnuteľnostiach vytvárajú peňažné toky značne nezávisle od ostatného majetku vlastneného jednotkou. Toto odlišuje investície v nehnuteľnostiach od nehnuteľnosti používanej vlastníkom. Výroba alebo dodávka tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely)

▼M5

vytvára peňažné toky, ktoré sú priraditeľné nielen nehnuteľnosti, ale tiež ostatnému majetku používanému vo výrobe alebo v procese dodávky. IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* sa uplatňuje na nehnuteľnosť používanú vlastníkom.

8. Príkladmi investícií v nehnuteľnostiach sú:

(a) pozemok držaný na dlhodobé kapitálové zhodnotenie a nie na krátkodobý predaj v bežnom chode podnikania.

(b) pozemok držaný na momentálne neurčené budúce používanie. (Ak jednotka neurčila, či sa pozemok použije ako nehnuteľnosť používaná vlastníkom alebo na krátkodobý predaj v bežnom chode podnikania, je pozemok považovaný za držaný na kapitálové zhodnotenie).

(c) budova vlastnená jednotkou (alebo držaná jednotkou na základe finančného lízingu) a prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov.

(d) budova, ktorá je nevyužitá, ale je držaná z dôvodu prenajímania na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov.

9. Nasledujú príklady položiek, ktoré nie sú investíciami v nehnuteľnostiach a preto nepatria do rozsahu tohto štandardu:

(a) nehnuteľnosť držaná na predaj v bežnom chode podnikania alebo v procese zhotovovania alebo vývoja za účelom takéhoto predaja (pozri IAS 2 *Zásoby*), napríklad nehnuteľnosť nadobudnutá výlučne s úmyslom následného vyradenia v blízkej budúcnosti alebo za účelom vývoja a ďalšieho predaja.

(b) nehnuteľnosť, ktorá sa zhotovuje alebo vyvíja v mene tretích osôb (pozri IAS 11 *Zákazková výroba*).

(c) nehnuteľnosť používaná vlastníkom (pozri IAS 16), vrátane (okrem iných vecí) nehnuteľnosti držanej za účelom budúceho používania ako nehnuteľnosti používanej vlastníkom, nehnuteľnosti držanej za účelom budúceho vývoja a následného používania ako nehnuteľnosti používanej vlastníkom, nehnuteľnosti používanej zamestnancami (nezávisle od toho, či zamestnanci platia nájomné v trhových sadzbách) a nehnuteľnosti používanej vlastníkom, u ktorej sa očakáva vyradenie.

(d) nehnuteľnosť, ktorá je zhotovovaná alebo vyvíjaná za účelom budúceho používania ako investícií v nehnuteľnostiach. IAS 16 sa vzťahuje na tento druh nehnuteľností dovtedy, kým sa zhotovovanie alebo vývoj neukončí, pričom od tohto času sa nehnuteľnosť stáva investíciami v nehnuteľnostiach a uplatňuje sa tento štandard. Tento štandard sa však vzťahuje na existujúce investície v nehnuteľnostiach, ktoré sa opätovne vyvíjajú za účelom pokračujúceho budúceho používania ako investícií v nehnuteľnostiach (pozri odsek 58).

(e) nehnuteľnosť, ktorá je v rámci finančného lízingu prenajímaná inej jednotke.

10. Niektoré nehnuteľnosti zahŕňajú časť, ktorá je držaná za účelom získania nájomného alebo kapitálového zhodnotenia a inú časť, ktorá je držaná za účelom používania vo výrobe alebo na dodávky tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely. Ak by bolo možné tieto časti samostatne predať (alebo samostatne prenajať na základe finančného lízingu), jednotka účtuje tieto časti samostatne. Ak by nebolo možné tieto časti samostatne predať, nehnuteľnosť je investíciami v nehnuteľnostiach len v prípade, ak je nevýznamná časť držaná na používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely.

11. V niektorých prípadoch poskytuje jednotka pre používateľov nehnuteľnosti vedľajšie služby. Jednotka považuje takúto nehnuteľnosť za investície v nehnuteľnostiach, ak sú služby relatívne nevýznamnou súčasťou zariadenia ako celku. Ako príklad môže slúžiť situácia, kedy vlastník kancelárskej budovy poskytuje bezpečnostné a údržbárske služby nájomcom, ktorí budovu používajú.

12. V iných prípadoch sa poskytované služby považujú za významné. Napríklad ak jednotka vlastní a riadi hotel, služby poskytované hosťom sú významnou súčasťou zariadenia ako celku. Preto sa vlastníkom riadený hotel považuje za nehnuteľnosť používanú vlastníkom a nie za investície v nehnuteľnostiach.

13. Môže byť obtiažne určiť, či sú vedľajšie služby také významné, že sa nehnuteľnosť nekvalifikuje ako investície v nehnuteľnostiach. Napríklad vlastník hotela niekedy prenesie určité zodpovednosti na tretie osoby na základe manažérskej zmluvy. Podmienky takýchto manažérskych zmlúv bývajú rozličné. Na jednej strane môže pozícia vlastníka zodpovedať vo svojej podstate pozícii pasívneho investora. Na druhej strane môže

▼M5

vlastník disponovať určitými externými každodennými funkciami a súčasne si ponechať významnú mieru rizika v zmene peňažných tokov vytváraných aktivitami hotela.

14. Stanovenie toho, či majetok spĺňa podmienky pre jeho zaradenie do kategórie investícií v nehnuteľnostiach sa musí podrobiť dôkladnému zváženiu. Jednotka si vytvára kritéria tak, aby mohla vykonať toto zváženie konzistentne v súlade s definíciou investícií v nehnuteľnostiach a so súvisiacim návodom v odsekoch 7–13. Odsek 75(c) vyžaduje, aby v prípade obtiažnej klasifikácie jednotka tieto kritériá zverejnila.

15. V niektorých prípadoch jednotka vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma, alebo ktorú používa jej materská spoločnosť alebo iná dcérska spoločnosť. Takáto nehnuteľnosť nespĺňa podmienky investícií v nehnuteľnostiach v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože ide o nehnuteľnosť používanú vlastníkom z pohľadu skupiny ako celku. Z pohľadu jednotky vlastniacej nehnuteľnosť je však nehnuteľnosť investíciami v nehnuteľnostiach v prípade, ak spĺňa definíciu v odseku 5. Preto poskytovateľ lízingu vo svojej individuálnej účtovnej závierke považuje nehnuteľnosť za investície v nehnuteľnostiach.

VYKAZOVANIE

16. ***Investície v nehnuteľnostiach sú vykazované ako majetok výlučne vtedy, ak:***

(a) ***je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky, ktoré sú spojené s investíciami v nehnuteľnostiach budú plynúť do jednotky;***

a

(b) ***náklady investícií v nehnuteľnostiach možno spoľahlivo oceniť.***

17. Jednotka v súlade s uvedenou zásadou vykazovania zhodnotí všetky náklady na investície v nehnuteľnostiach v čase ich vzniku. Takéto náklady zahŕňajú náklady, ktoré prvotne vznikli za účelom nadobudnutia investícií v nehnuteľnostiach a náklady, ktoré vznikli následne v súvislosti s pripočítaním, výmenou časti alebo údržbou nehnuteľnosti.

18. V súlade so zásadou vykazovania uvedenou v odseku 16 jednotka nevykazuje v rámci účtovnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach náklady súvisiace s každodennou údržbou nehnuteľnosti. Namiesto toho sú takéto náklady vykazované v zisku alebo strate v čase ich vzniku. Náklady na každodennú údržbu sú najmä náklady na pracovnú silu a spotrebný materiál a môžu tiež zahŕňať náklady na menšie časti. Účel týchto výdavkov sa často uvádza ako „opravy a údržba" nehnuteľnosti.

19. K nadobudnutiu častí investícií v nehnuteľnostiach mohlo dôjsť prostredníctvom náhrady. Napríklad interiérové steny môžu byť náhradou pôvodných stien. V súlade so zásadou vykazovania jednotka v účtovnej hodnote investícií v nehnuteľnostiach vykazuje náklady na náhradu časti existujúcich investícií v nehnuteľnostiach v čase ich vzniku v prípade, ak sú splnené kritériá vykazovania. K ukončeniu vykazovania účtovnej hodnoty nahradených častí dôjde v súlade s ustanoveniami o ukončení vykazovania uvedenými v tomto štandarde.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

20. ***Investície v nehnuteľnostiach sú prvotne oceňované v ich obstarávacej cene. Transakčné náklady sú zahrnuté do prvotného ocenenia.***

21. Náklady nakúpených investícií v nehnute ľnostiachobsahujú ich nákupnú cenu a ostatné priamo priraditeľné výdavky. Priamo priraditeľné výdavky zahŕňajú, napríklad, profesijné poplatky za právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.

22. Obstarávacia cena investícií v nehnuteľnostiach zhotovených vlastnou činnosťou sú ich náklady k dátumu ukončenia zhotovenia alebo vývoja. Do tohto dátumu jednotka uplatňuje IAS 16. K takémuto dátumu sa nehnuteľnosť stáva investíciami v nehnuteľnostiach a súčasne sa začne uplatňovať tento štandard (pozri odseky 57(e) a 65).

23. Obstarávacia cena investícií v nehnuteľnostiach sa nezvyšuje:

(a) zriaďovacími nákladmi (s výnimkou situácie, ak sú takéto náklady nevyhnutné z hľadiska prevodu nehnuteľnosti do prevádzkového stavu v súlade so zámermi manažmentu),

(b) prevádzkovými stratami, ku vzniku ktorých došlo predtým, než investície v nehnuteľnostiach dosiahnu plánovanú úroveň použitia,

alebo

(c) neprirodzenými množstvami odpadového materiálu, práce alebo iných zdrojov, k výskytu ktorých došlo pri zhotovovaní alebo vývoji nehnuteľnosti.

▼M5

24. Ak je platba za investície v nehnuteľnostiach odložená, ich 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 v držbe v rámci lízingu a klasifikovaného ako investície v nehnuteľnostiach budú tie, ktoré sú predpísané v rámci finančného lízingu v odseku 20 IAS 17, t. j. majetok sa bude vykazovať v nižšej hodnote spomedzi reálnej hodnoty nehnuteľnosti a súčasnej hodnoty minimálnych lízingových splátok. Ekvivalentná suma sa bude vykazovať v súlade s uvedeným odsekom ako záväzok.***

26. Všetky prémie zaplatené za lízing sa pre tieto účely budú považovať za súčasť minimálnych lízingových splátok, a preto sa zahrnú do nákladov na majetok, avšak do záväzku sa nezahrnú. Ak sa podiel na nehnuteľnosti v rámci lízingu klasifikuje ako investície v nehnuteľnostiach, položkou, ktorá sa účtuje v reálnej hodnote, je tento podiel a nie súvisiaca nehnuteľnosť. Návod na stanovenie reálnej hodnoty podielu na nehnuteľnosti je pre model reálnej hodnoty uvedený v odsekoch 33–52. Tento návod je dôležitý tiež z hľadiska stanovenia reálnej hodnoty v prípade, ak sa reálna hodnota používa ako náklad pre účely prvotného vykázania.

27. Jednu alebo viacero investícií v nehnuteľnostiach možno získať výmenou za nepeňažný majetok alebo majetky alebo za kombináciu peňažného a nepeňažného majetku. Nasledujúca diskusia sa týka výmeny jedného nepeňažného majetku za iný, avšak platí aj pre všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takýchto investícií v nehnuteľnostiach sa oceňuje v reálnej hodnote s výnimkou situácie, ak (a) výmenná transakcia postráda komerčnú podstatu, alebo (b) reálnu hodnotu ako získaného tak poskytnutého majetku nemožno spoľahlivo oceniť. Získaný majetok sa oceňuje týmto spôsobom v prípade, ak jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie poskytnutého majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho náklady sú oceňované v účtovnej hodnote poskytnutého majetku.

28. Jednotka stanoví, či výmenná transakcia má komerčnú podstatu posúdením rozsahu, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu ak:

(a) sa konfigurácia (riziko, načasovanie a suma) peňažných tokov zo získaného majetku odlišuje od konfigurácie peňažných tokov prevedeného majetku;

alebo

(b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene špecifickej hodnoty jednotky časti aktivít jednotky ovplyvnených výmenou;

a

(c) rozdiel v bodoch (a) alebo (b) je vzhľadom na reálnu hodnotu vymeneného majetku významný.

Za účelom stanovenia toho, či má výmenná transakcia komerčnú podstatu, bude špecifická hodnota jednotky časti aktivít jednotky ovplyvnených transakciou odrážať peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť natoľko jednoznačný, že jednotka nebude musieť vykonať detailné výpočty.

29. Reálna hodnota majetku, vzhľadom na ktorý neexistujú porovnateľné trhové transakcie, sa dá spoľahlivo oceniť, ak (a) variabilita v rozsahu vhodných odhadov reálnej hodnoty nie je významnou pre tento majetok, alebo (b) ak pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci rozsahu môžu byť spoľahlivo ohodnotené a používané pri odhadovaní reálnej hodnoty. Ak je jednotka schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu prijatého alebo poskytnutého majetku, je na ocenenie nákladov použitá reálna hodnota poskytnutého majetku s výnimkou prípadu, ak je reálna hodnota prijatého majetku jednoznačnejšia.

OCENENIE PO VYKÁZANÍ

Účtovná metóda

30. ***S prihliadnutím na výnimku uvedenú v odseku 34 si jednotka zvolí ako svoju účtovnú metódu buď model reálnej hodnoty uvedený v rámci odsekov 33–55 alebo nákladový model uvedený v odseku 56 a túto politiku uplatní na všetky svoje investície v nehnuteľnostiach.***

31. IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* uvádza, že dobrovoľnú zmenu v účtovnej metóde možno vykonať len v prípade, ak takáto zmena v rámci účtovnej závierky jednotky vyústi do vhodnejšej formy prezentácie transakcií, iných udalostí alebo podmienok. Je veľmi nepravdepodobné, že zmena z modelu oceňovania v reálnej hodnote na nákladový model bude viesť k vhodnejšej prezentácii.

▼M5

32. Tento štandard vyžaduje, aby všetky jednotky určovali reálnu hodnotu investícií v nehnute ľnostiachza účelom buď oceňovania (ak jednotka používa model oceňovania v reálnej hodnote) alebo zverejňovania (ak používa nákladový model). Jednotke sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nej, určovať reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach na základe hodnotenia nezávislým odhadcom, ktorý má uznávanú a relevantnú profesijnú kvalifikáciu a disponuje aktuálnymi skúsenosťami s lokalizáciou a kategorizáciou investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sa oceňujú.

Model oceňovania v reálnej hodnote

33. ***Po prvotnom vykázaní by jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania v reálnej hodnote, mala oceňovať všetky svoje investície v nehnuteľnostiach v ich reálnej hodnote okrem výnimočných prípadov opísaných v odseku 53.***

34. ***Ak sa v rámci operatívneho lízingu klasifikuje podiel nájomcu na nehnuteľnosti ako investície v nehnuteľnostiach v súlade s odsekom 6, stráca odsek 30 voliteľnosť a bude sa používať model reálnej hodnoty.***

35. ***Zisk alebo strata vznikajúce zo zmeny reálnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach sa bude vykazovať v zisku alebo strate za obdobie, v ktorom vznikne.***

36. Reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach je cena, za ktorú by bolo možné nehnuteľnosť vymeniť medzi dvomi informovanými súhlasiacimi stranami v rámci nezávislej transakcie (pozri odsek 5). Reálna hodnota výslovne vylučuje odhadnutú inflačnú alebo deflačnú cenu za konkrétnych podmienok alebo okolností, akými sú napríklad atypické financovanie, dohody o predaji a spätnom lízingu, špeciálne odmeny alebo zľavy poskytované niekým, kto je spojený s predajom.

37. Jednotka určuje reálnu hodnotu bez odpočítania transakčných nákladov, k vynaloženiu ktorých môže dôjsť pri predaji alebo inom vyradení.

38. ***Reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach musí odrážať trhové podmienky k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha.***

39. Reálna hodnota je ku konkrétnemu dátumu časovo špecifická. Pretože sa trhové podmienky môžu meniť, v prípade sumy vykázanej ako reálna hodnota v inom čase, môže byť výsledná hodnota nesprávna alebo nenáležitá. Definícia reálnej hodnoty tiež predpokladá súčasnú výmenu a dokončenie zmluvy o predaji bez akejkoľvek zmeny ceny, ktorá by mohla byť uskutočnená v nezávislej transakcii medzi informovanými, súhlasiacimi stranami, ak výmena a dokončenie nenastanú súčasne.

40. Reálna hodnota investícii v nehnuteľnostiach odráža, okrem iných vecí, výnos z nájomného z bežných lízingov a primerané a podporné predpoklady, ktoré predstavujú stanovisko informovaných, súhlasiacich strán o výnose z nájomného z budúcich lízingov vo svetle súčasných podmienok. Reálna hodnota, vychádzajúc z podobného základu, odráža tiež všetky peňažné toky (vrátane platieb nájomného a iných výstupných tokov), ktoré možno vzhľadom na nehnuteľnosť očakávať. Niektoré z týchto výstupných tokov sa odrážajú záväzkoch, zatiaľ čo iné sa týkajú výstupných tokov, ktoré sa až do neskoršieho dátumu v účtovnej závierke nevykazujú (ide napr. o pravidelné platby, ako je podmienené nájomné).

41. Odsek 25 špecifikuje základ pre prvotné vykázanie nákladov na podiel v prenajatej nehnuteľnosti. Odsek 33 vyžaduje, aby v prípade potreby bolo opätovné ocenenie podielu v prenajatej nehnuteľnosti uskutočnenej na reálnu hodnotu. V rámci lízingu uzatvoreného pri použití trhových cien musí mať reálna hodnota podielu v prenajatej nehnuteľnosti bez všetkých očakávaných lízingových splátok (vrátane splátok týkajúcich sa vykazovaných záväzkov) k dátumu akvizície nulovú hodnotu. Táto reálna hodnota sa nemení bez ohľadu na to, či sa, pre 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 opätovné ocenenie prenajatého majetku z nákladov v súlade s odsekom 25 na reálnu hodnotu v súlade s odsekom 33 nemalo dať podnet ku vzniku žiadneho prvotného zisku alebo straty s výnimkou situácie, ak sa reálna hodnota oceňuje v rozdielnom čase. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, ak k uplatňovaniu modelu reálnej hodnoty dôjde po prvotnom vykázaní.

42. Definícia reálnej hodnoty sa odvoláva na „informované, súhlasiace strany". Výraz „informované" v tomto kontexte znamená, že aj súhlasiaci kupujúci aj súhlasiaci predávajúci sú primerane informovaní o charaktere a vlastnostiach investícií v nehnuteľnostiach, ich aktuálnom a potenciálnom používaní a stave na trhu k dátumu, ku ktorému je zostavená súvaha. Súhlasiaci kupujúci je motivovaný, ale nie je prinútený kúpiť. Tento kupujúci nie je ani príliš netrpezlivý ani rozhodnutý kúpiť za akúkoľvek cenu. Predpokladaný kupujúci by nezaplatil vyššiu cenu než cenu, ktorá by vzišla z trhu, a ktorú by požadovali informovaní a súhlasiaci nákupcovia a predajcovia pôsobiaci na trhu.

▼M5

43. Súhlasiaci predávajúci nie je ani príliš netrpezlivý ani nútený predávajúci, ani pripravený predať za akúkoľvek cenu, ani ten, kto je pripravený vyžadovať cenu považovanú za neprimeranú na aktuálnom trhu. Súhlasiaci predávajúci je motivovaný predať investície v nehnuteľnostiach za trhových podmienok a za najlepšiu možnú cenu. Skutočné okolnosti týkajúce sa aktuálneho majiteľa investícií v nehnuteľnostiach netvoria súčasť tejto úvahy, nakoľko súhlasiaci predajca je hypotetickým majiteľom (napr. súhlasiaci predávajúci by nebral do úvahy konkrétne daňové záležitosti aktuálneho majiteľa investícií v nehnuteľnostiach).

44. Definícia reálnej hodnoty sa vzťahuje na nezávislú transakciu. Nezávislá transakcia je taká, ku ktorej došlo medzi stranami, ktoré nemajú osobitný alebo konkrétny vzťah, v dôsledku ktorého sa ceny transakcií stávajú necharakteristickými pre trh. Predpokladá sa, že k transakcii dôjde medzi nespriaznenými osobami, z ktorých každá koná nezávisle.

45. Najlepší dôkaz reálnej hodnoty je daný bežnými cenami na aktívnom trhu pre podobnú nehnuteľnosť s rovnakou lokalizáciou a podmienkami a podliehajúcou podobným lízingovým alebo iným zmluvám. Jednotka dbá na identifikáciu všetkých rozdielov v charaktere, lokalizácii alebo podmienkach nehnuteľnosti alebo v zmluvných podmienkach lízingov a iných zmlúv súvisiacich s nehnuteľnosťou.

46. Pri absencii bežných cien na aktívnom trhu toho druhu, ktorý je opísaný v odseku 45, jednotka zváži informácie z rôznych zdrojov, vrátane:

(a) bežných cien na aktívnom trhu pre nehnuteľnosti rozdielneho charakteru, podmienok alebo lokalizácie (ktoré sú predmetom rozdielnych lízingových alebo iných zmlúv) upravených tak, aby odrážali tieto rozdiely;

(b) aktuálnych cien s podobnými vlastnosťami na menej aktívnych trhoch s takými úpravami, ktoré odrážajú akékoľvek zmeny v ekonomických podmienkach od dátumu transakcií, ktoré sa uskutočnili v týchto cenách;

a

(c) plánov diskontovaných peňažných tokov, založených na spoľahlivých odhadoch budúcich peňažných tokov podporených podmienkami akýchkoľvek existujúcich lízingových a iných zmlúv a (tam, kde je to možné) externým dôkazom, ako je aktuálne trhové nájomné pre podobné nehnuteľnosti s rovnakou lokalizáciou a podmienkami a použitím diskontných sadzieb, ktoré odrážajú aktuálne trhové hodnotenia neistoty v sume a čase peňažných tokov.

47. Pokiaľ ide o reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach môžu rozdielne zdroje uvedené v predchádzajúcom odseku ponúkať v niektorých prípadoch rozdielne závery. Jednotka zváži dôvody týchto rozdielov, aby dospela k najspoľahlivejšiemu odhadu reálnej hodnoty v rámci intervalu primeraných odhadov reálnych hodnôt.

48. Vo výnimočných prípadoch existuje jasný dôkaz, ak jednotka najprv nadobudne investície v nehnuteľnostiach (alebo, ak sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investíciami v nehnuteľnostiach následne po dokončení zhotovovania alebo vývoja alebo po zmene v používaní), že variabilita v intervale primeraných odhadov reálnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť rozličných výsledkov bude také ťažké odhadnúť, že je vylúčená užitočnosť jednotlivého odhadu reálnej hodnoty. To môže naznačovať, že reálnu hodnotu nehnuteľnosti nebude možné stanoviť spoľahlivo na trvalom základe (pozri odsek 53).

49. Reálna hodnota sa odlišuje od použiteľnej hodnoty zadefinovanej v IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*. Reálna hodnota odráža znalosti a odhady informovaných a súhlasiacich nakupujúcich a predávajúcich. Na rozdiel od vyššie uvedeného, použiteľná hodnota odráža odhady jednotky, vrátane vplyvu faktorov, ktoré môžu byť vo vzťahu k jednotke špecifické a nemusia byť vo všeobecnosti uplatniteľné všetkými jednotkami. Reálna hodnota, napríklad, neodráža žiadny z nasledujúcich faktorov do tej miery, ak by neboli všeobecne dostupné pre informovaných a súhlasiacich nakupujúcich a predávajúcich:

(a) pridaná hodnota odvodená z tvorby portfólia nehnuteľností v rôznych lokalitách;

(b) synergie medzi investíciami v nehnuteľnostiach a iným majetkom;

(c) zákonné práva alebo zákonné obmedzenia, ktoré sú špecifické len pre súčasného vlastníka;

a

(d) daňové úžitky alebo daňové zaťaženia, ktoré sú špecifické pre súčasného vlastníka.

▼M5

50. Pri určovaní reálnej hodnoty investícií v nehnute ľnostiachsa jednotka vyhýba dvojitému započítaniu majetku alebo záväzkov, ktoré sú v súvahe vykazované ako samostatný majetok alebo záväzky. Napríklad:

(a) zariadenia, akými sú napríklad výťahy alebo klimatizácia, sú často neoddeliteľnou časťou budovy a obvykle sa zahŕňajú skôr do reálnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach než sú vykazované samostatne ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.

(b) ak sa prenajíma zariadená kancelária, reálna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa reálnu hodnotu nábytku, pretože výnos z nájomného súvisí so zariadenou kanceláriou. Ak sa do reálnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach zahŕňa nábytok, jednotka tento nábytok nevykazuje ako samostatný majetok.

(c) reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach vylučuje predplatené alebo časovo rozlíšené výnosy z operatívneho lízingu, keďže ich jednotka vykazuje samostatne ako záväzok alebo majetok.

(d) reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach v držbe v rámci lízingu odráža očakávané peňažné toky (vrátane podmieneného nájomného, ktorého platba sa očakáva). To znamená, že ak hodnotenie získané ohľadom nehnuteľnosti je bez všetkých očakávaných platieb, bude nevyhnutné pripočítať všetky vykázané lízingové záväzky tak, aby pre účtovné účely bolo možné dospieť k reálnej hodnote investícií v nehnuteľnostiach.

51. Reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach neodráža budúce kapitálové výdavky, ktoré zdokonalia alebo zlepšia nehnuteľnosť a neodráža súvisiace budúce úžitky z tohto budúceho výdavku.

52. V niektorých prípadoch jednotka očakáva, že súčasná hodnota jej platieb súvisiacich s investíciami v nehnuteľnostiach(iných ako platieb súvisiacich s vykazovanými záväzkami) presiahne súčasnú hodnotu súvisiacich príjmov peňazí. Za účelom stanovenia, či vykazovať záväzok, a ak áno, ako ho oceniť, použije jednotka IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*.

Neschopnosť spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu

53. ***Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že jednotka bude schopná spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz toho, že ak jednotka najprv nadobudne investície v nehnuteľnostiach (alebo, ak sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investíciami v nehnuteľnostiach následne po dokončení zhotovenia alebo vývoja alebo po zmene v používaní), nie je možné spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach na trvalom základe. K takejto situácii dochádza výlučne vtedy, ak porovnateľné trhové transakcie nie sú časté a alternatívne spoľahlivé odhady reálnej hodnoty (napríklad založené na plánoch diskontovaných peňažných tokov) nie sú k dispozícii. V takýchto prípadoch jednotka takéto investície v nehnuteľnostiach ocení pomocou nákladového modelu uvedeného v IAS 16. Bude sa predpokladať, že reziduálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach je nulová. Jednotka bude uplatňovať IAS 16 až do vyradenia investícií v nehnuteľnostiach.***

54. Vo výnimočných prípadoch, keď je jednotka prinútená z dôvodov uvedených v predchádzajúcom odseku oceňovať investície v nehnuteľnostiach použitím nákladového modelu v súlade s IAS 16, oceňuje jednotka všetky svoje ostatné investície v nehnuteľnostiach v reálnej hodnote. Hoci v takýchto prípadoch môže jednotka vo vzťahu k jednej investícii v nehnuteľnosti použiť nákladový model, zvyšné nehnuteľnosti musí účtovať pomocou modelu reálnej hodnoty.

55. ***Ak jednotka predtým oceňovala investície v nehnuteľnostiach v reálnej hodnote, v oceňovaní nehnuteľnosti v reálnej hodnote by mala pokračovať až do vyradenia (alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou používanou vlastníkom alebo jednotka nezačne vyvíjať nehnuteľnosť za účelom následného predaja v bežnom chode podnikania) dokonca aj v prípade, ak budú porovnateľné trhové transakcie menej časté alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.***

Nákladový model

56. ***Jednotka, ktorá si po prvotnom vykázaní vyberie nákladový model, oceňuje všetky svoje investície v nehnuteľnostiach v súlade s požiadavkami IAS 16 pre tento model, t. j. v nákladoch znížených o akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.***

PREVODY

57. ***Prevody do alebo z investícií v nehnuteľnostiach sa vykonávajú výlučne vtedy, ak existuje zmena v používaní, ktorej dôkazom je:***

▼M5

(a) ***zahájenie používania vlastníkom za účelom prevodu z investícií v nehnuteľnostiach do nehnuteľnosti používanej vlastníkom;***

(b) ***zahájenie vývoja s cieľom predaja za účelom prevodu z investícií v nehnuteľnostiach do zásob;***

(c) ***ukončenie používania vlastníkom za účelom prevodu z nehnuteľnosti používanej vlastníkom do investícií v nehnuteľnostiach;***

(d) ***zahájenie operatívneho lízingu inej strane za účelom prevodu zo zásob do investícií v nehnuteľnostiach;***

alebo

(e) ***ukončenie zhotovenia alebo vývoja za účelom prevodu nehnuteľnosti vo fáze zhotovovania alebo vývoja (zahrnuté v IAS 16) do investícií v nehnuteľnostiach.***

58. Odsek 57(b) vyžaduje, aby jednotka previedla nehnuteľnosť z investícií v nehnuteľnostiachdo zásob výlučne vtedy, ak existuje zmena v používaní, ktorej dôkazom je zahájenie vývoja s cieľom predaja. Ak sa jednotka rozhodne vyradiť investície v nehnuteľnostiach bez vývoja, považuje nehnuteľnosť za investície v nehnuteľnostiach dovtedy, kým sa neukončí jej vykazovanie (vylúči sa zo súvahy) a kým ju nepovažuje za zásoby. Podobne ak jednotka začne opätovný vývoj existujúcich investícií v nehnuteľnostiach za účelom ich pokračujúceho budúceho používania ako investícií v nehnuteľnostiach, nehnuteľnosť ostane investíciami v nehnuteľnostiach a nie je preklasifikovaná na nehnuteľnosť používanú vlastníkom počas opätovného vývoja.

59. Odseky 60–65 sa uplatňujú pri otázkach týkajúcich sa vykazovania a oceňovania, ku vzniku ktorých dochádza, ak jednotka používa pre investície v nehnuteľnostiach model oceňovania v reálnej hodnote. Ak jednotka používa nákladový model, prevody medzi investíciami v nehnuteľnostiach, nehnuteľnosťami používanými vlastníkom a zásobami nemenia účtovnú hodnotu prevedenej nehnuteľnosti a nemenia náklady na nehnuteľnosť pre účely oceňovania alebo zverejňovania.

60. ***Pokiaľ ide o prevod z investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sú účtovne vedené v reálnej hodnote do nehnuteľnosti používanej vlastníkom alebo do zásob, predpokladaná cena nehnuteľnosti pre následné účtovanie podľa IAS 16 alebo IAS 2 predstavuje jej reálnu hodnotu k dátumu zmeny v používaní.***

61. ***Ak sa majiteľom používaná nehnuteľnosť stane investíciami v nehnuteľnostiach vedenými v reálnej hodnote, uplatňuje jednotka až do dátumu zmeny v používaní IAS 16. Jednotka k tomuto dátumu posudzuje akýkoľvek rozdiel medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou rovnakým spôsobom ako pri preceňovaní podľa IAS 16.***

62. Do dátumu, keď sa nehnuteľnosť používaná vlastníkom stáva investíciami v nehnuteľnostiach účtovne vedených v reálnej hodnote, jednotka odpisuje nehnuteľnosť a vykazuje všetky straty zo zníženia hodnoty, ktorá nastali. Jednotka k tomuto dátumu zaobchádza s akýmkoľvek rozdielom medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jej reálnou hodnotou rovnakým spôsobom ako pri preceňovaní podľa IAS 16. Inými slovami:

(a) akékoľvek výsledné zníženie účtovnej hodnoty nehnuteľnosti sa vykazuje v zisku alebo strate. Avšak do rozsahu, v akom je suma zahrnutá do prebytku z precenenia tejto nehnuteľnosti, sa zníženie účtuje na ťarchu oproti prebytku z precenenia.

(b) s akýmkoľvek výsledným zvýšením účtovnej hodnoty sa zaobchádza nasledovne:

(i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje v zisku alebo strate. Suma vykázaná v zisku alebo strate nepresahuje sumu potrebnú na navrátenie hodnoty na účtovnú hodnotu, ktorá by bola stanovená (bez odpisov) v prípade, ak by sa nevykazovala žiadna strata zo zníženia hodnoty.

(ii) každá zostávajúca časť zvýšenia je zaúčtovaná priamo v prospech vlastného imania pod prebytok z precenenia. Pri následnom vyradení investícií v nehnuteľnostiach je možné prebytok z precenenia obsiahnutý vo vlastnom imaní previesť do nerozdelených ziskov. Prevod prebytku z precenenia do nerozdelených ziskov sa neuskutočňuje cez zisk alebo stratu.

63. ***Pokiaľ ide o prevod zo zásob do investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sa budú účtovne viesť v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou je vykázaný v zisku alebo strate.***

▼M5

64. Zaobchádzanie s prevodmi zo zásob do investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sa budú účtovne viesť v reálnej hodnote, je konzistentné so zaobchádzaním pri predaji zásob.

65. ***Ak jednotka dokončí zhotovovanie alebo vývoj investícií v nehnuteľnostiach zhotovovaných vlastnou činnosťou, ktoré sa budú účtovne viesť v reálnej hodnote, je každý rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou vykázaný v zisku alebo strate.***

Vyradenia

66. ***K ukončeniu vykazovania (k vylúčeniu zo súvahy) investícií v nehnuteľnostiach dochádza pri ich vyradení, alebo ak sú investície v nehnuteľnostiach trvalo vylúčené z používania a z ich vyradenia sa neočakávajú žiadne budúce ekonomické úžitky.***

67. Vyradenie investícií v nehnuteľnostiach môže nastať predajom alebo uzatvorením finančného lízingu. Pri určení dátumu vyradenia investícií v nehnuteľnostiach použije jednotka kritériá v IAS 18 týkajúce sa vykazovania výnosov z predaja tovaru a zváži súvisiaci návod v prílohe k IAS 18. IAS 17 sa uplatňuje na vyradenie, na ktoré má vplyv uzatvorenie finančného lízingu alebo na predaj a spätný lízing.

68. Ak v súlade so zásadou vykazovania uvedenou v odseku 16 jednotka v účtovnej hodnote majetku vykazuje náklady na výmenu časti investícií v nehnuteľnostiach, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty vymenenej časti. Pokiaľ ide o investície v nehnuteľnostiach účtované pomocou nákladového modelu, vymenená časť nemôže tvoriť súčasť, ktorá bola odpisovaná oddelene. Ak jednotka nemôže stanoviť účtovnú hodnotu vymenenej časti, môže použiť náklady na výmenu ako označenie výšky nákladov na výmenu časti v čase nadobudnutia alebo vytvorenia. V rámci modelu reálnej hodnoty môže reálna hodnota investícií v nehnuteľnosti odrážať fakt, že časť, ktorá sa má vymeniť, stratila svoju hodnotu. V iných prípadoch môže byť obtiažne 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 náklady na výmenu a následne opätovne zhodnotiť reálnu hodnotu, tak ako v prípade prírastkov neobsahujúcich výmenu.

69. ***Zisky alebo straty vznikajúce z vylúčenia alebo vyradenia investícií v nehnuteľnostiach sú stanovené ako rozdiel medzi výslednými výnosmi z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a sú vykázané v zisku alebo strate (pokiaľ IAS 17 vo vzťahu k predaju a spätnému lízingu nevyžaduje inak).***

70. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení investícií v nehnuteľnostiach je vykázaná prvotne v reálnej hodnote. Ak dôjde k odloženiu platby za investície v nehnuteľnostiach, prijatá odmena sa prvotne vykazuje v ekvivalente ceny platenej v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou odmeny a ekvivalentom ceny platenej v hotovosti sa pri použití metódy efektívnej úrokovej miery vykazuje ako úrokový výnos v súlade s IAS 18.

71. Jednotka uplatňuje IAS 37 alebo, podľa potreby, iné štandardy na všetky záväzky, ktoré si po vyradení investícií v nehnuteľnostiach ponechá.

72. ***Kompenzácia od tretích osôb za investície v nehnuteľnostiach, ktorých hodnota sa znížila, boli stratené alebo vyradené, sa vykáže v zisku alebo strate k dátumu splatnosti kompenzácie.***

73. Zníženia hodnoty alebo straty investícií v nehnuteľnostiach, súvisiace reklamácie alebo kompenzačné platby od tretích osôb a každý následný nákup alebo zhotovenie nahradzujúceho majetku sú samostatné ekonomické udalosti a sú tak aj účtované

(a) zníženie hodnoty investícií v nehnuteľnostiach sa vykazuje v súlade s IAS 36;

(b) vylúčenia alebo vyradenia investícií v nehnuteľnostiach sa vykazujú v súlade s odsekmi 66–71 tohto štandardu;

(c) kompenzácia od tretích osôb za investície v nehnuteľnostiach, ktorých hodnota sa znížila, boli stratené alebo vyradené, sa vykáže v zisku alebo strate k dátumu splatnosti;

a

(d) náklady na obnovený, kúpený alebo zhotovený majetok vo forme výmeny sa stanovujú v súlade s odsekmi 20–29 tohto štandardu.

▼M5

ZVEREJŇOVANIE

Model oceňovania v reálnej hodnote a nákladový model

74. Nižšie uvedené zverejnenia sa uplatňujú okrem zverejnení uvedených v IAS 17. V súlade s IAS 17 uvádza majiteľ investícií v nehnuteľnostiach zverejnenia poskytovateľa lízingu o lízingoch, ktoré uzatvoril. Jednotka, ktorá má v držbe investície v nehnuteľnostiach v rámci finančného alebo operatívneho lízingu, uvádza zverejnenia nájomcu týkajúce sa finančných lízingov a zverejnenia poskytovateľa lízingu týkajúce sa akýchkoľvek operatívnych lízingov, ktoré uzatvoril.

75. ***Jednotka zverejní:***

(a) ***skutočnosť, či používa model reálnej hodnoty alebo nákladový model.***

(b) ***ak používa model reálnej hodnoty, či a za akých okolností sa podiely v nehnuteľnosti v rámci operatívnych lízingov klasifikujú a účtujú ako investície v nehnuteľnostiach.***

(c) ***ak je klasifikácia obtiažna (pozri odsek 14), jednotka zverejní kritériá, ktoré používa na rozlišovanie investícií v nehnuteľnostiach od nehnuteľnosti používanej vlastníkom a od nehnuteľnosti držanej na predaj v bežnom chode podnikania.***

(d) ***metódy a významné predpoklady použité pri určovaní reálnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach, vrátane vyhlásenia, či stanovenie reálnej hodnoty bolo podporené trhovým dôkazom alebo výraznejšie vychádza z iných faktorov (ktoré jednotka zverejní) z dôvodu charakteru nehnuteľnosti a nedostatku porovnateľných trhových údajov.***

(e) ***rozsah, do akého reálna hodnota investícií v nehnuteľnostiach (v súlade s ich ocenením a zverejnením v účtovnej závierke) vychádza z ohodnotenia nezávislým odhadcom, ktorý má uznávanú a relevantnú profesijnú kvalifikáciu, a ktorý má aktuálnu skúsenosť s lokalizáciou a kategorizáciou investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sú ohodnocované. Nevykonanie žiadneho takéhoto hodnotenia sa zverejní.***

(f) ***sumy vykazované v zisku alebo strate týkajúce sa:***

(i) ***výnosu z nájomného z investícií v nehnuteľnostiach;***

(ii) ***priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investícií v nehnuteľnostiach, ktoré vytvárajú výnos z nájomného počas obdobia;***

a

(iii) ***priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investície v nehnuteľnosti, ktorá nevytvárala výnos z nájomného počas obdobia.***

(g) ***existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investícií v nehnuteľnostiach alebo úhradu výnosov a tržieb z vyradenia.***

(h) ***významné zmluvné povinnosti na nákup, zhotovovanie alebo vývoj investícií v nehnuteľnostiach alebo na opravu, údržbu alebo zlepšenia.***

Model oceňovania v reálnej hodnote

76. ***Okrem požiadaviek na zverejňovanie uvedených v odseku 75 jednotka, ktorá uplatňuje model oceňovania v reálnej hodnote uvedený v odsekoch 33–55, zverejní porovnanie účtovnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach na začiatku a na konci obdobia uvádzajúc nasledujúce:***

(a) ***prírastky, separátne zverejnenie takýchto prírastkov vyplývajúcich z akvizícií a tých, ktoré vyplývajú z následných výdajov vykazovaných v účtovnej hodnote majetku;***

(b) ***prírastky vyplývajúce z akvizícií prostredníctvom podnikových kombinácií;***

(c) ***vyradenia;***

(d) ***zisky alebo straty z úprav reálnej hodnoty;***

(e) ***výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prevode prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky***

(f) ***prevody do alebo zo zásob a nehnuteľnosti používanej vlastníkom;***

a

(g) ***iné zmeny.***

▼M5

77. ***Ak za účelom účtovnej závierky dôjde k významnej úprave hodnotenia získaného vzhľadom na investície v nehnuteľnostiach, napríklad za účelom vyhnutia sa dvojitému započítaniu majetku alebo záväzkov vykazovaných v súlade s odsekom 50 ako samostatný majetok a záväzky), zverejní jednotka porovnanie medzi získaným ohodnotením a upraveným hodnotením obsiahnutým v účtovnej závierke, ktorá osobitne uvádza agregovanú sumu všetkých vykazovaných lízingových záväzkov, ktoré sa pripočítali a všetky ostatné významné úpravy.***

78. ***Vo výnimočných prípadoch spomínaných v odseku 53, ak jednotka ocení investície v nehnuteľnostiach pomocou nákladového modelu uvedeného v IAS 16, uvedie porovnanie vyžadované odsekom 76 sumy týkajúce sa takýchto investícií v nehnuteľnostiach, osobitne od súm týkajúcich sa iných investícií v nehnuteľnostiach. Okrem toho jednotka zverejní:***

(a) ***opis investícií v nehnuteľnostiach;***

(b) ***vysvetlenie, prečo nie je možné reálnu hodnotu spoľahlivo stanoviť;***

(c) ***ak je to možné, rozsah odhadov, v rámci ktorých je výskyt reálnej hodnoty veľmi pravdepodobný;***

a

(d) ***pri vyradení investícií v nehnuteľnostiach, ktoré sa účtovne nevedú v reálnej hodnote:***

(i) ***skutočnosť, že jednotka vyradila investície v nehnuteľnostiach, ktoré sa účtovne nevedú v reálnej hodnote;***

(ii) ***účtovnú hodnotu takýchto investícií v nehnuteľnostiach v čase predaja;***

a

(iii) ***sumu vykázaných ziskov a strát.***

Nákladový model

79. ***Okrem požiadaviek na zverejnenie uvedených v odseku 75 jednotka, ktorá používa nákladový model uvedený v odseku 56, zverejní:***

(a) ***použité metódy odpisovania;***

(b) ***doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;***

(c) ***hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;***

(d) ***porovnanie účtovnej hodnoty investícií v nehnuteľnostiach na začiatku a na konci daného obdobia uvádzajúc:***

(i) ***prírastky, zverejňujúc oddelene tie prírastky, ktoré vznikajú z akvizície a tie, ktoré vznikajú z následných výdavkov vykazovaných ako majetok;***

(ii) ***prírastky vyplývajúce z akvizícií prostredníctvom podnikových kombinácií;***

(iii) ***vyradenia;***

(iv) ***odpisovanie;***

(v) ***sumu vykázaných strát zo zníženia hodnoty a sumu zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia podľa IAS 36;***

(vi) ***výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prevode účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prevode prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;***

(vii) ***prevody do alebo zo zásob a nehnuteľnosti používanej vlastníkom;***

a

(viii) ***iné zmeny;***

a

(e) ***reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach. Vo výnimočných prípadoch opísaných v odseku 53, ak jednotka nemôže spoľahlivo stanoviť reálnu hodnotu investícií v nehnuteľnostiach, zverejní:***

(i) ***opis investícií v nehnuteľnostiach;***

(ii) ***vysvetlenie toho, prečo sa reálna hodnota nedá spoľahlivo stanoviť;***

a

(iii) ***ak je to možné, rozsah odhadov, v rámci ktorých je výskyt reálnej hodnoty veľmi pravdepodobný.***

▼M5

PRECHODNÉ USTANOVENIA

Model oceňovania v reálnej hodnote

80. ***Jednotka, ktorá v predchádzajúcom období používala IAS 40 (2000), a ktorá si po prvýkrát zvolila možnosť klasifikácie a účtovania niektorých alebo všetkých oprávnených podielov na nehnuteľnostiach, ktoré má v držbe v rámci operatívnych lízingov ako investícií v nehnuteľnostiach, vykáže vplyv takejto voľby ako úpravu začiatočného stavu nerozdelených ziskov za obdobie, v ktorom sa takáto voľba uskutočnila po prvýkrát. Okrem toho:***

(a) ***ak jednotka predtým zverejnila (v účtovnej závierke alebo inak) reálnu hodnotu tých podieloch na nehnuteľnosti v skorších obdobiach (určenú na základe, ktorý spĺňa definíciu reálnej hodnoty v odseku 5 a návodu v odsekoch 36–52), jednotke sa odporúča, ale nevyžaduje sa:***

(i) ***upraviť začiatočný stav nerozdelených ziskov za najskoršie prezentované obdobie, za ktoré bola táto reálna hodnota zverejnená;***

a

(ii) ***prepočítať porovnateľné informácie pre tieto obdobia;***

a

(b) ***ak jednotka predtým nezverejnila informácie opísané v bode (a), neprepočítava porovnateľné informácie a zverejní túto skutočnosť.***

81. Tento štandard vyžaduje odlišný postup, než ten, ktorý je uvedený v IAS 8. IAS 8 vyžaduje prepočet porovnateľných informácií s výnimkou situácie, ak by bol takýto prepočet neuskutočniteľný.

82. Ak jednotka uplatňuje tento štandard po prvýkrát, úprava začiatočného stavu nerozdelených ziskov zahŕňa preklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investícií v nehnuteľnostiach.

Nákladový model

83. IAS 8 platí pre všetky zmeny v účtovných metódach, ktoré vzniknú po prvom uplatení tohto štandardu jednotkou, a v prípade, ak si jednotka vyberie používanie nákladového modelu. Dopad zmeny v účtovnej metóde zahŕňa preklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investícií v nehnuteľnostiach.

84. ***Požiadavky odsekov 27–29 týkajúce sa prvotného ocenenia investícií v nehnuteľnostiach získaných prostredníctvom výmeny majetku sa budú uplatňovať perspektívne len na budúce transakcie.***

DÁTUM ÚČINNOSTI

85. ***Jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie začínajúce pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.***

STIAHNUTIE IAS 40 (2000)

86. Tento štandard nahrádza IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach* (vydaný v roku 2000).

▼B

MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 41

Poľnohospodárstvo

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v decembri 2000 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr.

ÚVOD

1. IAS 41 stanovuje účtovné riešenie, prekladanie účtovnej závierky a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou, záležitosť, ktorá nie je obsiahnutá v iných Medzinárodných účtovných štandardoch. Poľnohospodárska činnosť je podnikové riadenie biologickej premeny žijúcich zvierat alebo rastlín (biologický majetok) na predaj, na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

2. IAS 41 stanovuje, okrem iného, účtovné riešenie pre biologický majetok počas obdobia rastu, degenerácie, výroby a rozmnožovania a pre prvotné ocenenie poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody. To si vyžaduje oceňovanie objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné

▼B

náklady z prvotného vykazovania biologických majetku do okamihu zberu úrody, iné ako keď sa objektívna hodnota nemôže spoľahlivo stanoviť pri prvotnom vykazovaní. IAS 41 sa však nezaoberá spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody, ako napríklad spracovaním hrozna na víno a vlny na priadzu.

3. Predpokladá sa, že objektívnu hodnotu biologického majetku je možné spoľahlivo stanoviť. Tento predpoklad je však možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktoré nie sú dostupné trhovo určené ceny alebo hodnoty a pre ktoré sú alternatívne odhady objektívnej hodnoty určené jednoznačne nespoľahlivo. V takomto prípade IAS 41 požaduje, aby podnik ocenil takéto biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné objektívnu hodnotu takéhoto biologického majetku možné spoľahlivo stanoviť, podnik by ho mal oceniť jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady. Podnik by mal vo všetkých prípadoch oceniť poľnohospodársku produkciu v okamihu zberu úrody jej objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady.

4. IAS 41 požaduje, aby zmena objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického nehnuteľností bola zahrnutá do ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, v ktorom vznikla. V poľnohospodárskej činnosti sa zmenou fyzických vlastností živého zvieraťa alebo rastliny zvyšujú alebo znižujú hospodárske požitky podniku. Podľa transakčne založeného účtovného modelu oceňovania históriou vývoja nákladov, podnik lesného hospodárstva by nemohol vykazovať žiaden príjem až do prvej ťažby alebo predaja, možno až po 30 rokoch po vysadení. Na druhej strane, účtovný model, ktorý účtuje a oceňuje biologický rast použitím súčasných objektívnych hodnôt, vykazuje zmeny objektívnej hodnoty v priebehu obdobia medzi vysadením a ťažbou.

5. IAS 41 nestanovuje nové zásady pre pozemok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou. Namiesto toho, podnik dodržiava IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia alebo IAS 40, investície v nehnuteľnostiach, v závislosti od toho, ktorý štandard je za daných okolností vhodný. IAS 16 vyžaduje, aby sa pozemok oceňoval buď jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty alebo precenenou hodnotou. IAS 40 vyžaduje, aby sa pozemok, ktorý je investičným majetkom, oceňoval jeho objektívnou hodnotou alebo obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Biologický majetok, ktorý je fyzicky spojený s pozemkom (ako napríklad stromy v lesnom poraste) sa oceňuje jeho objektívna hodnotou znížená o odhadované predajné náklady oddelene od pozemku.

6. IAS 41 požaduje, aby sa nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom, oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, účtovala ako výnos vtedy a len vtedy, ak sa štátna dotácia stáva pohľadávkou. Ak je štátna dotácia podmienená vrátane prípadu, keď štátna dotácia vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval vo vymedzenej poľnohospodárskej činnosti, podnik by mal účtovať štátnu dotáciu ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené. Ak štátna dotácia súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty, uplatňuje sa IAS 20, vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory.

7. IAS 41 je účinný pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa skoršia aplikácia.

8. IAS 41 neustanovuje bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie IAS 41 je vykázané v súlade s IAS 8, ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

9. V prílohe A sú uvedené ilustratívne príklady uplatňovania IAS 41. V prílohe B, Základ pre závery, sú zhrnuté dôvody Rady pre prijatie požiadaviek stanovených v IAS 41.

OBSAH

	Odseky
Cieľ	381
Rozsah	381
Definície	382
Definície súvisiace s poľnohospodárstvom	382
Všeobecné definície	382
Vykazovanie a oceňovanie	383
Zisky a straty	385

▼B

	Odseky
Neschopnosť spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu	385
Štátne dotácie	385
Prezentácia a zverejňovanie	386
Prezentácia	386
Zverejňovanie	386
Všeobecne	386
Dodatočné zverejňovanie pre biologický majetok, pri ktorom nie je možné spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu	388
Štátne dotácie	388
Dátum účinnosti a prechodu	388

Štandardy, ktoré boli vytlačené polotučnou kurzívou, by sa mali chápať v kontexte s podkladovým materiálom a návodom na uplatňovanie v tomto štandarde a v kontexte s „Predslovom k Medzinárodným účtovným štandardom". Medzinárodné účtovné štandardy nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky (pozri odsek 12 predslovu).

CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovné riešenie, prekladanie účtovnej závierky a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou.

ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri vykazovaní týchto položiek, ak súvisia s poľnohospodárskou činnosťou:

   a) biologický majetok;

   b) poľnohospodárska produkcia v okamihu zberu úrody; a

   c) štátne dotácie, na ktoré sa vzťahujú odseky 34 až 35.

2. Tento štandard sa nevzťahuje na:

   a) pozemky, ktorých sa týka poľnohospodárska činnosť (pozri IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach); a

   b) nehmotný majetok, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 38, Nehmotný majetok).

3. Tento štandard platí pre poľnohospodárske produkty, ktoré sú zozbieranými produktmi biologických majetku podniku len v okamihu zberu úrody. Potom sa uplatňuje IAS 2, Zásoby, alebo iný použiteľný medzinárodný účtovný štandard. Podľa toho sa tento štandard nezaoberá so spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody, ako napríklad spracovaním hrozna na víno vinárom, ktorý hrozno vypestoval. Keďže takéto spracovanie môže byť logickým a prirodzeným rozšírením poľnohospodárskej činnosti a prebiehajúce udalosti môžu priniesť určitú podobnosť s biologickou premenou, takéto spracovanie nie je zahrnuté do definície poľnohospodárskej činnosti v tomto štandarde.

4. V tejto tabuľke sú uvedené príklady biologických 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 lesnom poraste	Guľatina	Rezivo
Rastliny	Bavlna	Nite, odevy
	Zozbieraná trstina	Cukor
Dojnice	Mlieko	Syr
Ošípané	Trupy	Klobásy, údená šunka
Kríky	List	Čaj, sušený tabak
Viniče	Hrozno	Víno
Ovocné stromy	Pozberané ovocie	Spracované ovocie

▼B

DEFINÍCIE

Definície súvisiace s poľnohospodárstvom

5. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:

Poľnohospodárska činnosť je podnikové riadenie biologickej premeny biologického majetku na predaj, na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

Poľnohospodárska produkcia je zozbieraný produkt biologických majetku podniku.

Biologickým majetkom je živé zviera alebo rastlina.

Biologická premena zahŕňa procesy rastu, degenerácie, produkcie a rozmnožovania, ktoré sú príčinou kvalitatívnych alebo kvantitatívnych zmien biologického majetku.

Skupina biologických majetku je súhrn živých zvierat alebo rastlín.

Zber úrody je oddelenie produkcie od biologického majetku alebo skončenie životných procesov biologického majetku.

6. Poľnohospodárska činnosť sa vzťahuje na rozmanitý rozsah činností; napríklad chov dobytka, lesníctvo, zber úrody raz do roka alebo počas viacerých rokov, obrábanie ovocných sadov a plantáží, kvetinárstvo a vodohospodárstvo (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 procesu (napríklad úrovne výživnosti, vlhkosť, teplota, plodnosť a svetlo). 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

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 sa oceňuje a sleduje ako súčasť bežnej funkcie riadenia.

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 (vytváranie ďalších živých zvierat alebo rastlín); alebo

b) výroba poľnohospodárskych produktov, napríklad latex, čajové listy, vlna a mlieko.

Všeobecné definície

8. Nasledujúce výrazy, ktoré sa používajú v tomto štandarde, majú tieto vymedzené významy:

Aktívny trh je trh, na ktorom existujú všetky tieto podmienky:

a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;

b) v akomkoľvek čase bežne môžu byť ochotní kupujúci a predávajúci; a

c) ceny sú verejnosti k dispozícii.

Účtovná hodnota je hodnota, v ktorej sa majetok účtuje v súvahe.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže sa majetok vymeneniť alebo záväzok vyrovnať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Štátne dotácie sú dotácie, ktoré sú vymedzené v IAS 20, Vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci.

9. Objektívna hodnota majetku vychádza z jeho súčasného umiestnenia a stavu. Z toho napríklad vyplýva, že objektívna hodnota dobytka na farme je cenou dobytka na relevantnom trhu, ktorá je znížená o prepravné a iné náklady súvisiace s privedením dobytka na trh.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

10. Podnik by mal účtovať biologický majetok alebo poľnohospodárska produkcia vtedy a len vtedy, ak:

a) podnik riadi majetok v dôsledku minulých udalostí;

b) je pravdepodobné, že budúce hospodárske požitky spojené s majetkom budú plynúť do podniku; a

▼B

c) objektívnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo stanoviť.

11. V poľnohospodárskej činnosti sa kontrola môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytka a značkovaním alebo iným označením dobytka pri získaní, narodení alebo skončením pridávania. Budúce požitky sa zvyčajne stanovia ocenením významných fyzických vlastností.

12. Biologický majetok by sa mali oceniť pri prvotnom vykazovaní a ku každému súvahovému dňu svojou objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, s výnimkou prípadu, ktorý je uvedený v odseku 30, keď sa objektívna hodnota nemôže spoľahlivo stanoviť.

13. Poľnohospodárska produkcia zozbieraná z biologického majetku podniku by sa mali oceniť svojou objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady v okamihu zberu úrody. Takýmto ocenením je obstarávacia cena k tomuto dátumu, keď platí IAS 2, zásoby alebo iný použiteľný medzinárodný účtovný štandard.

14. Predajné náklady zahŕňajú provízie maklérom a sprostredkovateľom, poplatky regulačným orgánom a komoditným burzám, dane z prevodu a clá. Medzi predajné náklady nepatria prepravné a ostatné náklady nevyhnutné na umiestnenie majetku na trh.

15. Určenie objektívnej hodnoty pre biologický majetok alebo poľnohospodárska produkcia je možné uľahčiť zoskupením biologických majetku alebo poľnohospodárskej produkcie podľa významných vlastností, napríklad podľa veku alebo kvality. Podnik si volí vlastnosti zodpovedajúce vlastnostiam použitým na trhu ako základ pre cenotvorbu.

16. Podniky často uzatvárajú zmluvy na predaj svojich biologických majetku alebo poľnohospodárskej produkcie k budúcemu dátumu. Zmluvné ceny nie sú nevyhnutne dôležité pri určení objektívnej hodnoty, pretože objektívna hodnota odráža existujúci trh, na ktorom by mohli ochotní kupujúci a predávajúci vstúpiť do transakcie. Následkom toho sa objektívna 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 vymedzenia v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Pre nevýhodné zmluvy platí IAS 37.

17. Ak existuje aktívny trh pre niektoré biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu, kótovaná cena na takomto trhu je vhodným základom na určenie objektívnej hodnoty tohto majetku. Ak má niektorý podnik prístup k rozdielnym aktívnym trhom, potom tento podnik použije najvýznamnejší trh. Napríklad, ak má podnik prístup k dvom aktívnym trhom, použil by cenu existujúcu na trhu, ktorej použitie očakáva.

18. Ak aktívny trh neexistuje, podnik používa pri určení objektívnej hodnoty jeden alebo viac z týchto zdrojov, ak sú dostupné:

a) cena poslednej trhovej transakcie, ak sa nevyskytla žiadna významná zmena ekonomických okolností medzi dátumom transakcie a súvahovým dňom;

b) trhové ceny pre podobný majetok s úpravou, ktorá odráža rozdiely; a

c) sektorové kritéria, ako napríklad hodnota ovocného sadu vyjadrená na vyvážaný zásobník, bušel alebo hektár a hodnota dobytka vyjadrená na kilogram mäsa.

19. V niektorých prípadoch môžu z informačných zdrojov uvedených v odseku 18 vyplývať rozdielne závery, pokiaľ ide o objektívnu hodnotu biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie. Podnik pre tieto rozdiely zvažuje dôvody, aby sa dosiahol najspoľahlivejší odhad objektívnej hodnoty v rámci relatívne malého rozsahu prijateľných odhadov.

20. Ceny alebo hodnoty určené trhom nemôžu byť za určitých okolností dostupné pre biologický majetok pri jeho existujúcom stave. V takejto situácii podnik používa súčasnú hodnotu očakávaných čistých peňažných tokov z majetku, diskontovaných súčasnou trhovo určenou sadzbou pred zdanením pri určovaní objektívnej hodnoty.

21. Cieľom výpočtu súčasnej hodnoty očakávaných čistých peňažných tokov je určiť objektívnu hodnotu biologického majetku pri jeho existujúcom umiestnení a stave. Podnik to zvažuje pri určovaní vhodnej diskontnej sadzby, ktorá sa má použiť a pri odhade očakávaných čistých peňažných tokov. Súčasný stav biologického majetku vylučuje akékoľvek zvýšenia hodnoty z dodatočnej biologickej premeny a budúcich činností podniku, ako napríklad tie, ktoré súvisia so zlepšením budúcej biologickej premeny, zberu úrody alebo predaja.

▼B

22. Podnik nezahŕňa všetky peňažné toky z financovania nehnuteľností, zdanenia alebo z obnovy pôvodného biologického majetku po zbere úrody (napríklad náklady na znovuvysadenie stromov v lesnom poraste po ťažbe).

23. Pri odsúhlasovaní ceny v nezávislej transakcii, informovaní, dobrovoľne súhlasiaci kupujúci a predávajúci zvažujú možnosť odchýlok v peňažných tokoch. Z toho vyplýva, že objektívna hodnota odráža možnosť takýchto odchýlok. Podľa toho, podnik začleňuje očakávania o možných odchýlkach v peňažných tokoch buď do očakávaných peňažných tokov alebo diskontnej sadzby alebo do nejakej kombinácie týchto dvoch položiek. Pri určovaní diskontnej sadzby podnik používa predpoklady konzistentné s tými, ktoré boli použité pri odhade očakávaných peňažných tokov, aby sa odstránil účinok niektorých predpokladov dvojnásobne započítaných alebo ignorovaných.

24. Cena sa môže niekedy približovať objektívnej hodnote, najmä keď:

a) od vzniku počiatočnej obstarávacej ceny (napríklad pre sadenice ovocných stromov vysadených okamžite pred súvahovým dňom) sa uskutočnila malá biologická premena; alebo

b) neočakáva sa významný vplyv biologickej premeny na cenu (napríklad pre prvotný rast v 30-ročnom výrobnom cykle borovicového porastu).

25. Biologický majetok je často fyzicky spojený s pozemkom (napríklad stromy v lesnom poraste). Pre biologický majetok spojený s pozemkom nemôže existovať samostatný trh, ale aktívny trh môže existovať pre kombinovaný majetok, to znamená pre biologický majetok, nekultivovanú pôdu a meliorácie ako súbor. Podnik môže použiť informácie týkajúce sa kombinovaných majetku na určenie objektívnej hodnoty pre biologický majetok. Napríklad objektívna hodnota nekultivovanej pôdy a meliorácií sa môže odpočítať od objektívnej hodnoty kombinovaného majetku na dosiahnutie objektívnej hodnoty biologického majetku.

Zisky a straty

26. Zisk alebo strata vznikajúce pri prvotnom vykazovaní biologického majetku pri objektívnej hodnote zníženej o odhadované predajné náklady a zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického majetku by sa mali zahrnúť do ►**M5** zisk alebo stratu ◄ za obdobie, v ktorom vznikli.

27. Strata môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní biologického majetku, pretože odhadované predajné náklady sa odpočítajú pri určovaní objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického majetku. Zisk môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní biologického majetku, napríklad keď sa narodí teľa.

28. Zisk alebo strata vznikajúce pri prvotnom vykazovaní poľnohospodárskej produkcie objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady by sa mali zahrnúť do čistého zisku alebo do straty za obdobie, v ktorom vznikli.

29. Zisk alebo strata môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní poľnohospodárskej produkcie ako výsledok zberu úrody.

Neschopnosť spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu

▼M3

30. Existuje predpoklad, že pre biologický majetok môže byť reálna hodnota spoľahlivo stanovená. Avšak tento predpoklad môže byť vyvrátený len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktorý trhovo určené ceny alebo hodnoty nie sú k dispozícii a pre ktorý je rozhodnuté, že alternatívne odhady reálnej hodnoty sú očividne nespoľahlivé. V takomto prípade by mal byť tento biologický majetok oceňovaný v jeho nákladoch znížených o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné reálnu hodnotu takéhoto biologického majetku spoľahlivo stanoviť, jednotka by ho mala začať oceňovať v reálnej hodnote zníženej o odhadované náklady na predaj. Akonáhle dlhodobý biologický majetok splní kritérium pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj (alebo bol zaradený do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5 Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti, *predpokladá sa, že jeho reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť.*

▼B

31. Predpoklad v odseku 30 je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní. Podnik, ktorý predtým ocenil biologický majetok jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady pokračuje v oceňovaní biologického majetku jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady až do vyradenia.

▼B

32. V každom prípade, podnik oceňuje poľnohospodársku produkciu v čase zberu úrody objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady. Tento štandard odráža názor, že objektívnu 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, podnik berie do úvahy IAS 2, zásoby, IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a IAS 36, zníženie hodnoty majetku.

ŠTÁTNE DOTÁCIE

34. Nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady by sa mala účtovať ako výnos vtedy a len vtedy, ak sa štátna dotácia stáva pohľadávkou.

35. Ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, podmienená, vrátane prípadov, keď štátna dotácia vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval v bližšie určenej poľnohospodárskej činnosti, podnik by mal účtovať štátnu dotáciu ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené.

36. Podmienky štátnych dotácií sa menia. Napríklad pri štátnej dotácii sa môže od podniku vyžadovať, aby hospodáril v určitej lokalite päť rokov a vyžaduje, aby podnik vrátil celú štátnu dotáciu, ak bude hospodáriť menej ako päť rokov. V tomto prípade sa štátna dotácia neúčtuje ako výnos až do uplynutia piatich päť rokov. Ak však štátna dotácia umožňuje, aby bola časť štátnej dotácie ponechaná na základe plynutia času, podnik účtuje štátnu dotáciu ako výnos na základe pomeru pripadajúceho na časové obdobie.

37. Ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), uplatňuje sa IAS 20, vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory.

38. Tento štandard vyžaduje postup, ktorý je odlišný od IAS 20, ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceneného jeho objektívnou hodnotou zníženou o predajné náklady alebo ak sa pri štátnej dotácii vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval v bližšie určenej poľnohospodárskej činnosti. IAS 20 platí len na štátnu dotáciu týkajúcu sa biologického majetku oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

▼M5

▼B

ZverejňovanieV

šeobecne

40. Podnik by mal zverejniť súhrnný zisk alebo stratu vznikajúce počas bežného obdobia pri prvotnom vykazovaní biologických majetku a poľnohospodárskej produkcie a zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologických majetku.

41. Podnik by mal poskytnúť opis každej skupiny biologických majetku.

42. Zverejnenie požadované odsekom 41 môže byť v podobe slovného alebo kvantifikovaného opisu.

43. Podniku sa odporúča poskytnúť kvantifikovaný opis každej skupiny biologických majetku, pričom sa podľa vhodnosti rozlišuje medzi konzumovateľnými a plodiacimi biologickým majetkom alebo zrelými a nezrelými biologickým majetkom. Napríklad podnik môže zverejniť účtovné hodnoty konzumovateľných biologických majetku a plodiacich biologických majetku podľa skupiny. Podnik môže ďalej rozdeliť tieto účtovné hodnoty na zrelý a nezrelý majetok. Toto rozlišovanie poskytne informácie, ktoré môžu pomôcť pri posúdení načasovania budúcich peňažných tokov. Podnik zverejňuje východiskový základ pre takéto rozlíšenie.

44. Konzumovateľný biologický majetok je ten, ktorý sa zozbiera ako poľnohospodárske produkty alebo predá ako biologický majetok. Príkladom konzumovateľných biologických majetku je dobytok určený na produkciu mäsa, dobytok chovaný na predaj, ryby z chovu, plodiny ako napríklad kukurica a pšenica a stromy pestované na rezivo. Plodiacim biologickým majetkom je majetok odlišný od konzumovateľného biologickoho majetku; napríklad dobytok, ktorý produkuje mlieko, vinná réva, ovocné

▼B

stromy, stromy, z ktorých sa zbiera palivové drevo, pričom tieto stromy zostávajú zachované. Plodiaci biologický majetok nie je poľnohospodársky produkt, ale má skôr vlastnosť sebaregenerácie.

45. Biologický majetok sa môže zatrieďovať buď ako zrelý biologický majetok alebo nezrelý biologický majetok. Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastnosti potrebné na zber (pre konzumovateľný biologický majetok) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (pre plodiaci biologický majetok).

46. Ak podnik niekde inde nezverejní informácie uverejnené spolu s účtovnou závierkou, mal by opísať:

a) charakter svojich činností, so zahrnutím každej skupiny biologických majetku; a

b) nefinančné kritériá alebo odhady fyzikálnych veličín:

i) každej skupiny biologických majetku podniku ku koncu obdobia; a

ii) objem poľnohospodárskej produkcie za toto obdobie.

47. Podnik by mal zverejniť metódy a významné predpoklady použité pri určovaní objektívnej hodnoty každej skupiny poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody a každej skupiny biologických majetku.

48. Podnik by mal zverejniť objektívnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie zozbieranej počas dané obdobia zníženú o predajné náklady, ktorá bola určená v čase zberu úrody.

49. Podnik by mal zverejniť:

a) existenciu a účtovné hodnoty biologických majetku, ktorých právo je obmedzené a účtovné hodnoty biologických majetku zaistených ako záruka za záväzky;

b) hodnotu záväzkov pre rozvoj alebo získanie biologických majetku; a

c) stratégie riadenia finančného rizika, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou.

▼M5

50. Jednotka predloží zosúladenie zmien v účtovnej hodnote biologického majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Zosúladenie obsahuje tieto položky:

▼B

a) zisk alebo strata, ktoré vyplývajú zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady;

b) zvýšenie spôsobené nákupmi;

▼M3

c) zvýšenia súvisiace s predajmi a biologickým majetkom klasifikovaným ako majetok držaný na predaj (alebo zaradeným do skupiny na vyradenie, ktorá je klasifikovaná ako držaná na predaj) v súlade s IFRS 5;

▼B

d) zníženie spôsobené zberom úrody;

e) zvýšenie vyplývajúce z podnikových kombinácií;

▼M5

f) výsledné výmenné rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky do inej meny prezentácie a pri prepočte prevádzky v zahraničí do meny prezentácie vykazujúcej jednotky;

a

▼B

g) ostatné zmeny.

51. Objektívna hodnota znížená o odhadované predajné náklady biologického majetku sa môže zmeniť tak v dôsledku fyzických zmien ako aj cenových zmien na trhu. Oddelené zverejnenie fyzických a cenových zmien je vhodné pri oceňovaní výnosnosti bežného obdobia a budúcich vyhliadok, najmä vtedy, ak výrobný cyklus trvá viac ako jeden rok. V takýchto prípadoch sa podniku odporúča zverejniť, podľa skupín alebo inak, objem zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady zahrnutý do čistého zisku a straty v dôsledku fyzických zmien alebo v dôsledku cenových zmien. Tieto informácie sú vo všeobecnosti menej užitočné, ak je výrobný cyklus menej ako jeden rok (napríklad pri chove kurčiat alebo pestovaní obilných plodín).

52. Biologická premena má za následok niekoľko druhov fyzickej zmeny – rast, degenerácia, výroba a rozmnožovanie, z ktorých každá je pozorovateľná a merateľná. Každá z týchto fyzických zmien má priamy vzťah k budúcim ekonomickým požitkom. Zmena objektívnej hodnoty biologického majetku spôsobená zberom úrody je taktiež zmenou fyzickou.

▼M5

53. Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, zdravotným a ostatným prírodným rizikám. Ak dôjde k udalosti, ktorej dôsledkom je vznik významnej položky nákladov alebo výnosov, zverejní sa v zmysle IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* charakter a suma tejto položky. Príkladmi takejto udalosti sú epidémia nákazlivej choroby, povodeň, veľké sucho alebo silný mráz a mor spôsobeným hmyzom.

▼B

Dodatočné zverejňovanie pre biologický majetok, priktorom nie je možné spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu

54. Ak podnik oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30) na konci obdobia, tento podnik by mal zverejniť pre takýto biologický majetok:

a) opis týchto biologických majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa nedá spoľahlivo stanoviť objektívna hodnota;

c) ak je to možné, rozsah odhadov, do rámca ktorého veľmi pravdepodobne patrí objektívna hodnota;

d) použitá metóda odpisov;

e) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby; a

f) hrubá účtovná hodnota a akumulované odpisy (zoskupené s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci obdobia.

55. Ak počas bežného obdobia podnik oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), podnik by mal zverejniť všetok zisk alebo stratu účtovanú pri vyradení takéhoto biologického majetku a v zosúladení požadovanom odsekom 50 by mal zverejniť sumy týkajúce sa na takéhoto biologického majetku oddelene. Zosúladenie by pritom malo obsahovať tieto sumy zahrnuté do čistého zisku alebo straty súvisiace s uvedenými biologickým majetkom:

a) straty zo zníženia hodnoty;

b) zrušenia strát zo zníženia hodnoty; a

c) odpisy.

56. Ak sa objektívna hodnota biologických majetku predtým oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty stáva spoľahlivo stanoviteľnou počas bežného obdobia, podnik by mal pre takýto biologický majetok zverejniť:

a) opis týchto biologických majetku;

b) vysvetlenie, prečo sa objektívna hodnota stala spoľahlivo stanoviteľnou; a

c) účinok tejto zmeny.

Štátne dotácie

57. Podnik by mal zverejniť v súvislosti s poľnohospodárskou činnosťou obsiahnutou v tomto štandarde tieto informácie:

a) povahu a rozsah štátnych dotácií účtovaných v účtovnej závierke;

b) nesplnené podmienky a ostatné podmienené skutočnosti spojené so štátnymi dotáciami; a

c) významné zníženia očakávané v úrovni štátnych dotácií.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik použije tento štandard pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2003, mal by túto skutočnosť zverejniť.

59. Tento štandard neustanovuje bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie tohto štandardu je vykázané v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za dané obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

▼M6

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 2

Platby na základe podielov

OBSAH

	Odsek
Cieľ	1
Rozsah	2-6
Vykazovanie	7-9
Platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách	10-29
Prehľad	10-13
Transakcie, v rámci ktorých dochádza k príjmu služieb	14-15
Transakcie oceňované pomocou odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov	16-25
Stanovenie reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov	16-18
Riešenie podmienok nároku	19-21
Riešenie funkcie opätovného poskytnutia	22
Dátum po nároku	23
Nemožnosť spoľahlivého odhadu reálnej hodnoty majetkových nástrojov	24-25
Úprava podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu majetkových nástrojov, vrátane zrušenia a vyrovnania	26-29
Hotovostné platobné transakcie na základe podielov	30-33
Platobné transakcie na základe podielov s hotovostnými alternatívami	34-43
Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej podmienky zmluvy umožňujú protistrane zvoliť formu vyrovnania	35-40
Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej podmienky zmluvy umožňujú jednotke zvoliť formu vyrovnania	41-43
Zverejnenia	44-52
Prechodné ustanovenia	53-59
Dátum účinnosti	60

CIEĽ

1 Cieľom tohto IFRS je špecifikovať finančné výkazníctvo jednotky v prípade, ak sa jednotky týka *platobná transakcia na základe podielov*. Tento IFRS vyžaduje od jednotky zahrnúť vo svojom zisku alebo strate a vo finančnej pozícii efekty platobných transakcií na základe podielov, vrátane výdajov súvisiacich s transakciami, v rámci ktorých sú zamestnancom ponúkané *opcie na akcie*.

ROZSAH

2 Jednotka bude uplatňovať tento IFRS pri účtovaní všetkých platobných transakcií na základe podielov:

(a) *platobných transakcií úhrady z vlastného imania na základe podielu na akciách*, v rámci ktorých jednotka prijíma tovar alebo služby ako úhradu za *majetkové nástroje* jednotky (vrátane akcií alebo opcií na akcie),

(b) *platobnou transakciou v hotovosti na základe podielov*, v rámci ktorých jednotka nadobúda tovar alebo služby v dôsledku vzniku záväzku voči dodávateľovi tovaru alebo služieb za sumy, vychádzajúce z ceny (alebo hodnoty) podnikových akcií alebo iných majetkových nástrojov jednotky,

▼M6

(c) transakcií, v rámci ktorých jednotka prijíma alebo nadobúda tovar alebo služby a podmienky zmluvy poskytujú jednotke alebo dodávateľovi tovarov alebo služieb možnosť výberu, či transakciu vysporiadať vo forme peňažnej hotovosti (alebo iným majetkom) alebo emitovaním majetkových nástrojov,

s výnimkou ustanovení uvedených v odsekoch 5 a 6.

3 Pre účely tohto IFRS sa prevody majetkových nástrojov jednotky uskutočnené jeho akcionármi v prospech strán, ktoré jednotke dodali tovar alebo služby (vrátane zamestnancov) považujú za platobné transakcie na základe podielov, s výnimkou prípadu, ak je jednoznačným účelom prevodu účel iný, než platba za tovar alebo služby dodané jednotke. Tieto ustanovenia sa taktiež vzťahujú na prevody majetkových nástrojov materskej spoločnosti jednotky, alebo majetkových nástrojov inej jednotky v rámci tej istej skupiny, v prospech strán, ktoré jednotke dodali tovar alebo služby.

4 Pre účely tohto IFRS sa transakcia so zamestnancom (alebo inou stranou) v prípade, ak je takýto zamestnanec držiteľom majetkových nástrojov jednotky, nepovažuje za platobnú transakciu na základe podielov. Ak napríklad jednotka udelí všetkým držiteľom konkrétnej triedy jeho majetkových nástrojov právo na nadobudnutie ďalších majetkových nástrojov jednotky za cenu, ktorá je nižšia, než reálna hodnota takýchto majetkových nástrojov, a zamestnanec prijme takéto právo z dôvodu, že je držiteľom majetkových nástrojov v takejto triede, udelenie takéhoto práva alebo jeho realizácia nespadá pod ustanovenia tohto IFRS.

5 Podľa ustanovení odseku 2 sa tento IFRS vzťahuje na platobné transakcie na základe podielov, v rámci ktorých jednotka nadobudne alebo prijme tovar alebo služby. Tovar zahŕňa zásoby, spotrebný materiál, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok a iný nefinančný majetok. Jednotka však nebude uplatňovať tento IFRS na transakcie, v rámci ktorých nadobudne tovar ako súčasť majetku v zostatkovej hodnote, nadobudnutého v rámci podnikovej kombinácie, na ktorú sa vzťahujú ustanovenia IAS 22 *Podnikové kombinácie*. Na základe vyššie uvedeného, majetkové nástroje emitované v rámci podnikovej kombinácie výmenou za kontrolu nad nadobúdaným nespadajú do pôsobnosti tohto IFRS. Avšak majetkové nástroje udelené zamestnancom nadobúdaného (napríklad náhradou za ich pokračujúci pracovný pomer) spadajú do pôsobnosti tohto IFRS. Podobne aj zrušenie, výmena alebo iná úprava *zmlúv o platbách na základe podielov* z dôvodu podnikovej kombinácie alebo reštrukturalizácie iného vlastného imania sa bude účtovať v súlade s týmto IFRS.

6 Tento IFRS sa neuplatňuje na platobné transakcie na základe podielov, v rámci ktorých jednotka prijme alebo nadobudne tovar alebo služby v rámci zmluvy, spadajúcej do pôsobnosti odsekov 8–10 IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003), alebo odsekov 5–7 IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* (revidovaný v roku 2003).

VYKAZOVANIE

7 **Jednotka vykáže tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci platobnej transakcie na základe podielov ihneď po obdržaní tovaru alebo služieb. Jednotka vykáže zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania v prípade, ak k prijatiu tovaru alebo služieb došlo v rámci platobnej transakcie úhrady z vlastného imania na základe podielu na akciách, alebo záväzok v prípade, ak k získaniu tovaru alebo služieb došlo v rámci platobnej transakcie na základe podielu na akciách, ktorej vyrovnanie prebehne formou peňažnej hotovosti.**

8 **Ak tovar alebo služby prijaté alebo nadobudnuté v rámci platobnej transakcie na základe podielov nesplnia podmienky pre ich vykázanie ako majetku, budú sa vykazovať ako náklady.**

9 Náklad obvykle vzniká v súvislosti so spotrebou tovarov alebo služieb. Napríklad služby sa spravidla spotrebujú okamžite, pričom v takomto prípade sa náklad vykazuje okamžite po poskytnutí služby protistranou. Tovar možno spotrebovať v priebehu určitého času, alebo – v prípade zásob – predať neskôr – takomto prípade sa náklad vykáže ihneď po spotrebovaní alebo predaji tovaru. Niekedy je však nevyhnutné vykázať náklad ešte pred spotrebovaním alebo predajom tovaru alebo služieb, nakoľko takéto náklady nespĺňajú podmienky pre ich vykázanie ako majetku. Jednotka môže napríklad nadobudnúť tovar ako súčasť výskumnej fázy projektu, zameraného na vývoj nového produktu. Hoci ku spotrebe tohto tovaru nedošlo, v rámci použiteľného IFRS nemusí spĺňať podmienky vykázania ako majetok.

▼M6

PLATOBNÉ TRANSAKCIE ÚHRAD Z VLASTNÉHO IMANIA NA ZÁKLADE PODIELU NA AKCIÁCH

Prehľad

10 **Pokiaľ ide o platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách, jednotka ocení prijatý tovar alebo služby a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania priamo v reálnej hodnote prijatého tovaru alebo služieb s výnimkou prípadu, ak sa reálna hodnota nedá spoľahlivo stanoviť. Ak jednotka nedokáže spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, ocení ich hodnotu a zodpovedajúce zvýšenie vlastného imania nepriamo, pomocou odkazu na** (*) **reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov.**

11 Za účelom uplatnenia požiadaviek odseku 10 na transakcie so *zamestnancami a inými osobami poskytujúcimi podobné služby* (**) jednotka ocení reálnu hodnotu prijatých služieb odkazom na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov, pretože obvykle nie je možné spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu prijatých služieb (pozri informácie v odseku 12). Reálna hodnota takýchto majetkových nástrojov sa bude oceňovať k *dátumu poskytnutia*.

12 Akcie, opcie na akcie a iné majetkové nástroje sa obvykle poskytujú zamestnancom ako súčasť ich odmeňovania (okrem výplaty v peniazoch a iných zamestnaneckých požitkov). Obvykle nie je možné priamo oceniť služby prijaté za konkrétny komponent odmeny zamestnanca. Taktiež nemusí byť možné nezávisle oceniť reálnu hodnotu celkovej odmeny zamestnanca bez toho, aby sa vykonalo priame ocenenie reálnej hodnoty poskytnutých nástrojov. Okrem toho sa akcie alebo opcie na akcie niekedy poskytujú ako súčasť zmluvného bonusu, a nie ako súčasť základnej odmeny, napríklad v prípade stimulácie zamestnancov, aby ostali zamestnancami danej jednotky alebo v prípade ich odmeny za ich snahy o vylepšenie výnosnosti jednotky. Poskytovaním akcií alebo opcií na akcie – okrem inej odmeny – jednotka platí ďalšie odmeny za účelom získania ďalších úžitkov. Odhadnutie reálnej hodnoty takýchto dodatočných úžitkov býva obvykle pomerne obtiažne. Kvôli obtiažnostiam priameho ocenenia reálnej hodnoty prijatých služieb jednotka ocení reálnu hodnotu prijatých zamestnaneckých služieb prostredníctvom odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov.

13 Pre účely uplatnenia požiadaviek odseku 10 na transakcie so stranami inými, než sú zamestnanci, bude existovať vyvrátiteľný predpoklad, že reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb možno spoľahlivo odhadnúť. Reálna hodnota sa bude oceňovať k dátumu, ku ktorému jednotka od protistrany obdrží tovar alebo peniaze. Ak vo výnimočných prípadoch jednotka tento predpoklad vyvráti z toho dôvodu, že nemôže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb, jednotka ocení prijatý tovar alebo služby nepriamo – pomocou odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov, ocenených k dátumu prijatia tovaru alebo služieb jednotkou.

Transakcie, v rámci ktorých dochádza k príjmu služieb

14 Ak poskytnuté majetkové nástroje *sa zveria do správy* okamžite, od protistrany sa nevyžaduje ukončiť stanovené obdobie poskytovania služieb predtým, než bude mať nepodmienený nárok na tieto majetkové nástroje. Ak však naopak chýba dôkaz, jednotka bude predpokladať, že príjmu služieb poskytovaných protistranou ako úhrady za majetkové nástroje došlo. V takomto prípade – k dátumu poskytnutia – jednotka vykáže celú prijatú službu spolu so zodpovedajúcim zvýšením vlastného imania.

15 Ak ku nároku na majetkové nástroje nedôjde do doby, pokiaľ protistrana neukončí stanovené obdobie poskytovania služieb, jednotka bude predpokladať, že služby, ktorá má protistrana poskytnúť ako úhradu za uvedené majetkové nástroje, sa prijmú v budúcnosti - počas *obdobia nároku*. Jednotka bude počas obdobia nároku účtovať tieto služby ku dňu ich poskytovania spolu s príslušným zvýšením vlastného imania. Napríklad:

(a) ak sú zamestnancovi podmienene udelené opcie na akcie (po uplynutí troch rokov zamestnaneckého pomeru), jednotka bude predpokladať, že k príjmu služieb, ktoré má zamestnanec poskytnúť ako úhradu za opcie na akcie, dôjde v budúcnosti – počas trojročného obdobia nároku.

(*) Tento IFRS používa namiesto výraz „v cene” výraz „v odkaze na”, pretože transakcia sa oceňuje vynásobením hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov, ocenených k dátumu uvedenému v odseku 11 alebo 13 (podľa toho, ktorý sa dá použiť) počtom udelených majetkových nástrojov v súlade s vysvetlením uvedeným v odseku 19.

(**) V zvyšnej časti tohto IFRS sa odkazy na zamestnancov týkajú aj iných osôb, ktoré poskytujú podobné služby.

▼M6

(b) ak sa zamestnancovi podmienene poskytnú opcie na akcie (po dosiahnutí podmienky výkonnosti a trvaní zamestnaneckého pomeru zamestnanca až do doby, pokiaľ tieto podmienky nesplní) a dĺžka obdobia nároku sa mení v závislosti od toho, kedy dôjde ku splneniu podmienky výkonnosti, jednotka bude predpokladať, že k poskytnutiu služieb zamestnanca ako úhrady za opcie na akcie dôjde v budúcnosti – počas očakávaného obdobia nároku. Jednotka odhadne dĺžku očakávaného obdobia nároku k dátumu poskytnutia a vychádza z najpravdepodobnejšieho výstupu podmienky výkonnosti. Ak podmienka výkonnosti predstavuje *trhovú podmienku*, 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, jednotka podľa potreby zreviduje odhad dĺžky obdobia nároku v prípade, ak následné informácie naznačujú, že dĺžka obdobia nároku sa odhaduje na základe predchádzajúcich odhadov.

Transakcie oceňované pomocou odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov

Stanovenie reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov

16 Pokiaľ ide o transakcie oceňované pomocou odkazu na poskytnuté majetkové nástroje, jednotka ocení reálnu hodnotu majetkových nástrojov ku *dňu ocenenia* a na základe dostupných trhových sadzieb, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu takýchto nástrojov (v súlade s ustanoveniami odsekov 19–22).

17 Ak trhové ceny nie sú k dispozícii, jednotka odhadne reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov pomocou techniky ohodnotenia za účelom stanovenia, aká by k dátumu ocenenia bola cena takýchto majetkových nástrojov v rámci nezávislej transakcie medzi informovanými a ochotnými stranami. Technika ohodnotenia musí byť konzistentná so všeobecne akceptovanými metodológiami ohodnotenia pre oceňovanie finančných nástrojov, a musí zahŕňať všetky faktory a predpoklady, ktoré by informovaní a ochotní účastníci trhu brali na zreteľ pri stanovení ceny (v súlade s odsekmi 19–22).

18 Príloha B obsahuje ďalší návod na oceňovanie reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie, a zameriava sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytnutie akcií alebo opcií na akcie v prospech zamestnancov.

Riešenie podmienok nároku

19 Poskytnutie majetkového nástroja môže byť podmienené splnením špecifikovaných *podmienok nároku*. Napríklad – poskytnutie akcií alebo opcií na akcie je vo vzťahu k zamestnancovi obvykle podmienené zotrvaním zamestnanca v pracovnom pomere počas stanovenej doby. Môžu existovať podmienky výnosnosti, ktoré sa musia splniť - napríklad dosiahnutie špecifického rastu zisku jednotkou, alebo špecifického nárastu ceny akcie jednotky. Podmienky nároku - iné, než trhové podmienky - sa pri odhadovaní reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie k dátumu ocenenia nebudú brať na zreteľ. Namiesto toho sa podmienky nároku budú brať na zreteľ pri úprave počtu majetkových nástrojov zahrnutých do ocenenia transakčnej sumy tak, aby suma, vykázaná za príjem tovaru alebo služieb ako úhrada za poskytnuté majetkové nástroje, vychádzala z počtu majetkových nástrojov, na ktoré eventuálne vznikne nárok. Pokiaľ teda ide o kumulatívny základ - za príjem tovaru alebo služieb sa nevykazuje žiadna suma v prípade, ak nedošlo k nároku na poskytnuté majetkové nástroje v dôsledku zlyhania splniť podmienky nároku, napr. protistrana nedokončí stanovené obdobie služby, alebo nedôjde ku splneniu podmienky výnosnosti v súlade s požiadavkami odseku 21.

20 Pri uplatňovaní požiadaviek odseku 19 jednotka vykáže sumu za prijatý tovar alebo služby počas obdobia nároku na základe najlepšieho dostupného odhadu počtu majetkových nástrojov, nárok na ktoré sa očakáva a podľa potreby tento odhad upraví v prípade, ak sa počet majetkových nástrojov, nárok na ktoré sa očakáva, odlišuje od predchádzajúcich odhadov. V súlade s požiadavkami odseku 21 jednotka k dátumu nároku zreviduje odhad tak, aby dospela k rovnakému počtu majetkových nástrojov, na ktoré skutočne vznikol nárok.

21 Trhové podmienky – napríklad cieľová akciová cena, na základe ktorej dôjde k nároku (alebo realizovateľnosti) – sa pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov budú brať na zreteľ. Preto – pokiaľ ide o poskytnutie majetkových nástrojov s trhovými podmienkami – jednotka vykáže tovar alebo služby prijaté od protistrany, ktorá spĺňa všetky ostatné podmienky nároku (napríklad služby prijaté od zamestnanca, ktorého zamestnanecký pomer bude trvať v priebehu stanovenej doby), bez ohľadu na to, či došlo ku splneniu takejto trhovej podmienky.

▼**M6**

Riešenie funkcie opätovného poskytnutia

22 Pokiaľ ide o opcie s *funkciou opätovného poskytnutia*, takáto črta sa nebude brať na zreteľ pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých opcií k dátumu ocenenia. Namiesto toho sa *opcia opätovného poskytnutia* bude účtovať ako poskytnutie novej opcie v prípade, ak dôjde k následnému poskytnutiu opcie na opätovné nadobudnutie.

Dátum po nároku

23 Po vykázaní tovaru a služieb prijatých v súlade s odsekmi 10–22 a súvisiacom zvýšení vlastného imania jednotka nesmie po dátume nároku vykonať žiadne následné úpravy vlastného imania. Jednotka napríklad nemôže následne zrušiť sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby od zamestnanca, ak dôjde k neskoršiemu prepadnutiu vzniknutých majetkových nástrojov, alebo v prípade opcií na akcie sa opcie nerealizujú. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, napríklad prevod z jedného komponentu vlastného imania do iného.

Nemožnosť spoľahlivého odhadu reálnej hodnoty majetkových nástrojov

24 Požiadavky uvedené v odsekoch 16–23 sa uplatňujú vtedy, ak sa od jednotky vyžaduje oceňovať platobné transakcie na základe podielov prostredníctvom odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov. V zriedkavých prípadoch nemusí byť jednotka schopná spoľahlivo odhadnúť reálnu hodnotu majetkových nástrojov poskytnutých k dátumu ocenenia v súlade s požiadavkami odsekov 16–22. V týchto zriedkavých prípadoch jednotka:

(a) ocení majetkové nástroje v ich *vnútornej hodnote* – prvotne k dátumu prijatia tovaru alebo služieb a následne ku každému dátumu vykazovania, a súčasne k dátumu konečného vyrovnania, pričom akúkoľvek zmenu vnútornej hodnoty vykáže v zisku alebo strate. Pokiaľ ide o poskytnutie opcií na akcie, k záverečnému vyrovnaniu zmluvy o platbe na základe podielov dôjde vtedy, keď dôjde k realizácii opcií, ich prepadnutiu (napríklad v súvislosti s ukončením pracovného pomeru) alebo uplynutiu (napríklad na konci životnosti opcie).

(b) vykáže prijatý tovar alebo služby na základe počtu majetkových nástrojov, na ktoré vznikol nárok, alebo (tam, kde sa to dá uplatniť) ktoré sa realizovali. Za účelom uplatnenia tejto požiadavky na opcie na akcie jednotka vykáže tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku v súlade s odsekmi 14 a 15 s výnimkou situácie, ak sa požiadavky obsiahnuté v odseku 15(b) a týkajúce sa trhovej podmienky neuplatňujú. Suma vykázaná za tovar alebo služby prijaté počas obdobia nároku bude vychádzať z počtu opcií na akcie, vznik nároku na ktoré sa očakáva. Podľa potreby jednotka tento odhad upraví v prípade, ak následné informácie naznačujú, že počet opcií na akcie, vznik nároku na ktoré sa očakáva, sa líši od predchádzajúcich odhadov. K dátumu nároku jednotka upraví tento odhad tak, aby sa rovnal počtu majetkových nástrojov, na ktoré skutočne vznikol nárok. Po dátume nároku jednotka zruší sumu vykázanú za prijatý tovar alebo služby v prípade, ak dôjde k neskoršiemu prepadnutiu opcií na akcie, alebo k ich uplynutiu na konci životnosti opcie.

25 Ak jednotka uplatňuje odsek 24, nie je nevyhnutné uplatňovať odseky 26–29, pretože všetky zmeny podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu majetkových nástrojov, sa budú brať do úvahy pri uplatňovaní metódy vnútornej hodnoty, uvedenej v odseku 24. Ak však jednotka vykoná vyrovnanie poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa vzťahuje odsek 24:

(a) ak k vyrovnaniu dôjde v období nároku, jednotka bude účtovať vyrovnanie ako urýchlenie nároku a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by vykázala za služby prijaté v priebehu zvyšného obdobia nároku.

(b) všetky platby realizované pri úhrade sa budú účtovať ako spätný nákup majetkových nástrojov, t. j. ako zrážka z vlastného imania s výnimkou situácie, kedy takáto platba presiahne vnútornú hodnotu majetkových nástrojov oceňovaných k dátumu spätného odkúpenia. Takýto prebytok sa bude vykazovať ako náklad.

Úprava podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu majetkových nástrojov, vrátane zrušenia a vyrovnania

26 Jednotka môže zmeniť podmienky, za ktorých boli poskytnuté majetkové nástroje. Napríklad môže znížiť realizačnú cenu opcií poskytnutých zamestnancom (t. j. preceniť opcie), čím dôjde ku zvýšeniu reálnej hodnoty takýchto opcií. Požiadavky uvedené v odsekoch 27–29 na účtovanie efektov úprav sú vyjadrené v kontexte platobných transakcií na základe podielov so zamestnancami. Tieto požiadavky sa však budú

▼M6

taktiež uplatňovať na platobné transakcie na základe podielov s inými osobami, než sú zamestnanci, ktoré sa oceňujú prostredníctvom odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov. V druhom prípade sa budú všetky odkazy na dátum poskytnutia, uvedené v odsekoch 27–29, týkať dátumu, ku ktorému jednotka obdrží tovar alebo ku ktorému protistrana poskytne službu.

27 Jednotka minimálne vykáže prijaté služby ocenené k dátumu poskytnutia v reálnej hodnote poskytnutých nástrojov s výnimkou prípadu, ak ku vzniku nároku na tieto nástroje nedôjde z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej, než trhovej podmienky), ktorá bola špecifikovaná k dátumu poskytnutia. Tento prístup sa uplatňuje bez ohľadu na akékoľvek úpravy podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu majetkových nástrojov, a bez ohľadu na zrušenie alebo vyrovnanie takéhoto poskytnutia alebo majetkových nástrojov. Okrem toho jednotka vykáže efekty úprav, ktoré zvyšujú reálnu hodnotu zmluvy o platbách na základe podielov, alebo iným spôsobom k úžitku zamestnanca. Návod na uplatňovanie tejto požiadavky je uvedený v Prílohe B.

28 Ak jednotka zruší alebo vyrovná poskytnutie majetkových nástrojov počas obdobia nároku (iné než zrušenie poskytnutia prepadnutím v prípade, ak neboli splnené podmienky nároku):

(a) jednotka bude účtovať zrušenie alebo vyrovnanie ako urýchlenie nároku a preto okamžite vykáže sumu, ktorú by bola vykázala za služby prijaté počas zvyšného obdobia nároku.

(b) všetky platby v prospech zamestnanca súvisiace so zrušením alebo vyrovnaním sa budú účtovať ako spätný nákup majetkového podielu, t. j. ako zrážka z vlastného imania s výnimkou situácie, kedy takáto platba presiahne reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov oceňovaných k dátumu spätného odkúpenia. Takýto prebytok sa bude vykazovať ako náklad.

(c) ak dôjde k poskytnutiu nových majetkových nástrojov v prospech zamestnanca a k dátumu ich poskytnutia jednotka identifikuje takéto nové majetkové nástroje ako náhradu za zrušené majetkové nástroje, jednotka bude účtovať poskytnutie náhradných majetkových nástrojov tým istým spôsobom, ako modifikáciu pôvodného poskytnutia majetkových nástrojov v súlade s odsekom 27 a návodom v Prílohe B. Prírastok poskytnutej reálnej hodnoty je rozdiel medzi reálnou hodnotou náhradných majetkových nástrojov a čistou reálnou hodnotou zrušených majetkových nástrojov a to k dátumu poskytnutia náhradných majetkových nástrojov. Čistá reálna hodnota zrušených majetkových nástrojov je ich reálnou hodnotou tesne pred zrušením, po odpočítaní všetkých platieb, realizovaných v prospech zamestnanca pri zrušení majetkových nástrojov, ktorá sa účtuje ako zrážka z vlastného imania v súlade s vyššie uvedeným bodom (b). Ak jednotka neoznačí nové poskytnuté majetkové nástroje za náhradu za zrušené majetkové nástroje, jednotka bude tieto nové majetkové nástroje účtovať ako nové poskytnutie majetkových nástrojov.

29 Ak jednotka spätne odkúpi vzniknuté majetkové nástroje, platba realizovaná v prospech zamestnanca sa bude účtovať ako zrážka z vlastného imania s výnimkou situácie, ak platba presiahne reálnu hodnotu spätne odkúpených majetkových nástrojov, ocenených k dátumu spätného odkúpenia. Takýto prebytok sa bude vykazovať ako náklad.

HOTOVOSTNÉ PLATOBNÉ TRANSAKCIE NA ZÁKLADE PODIELOV

30 **Pokiaľ ide o platobné transakcie na základe podielov, ktorých vyrovnanie sa realizuje formou peňažnej hotovosti, jednotka ocení nadobudnutý tovar a služby a vzniknutý záväzok v reálnej hodnote záväzku. Až do vyrovnania záväzku jednotka opätovne ocení reálnu hodnotu záväzku ku každému dátumu vykazovania a k dátumu vyrovnania, pričom akékoľvek zmeny v reálnej hodnote sa vykážu v zisku alebo strate za dané obdobie.**

31 Jednotka napríklad môže poskytnúť práva na zhodnotenie akcií zamestnancom ako súčasť ich odmeňovania, pričom zamestnanci získajú nárok na budúce peňažné platby (nie na majetkový nástroj), vychádzajúc z nárastu ceny akcie jednotky zo špecifikovanej úrovne počas špecifikovaného obdobia. Jednotka taktiež môže poskytnúť zamestnancom práva na príjem budúcich hotovostných platieb prostredníctvom poskytnutia práva na akcie (vrátane akcií, ktorých vydanie nastane po realizácii opcií na akcie), ktoré možno spätne odkúpiť, či už povinne (napríklad po ukončení zamestnaneckého pomeru), alebo na základe opcie zamestnanca.

32 Jednotka vykáže prijaté služby a záväzok za zaplatenie za poskytnutie týchto služieb ako zamestnancami poskytovanú službu. Napríklad niektoré práva na zhodnotenie akcií sa zverujú do správy okamžite a od zamestnancov sa nevyžaduje ukončenie stanovenej doby zamestnaneckého

▼M6

pomeru na to, aby mali nárok na hotovostnú platbu. Ak však naopak chýba dôkaz, jednotka bude predpokladať, že služby poskytované zamestnancami výmenou za práva na zhodnotenie akcií, boli prijaté. Jednotka teda okamžite vykáže prijaté služby a záväzky zaplatiť za ne. Ak ku zvereniu práva na zhodnotenie akcií do správy nedôjde až dovtedy, kým zamestnanec nezotrvá v pracovnom pomere počas stanoveného obdobia, jednotka vykáže prijaté služby a záväzok zaplatiť za ne v priebehu daného obdobia a počas poskytovania služieb zamestnancom.

33 Záväzok sa bude oceňovať – prvotne a ku každému dátumu vykazovania – až dovtedy, kým nedôjde k jeho vyrovnaniu v reálnej hodnote práv na zhodnotenie akcií a to uplatňovaním modelu oceňovania opcie, berúc do úvahy podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na zhodnotenie akcií a rozsah, do akého k danému dátumu zamestnanci poskytovali služby.

PLATOBNÉ TRANSAKCIE NA ZÁKLADE PODIELOV S HOTOVOSTNÝMI ALTERNATÍVAMI

34 **Pokiaľ ide o platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách, v rámci ktorých podmienky zmluvy poskytujú jednotke alebo protistrane možnosť výberu, či jednotka vyrovná transakciu v hotovosti (alebo iným majetkom), alebo emitovaním majetkových nástrojov, podnik bude účtovať takúto transakciu alebo jej komponenty ako platobnú transakciu na základe podielov, ktorej vyrovnanie prebehne formou peňažnej hotovosti v prípade, ak jednotke vznikol záväzok vyrovnať transakciu peňažnou hotovosťou alebo iným majetkom, alebo ako platobnú transakciu na základe podielov, ktorej vyrovnanie prebehne formou vlastného imania v prípade, ak ku vzniku takéhoto záväzku nedošlo.**

Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej podmienky zmluvy umožňujú protistrane zvoliť formu vyrovnania

35 Ak jednotka udelila protistrane právo výberu, či platobnú transakciu na základe podielov uhradiť formou peňažnej hotovosti (*) alebo emitovaním majetkových nástrojov, jednotka poskytla zložený finančný nástroj, ktorý zahŕňa dlhový komponent (t. j. právo protistrany požadovať platbu v hotovosti), ako aj majetkový komponent (t. j. právo protistrany požadovať vyrovnanie v majetkových nástrojoch a nie v hotovosti). Pokiaľ ide o transakcie so stranami inými, než sú zamestnanci, v rámci ktorých sa reálna hodnota prijatého tovaru alebo služieb oceňuje priamo, jednotka ocení majetkový komponent zloženého finančného nástroja ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prijatého tovaru alebo služieb a reálnou hodnotou dlhového komponentu k dátumu, kedy došlo k prijatiu tovaru alebo služieb.

36 Pokiaľ ide o iné transakcie vrátane transakcií so zamestnancami, jednotka ocení reálnu hodnotu zloženého finančného nástroja ku dňu ocenenia, berúc na zreteľ podmienky, za ktorých došlo k poskytnutiu práv na peňažnú hotovosť alebo majetkové nástroje.

37 Pri uplatňovaní odseku 36 jednotka najskôr ocení reálnu hodnotu dlhového komponentu a následne ocení reálnu hodnotu majetkového komponentu — vychádzajúc z toho, že protistrane musí prepadnúť právo na príjem peňažnej hotovosti, aby mohla prijať majetkový nástroj. Reálna hodnota zloženého finančného nástroja predstavuje sumu reálnych hodnôt dvoch komponentov. Avšak platobné transakcie na základe podielov, v rámci ktorých má protistrana voľbu možnosti úhrady, sú často štruktúrované tak, že reálna hodnota oboch alternatív vyrovnania je často rovnaká. Protistrana môže mať napríklad právo na výber príjmu opcií na akcie alebo práva na zhodnotenie akcií, vyrovnaného peňažnou formou. V takýchto prípadoch je reálna hodnota majetkového komponentu nulová a teda reálna hodnota zloženého finančného nástroja je tá istá, ako reálna hodnota dlhového komponentu. Naopak, ak sa reálne hodnoty alternatív vyrovnania líšia, reálna hodnota komponentu vlastného imania bude obvykle vyššia než nula, pričom v takomto prípade bude reálna hodnota zloženého finančného nástroja vyššia, než reálna hodnota dlhového komponentu.

38 Vzhľadom na každý komponent zloženého finančného nástroja bude jednotka osobitne účtovať prijatý alebo nadobudnutý tovar alebo služby. Pokiaľ ide o dlhový komponent, jednotka vykáže nadobudnutý tovar alebo služby a záväzok zaplatiť za takýto tovar alebo služby pri dodaní tovaru alebo služby protistranou v súlade s požiadavkami uplatňovanými na platobné transakcie na základe podielov, ktorých vyrovnanie má formu peňažnej hotovosti (odseky 30–33). Pokiaľ ide o komponent vlastného imania (ak existuje), jednotka vykáže prijatý tovar alebo služby a zvýšenie

(*) V rámci odsekov 35–43 zahŕňajú všetky odkazy na peňažnú hotovosť aj iný majetok podniku.

▼M6

vlastného imania vždy k dátumu dodania tovaru alebo služby protistranou, v súlade s požiadavkami uplatňovanými na platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách (odseky 10–29).

39 K dátumu vyrovnania jednotka vykoná opätovné ocenenie záväzku na jeho reálnu hodnotu. Ak jednotka namiesto hotovostnej platby vydá pri vyrovnaní majetkový nástroj, záväzok sa prevedie priamo do vlastného imania ako úhrada za emitované majetkové nástroje.

40 Ak pri vyrovnaní jednotka namiesto vydania majetkových nástrojov zaplatí vo forme peňažnej hotovosti, takáto platba sa použije na vyrovnanie celého záväzku. Akýkoľvek predtým vykázaný komponent vlastného imania ostane zaradený do vlastného imania. Voľbou príjmu peňažnej hotovosti pri vyrovnaní prepadá právo protistrany na príjem majetkových nástrojov. Táto požiadavka však nevylučuje možnosť jednotky vykazovať prevod v rámci vlastného imania, napríklad prevod z jedného komponentu vlastného imania do iného.

Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej podmienky zmluvy umožňujú jednotke zvoliť formu vyrovnania

41 Pokiaľ ide o platobnú transakciu na základe podielov, v rámci ktorej zmluvné podmienky umožňujú jednotke zvoliť, či vyrovnanie prebehne formou peňažnej hotovosti alebo emitovaním majetkových nástrojov, jednotka určí, či má súčasný záväzok, ktorého vyrovnanie sa má uskutočniť formou peňažnej hotovosti a podľa toho bude takúto platobnú transakciu na základe podielov účtovať. Jednotka má súčasný záväzok vyrovnania formou peňažnej hotovosti, ak voľba vyrovnania formou majetkových nástrojov nemá komerčnú podstatu (napríklad preto, lebo jednotka v súlade s platnými zákonmi nesmie vydávať akcie), alebo má minulú skúsenosť alebo stanovený postup, týkajúci sa vyrovnania v hotovosti, alebo vo všeobecnosti vykonáva vyrovnanie formou peňažnej hotovosti vždy, keď protistrana požiada o takéto vyrovnanie.

42 Ak má jednotka súčasný záväzok vyrovnania v hotovosti, transakciu bude účtovať v súlade s požiadavkami uplatňovanými na platobné transakcie na základe podielov, ktorých vyrovnanie sa musí vykonať formou peňažnej hotovosti (požiadavky uvedené v odsekoch 30–33).

43 Ak takýto záväzok neexistuje, jednotka bude transakciu účtovať v súlade s požiadavkami, uplatňovanými na platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách (Požiadavky uvedené v odsekoch 10–29). Pri vyrovnaní:

(a) ak si jednotka vyberie možnosť úhrady v hotovosti, hotovostná platba sa bude účtovať ako spätné odkúpenie podielu na vlastnom imaní, t. j. ako zrážka z vlastného imania s výnimkou situácie, uvedenej v bode (c).

(b) ak si jednotka zvolí možnosť úhrady formou emitovania majetkových nástrojov, nevyžaduje sa žiadne ďalšie účtovanie (s výnimkou prevodu z jedného komponentu vlastného imania do iného - podľa potreby), s výnimkou ustanovení bodu (c).

(c) ak si jednotka zvolí alternatívu vyrovnania s vyššou reálnou hodnotou, k dátumu vyrovnania jednotka vykáže ďalší náklad na danú prevyšujúcu hodnotu, t. j. rozdiel medzi zaplatenou hotovosťou a reálnou hodnotou majetkových nástrojov, ktoré by sa v opačnom prípade emitovali, alebo rozdiel medzi reálnou hodnotou emitovaných majetkových nástrojov a sumou peňažnej hotovosti, ktorá by sa v opačnom prípade zaplatila.

ZVEREJNENIA

44 **Jednotka zverejní informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť charakter a rozsah zmlúv o platbách na základe podielov, ktoré v danom období existovali.**

45 Za účelom uvedenia zásady obsiahnutej v odseku 44 do platnosti, jednotka zverejní minimálne nasledujúce informácie:

(a) popis každého typu zmluvy o platbe na základe podielov, ktorá existovala kedykoľvek v danom období, vrátane všeobecných podmienok každej zmluvy, akými sú napríklad podmienky nároku, maximálna splatnosť poskytnutej opcie a metóda vyrovnania (t. j. peňažná hotovosť alebo vlastné imanie). Jednotka disponujúca v zásade rovnakými typmi zmlúv o platbách na základe podielov môže takéto informácie agregovať s výnimkou situácie, kedy sa požaduje za účelom splnenia podmienky uvedenej v odseku 44 separátne zverejnenie informácií o každej takejto zmluve.

(b) počet a vážený priemer realizačných cien opcií na akcie pre každú z nasledujúcich skupín opcií:

(i) nesplatené na začiatku obdobia;

▼M6

(ii) poskytnuté v priebehu obdobia;

(iii) prepadnuté v priebehu obdobia;

(iv) realizované v priebehu obdobia;

(v) ktoré v priebehu obdobia vypršali;

(vi) nesplatené na konci obdobia;

a

(vii) realizovateľné na konci obdobia.

(c) pokiaľ ide o opcie na akcie realizované počas daného obdobia, jednotka zverejní vážený priemer ceny akcie k dátumu jej realizácie. Ak počas obdobia dochádzalo pravidelne k realizáciám opcií, jednotka môže zverejniť vážený priemer ceny akcie za dané obdobie.

(d) pokiaľ ide o opcie na akcie, nesplatené ku koncu daného obdobia, jednotka zverejní rozsah realizačných cien a vážený priemer zvyšnej zmluvnej životnosti. Ak je rozsah realizačných cien široký, nesplatené opcie sa rozdelia do pásiem, ktoré majú zmysel pre hodnotenie počtu a časovania ďalších akcií, k vydaniu ktorých môže dôjsť, ako aj peňažnej hotovosti, k príjmu ktorých môže dôjsť po realizácii týchto opcií.

46 **Jednotka zverejní informácie, ktoré umožnia používateľom účtovnej závierky jednotky pochopiť, ako prebiehalo stanovenie reálnej hodnoty prijatého tovaru alebo služieb, alebo reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov počas daného obdobia.**

47 Ak jednotka oceňovala reálnu hodnotu prijatého tovaru alebo služieb ako úhradu za majetkové nástroje jednotky nepriamo, prostredníctvom odkazu na reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov, za účelom nadobudnutia platnosti ustanovení uvedených v odseku 46 jednotka zverejní minimálne tieto informácie:

(a) pokiaľ ide o opcie na akcie poskytnuté v priebehu obdobia, jednotka zverejní váženú priemernú reálnu hodnotu týchto opcií k dátumu ocenenia, ako aj informácie, akým spôsobom sa reálna hodnota oceňovala, vrátane:

(i) použitého modelu ocenenia opcie a vstupov do takéhoto modelu, vrátane váženej priemernej ceny akcie, realizačnej ceny, očakávanej nestálosti, životnosti opcie, očakávaných dividend, bezrizikovej úrokovej sadzby a všetkých ostatných vstupov do modelu, vrátane použitej metódy a predpokladov vykonaných za účelom zahrnutia efektov očakávanej predčasnej realizácie;

(ii) spôsobu, akým sa stanovila očakávaná nestálosť, vrátane vysvetlenia rozsahu, v rámci ktorého vychádzala očakávaná nestálosť z historickej nestálosti;

a

(iii) či a akým spôsobom sa zahrnuli všetky ostatné črty poskytnutia opcie do ocenenia reálnej hodnoty, napríklad trhovej podmienky.

(b) pokiaľ ide o majetkové nástroje poskytnuté v priebehu obdobia (t. j. nie opcie na akcie), jednotka zverejní počet a váženú priemernú reálnu hodnotu týchto majetkových nástrojov k dátumu ocenenia, ako aj informácie, akým spôsobom sa reálna hodnota oceňovala, vrátane:

(i) ak sa reálna hodnota neoceňovala na základe zistiteľnej trhovej ceny, akým spôsobom sa stanovila;

(ii) či a ako sa očakávané dividendy zahrnuli do ocenenia reálnej hodnoty;

a

(iii) či a ako sa ostatné črty poskytnutých majetkových nástrojov zahrnuli do ocenenia reálnej hodnoty.

(c) pokiaľ ide o zmluvy o platbách na základe podielov, ktoré sa počas daného obdobia upravili, jednotka zverejní:

(i) vysvetlenie takýchto úprav;

(ii) poskytnutú prírastkovú reálnu hodnotu (ktorá je výsledkom takýchto úprav);

a

(iii) informáciu o tom, ako sa ocenila poskytnutá prírastková reálna hodnota, konzistentne s požiadavkami uvedenými v bodoch (a) a (b).

▼M6

48 Ak jednotka priamo ocenila reálnu hodnotu prijatého tovaru a služieb v priebehu daného obdobia, zverejní, ako sa takáto reálna hodnota stanovovala, t. j. či sa reálna hodnota oceňovala trhovou cenou platnou pre tento tovar a služby.

49 Ak jednotka vyvrátila predpoklad v odseku 13, túto skutočnosť musí zverejniť a súčasne musí zverejniť dôvod vyvrátenia uvedeného predpokladu.

50 **Jednotka zverejní informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky jednotky pomôžu pochopiť vplyv platobných transakcií na základe podielov na zisk alebo stratu jednotky v danom období, ako aj na finančnú pozíciu jednotky.**

51 Za účelom uvedenia zásady obsiahnutej v odseku 50 do platnosti, jednotka zverejní minimálne nasledujúce informácie:

(a) celkové náklady vykázané za obdobie, ktoré vznikli v súlade s platobnými transakciami úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách, v rámci ktorých prijatý tovar alebo služby nesplnili podmienky pre ich klasifikáciu ako majetok a teda nedošlo k ich okamžitému vykázaniu ako nákladov, vrátane separátneho zverejnenia tej časti celkových nákladov, ktoré vznikli v súvislosti s transakciami, účtovanými ako platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách;

(b) pokiaľ ide o záväzky vyplývajúce z platobných transakcií na základe podielov:

(i) celkovú účtovnú hodnotu na konci obdobia;

a

(ii) celkovú vnútornú hodnotu záväzkov na konci daného obdobia, vo vzťahu ku ktorým ku koncu obdobia došlo ku vzniku práva protistrany na príjem hotovosti alebo iného majetku (napríklad vznik práv na zhodnotenie akcií).

52 Ak informácie, ktoré sa majú zverejniť v súlade s týmto IFRS nespĺňajú zásady, uvedené v odsekoch 44, 46 a 50, jednotka podľa potreby takéto dodatočné informácie zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

53 Pokiaľ ide o platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách, jednotka bude uplatňovať tento IFRS na poskytnutia akcií, opcií na akcie alebo na iné majetkové nástroje, k poskytnutiu ktorých došlo pred 7. novembrom 2002, avšak k dátumu účinnosti toho IFRS nedošlo k ich vzniku.

54 Jednotke sa odporúča (nevyžaduje sa), aby uplatňovala tento IFRS na iné poskytnutia alebo majetkové nástroje, ak jednotka verejne publikovala reálnu hodnotu takýchto majetkových nástrojov, stanovenú k dátumu ocenenia.

55 Pokiaľ ide o všetky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa vzťahuje tento IFRS, jednotka prepočíta komparatívne informácie a tam, kde je to možné, upraví počiatočný stav nerozdeleného zisku za najskoršie prezentované obdobie.

56 Pokiaľ ide o všetky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa tento IFRS nevzťahuje (napríklad majetkové nástroje poskytnuté pred 7. novembrom 2002), jednotka zverejní informácie vyžadované odsekmi 44 a 45.

57 Ak po dátume účinnosti tohto IFRS jednotka zmení podmienky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa tento IFRS nevzťahuje, musí pri účtovaní všetkých takýchto úprav uplatniť ustanovenia odsekov 26–29.

58 Pokiaľ ide o záväzky vyplývajúce z platobných transakcií na základe podielov existujúce k dátumu účinnosti tohto IFRS, jednotka spätne uplatní ustanovenia tohto IFRS. Pokiaľ ide o tieto záväzky, jednotka prepočíta komparatívne informácie vrátane úpravy počiatočného zostatku nerozdeleného zisku v rámci prvého prezentovaného obdobia, na ktoré sa vzťahujú prepočítané komparatívne informácie s výnimkou situácie, ak sa od jednotky nevyžaduje prepočet komparatívnych informácií v tom zmysle, že takéto informácie sa týkajú obdobia pred 7. novembrom 2002.

59 Jednotke sa odporúča (nevyžaduje sa) spätne uplatňovať IFRS na iné záväzky, vyplývajúce z platobných transakcií na základe podielov, napríklad na záväzky, ku ktorých vyrovnaniu došlo počas obdobia, na ktoré sa vzťahujú komparatívne informácie.

▼M6

DÁTUM ÚČINNOSTI

60 Jednotka bude uplatňovať tento IFRS počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa aj včasnejšie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje tento IFRS pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť.

▼M6

PRÍLOHA A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

platobné transakcie na základe podielov s vyrovnaním formou peňažnej hotovosti	Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej jednotka nadobúda tovar alebo služby prostredníctvom záväzku previesť peňažnú hotovosť alebo iný majetok dodávateľovi tovaru alebo služieb v sume, ktorá vychádza z ceny (alebo hodnoty) akcií jednotky alebo iných majetkových nástrojov jednotky.
zamestnanci a iné osoby poskytujúce podobné služby	Jednotlivci poskytujúci osobné služby jednotke a buď (a) sa jednotlivci považujú za zamestnancov z hľadiska právneho alebo daňového účelu, (b) jednotlivci pracujú pre jednotku podľa jej nariadení tým istým spôsobom, ako jednotlivci, ktorí sa z hľadiska právnych alebo daňových účelov považujú za zamestnancov, alebo (c) poskytnuté služby sú podobné tým službám, ktoré poskytujú zamestnanci. Tento pojem napríklad zahŕňa všetok manažment, t. j. osoby nesúce zodpovednosť za plánovanie, riadenie a kontrolu činností jednotky, vrátane nevýkonných riaditeľov.
majetkový nástroj	Zmluva, ktorá preukazuje zostávajúci podiel na majetku jednotky po odpočítaní všetkých jeho záväzkovRámcová osnova definuje záväzok ako súčasnú povinnosť podniku vyplývajúcu z minulých udalostí, vyústenie vyrovnania ktorej sa očakáva vo forme odlivu zdrojov obsahujúcich ekonomické úžitky z podniku (t. j. odliv peňažnej hotovosti alebo iného majetku podniku)..
poskytnutý majetkový nástroj	Právo (podmienené alebo nepodmienené) na majetkový nástroj jednotky udelený jednotkou druhej strane v rámci zmluvy o platbách na základe podielov.
platobné transakcie úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách	Platobná transakcia na základe podielov, v rámci ktorej jednotka prijme tovar alebo služby ako úhradu za majetkové nástroje jednotky (vrátane akcií alebo opcií na akcie).
reálna hodnota	Suma, za ktorú možno majetok vymeniť, záväzok uhradiť, alebo vymeniť poskytnutý majetkový nástroj medzi informovanými a ochotnými stranami v rámci nezávislej transakcie.
dátum poskytnutia	Dátum, ku ktorému sa jednotka a druhá strana (vrátane zamestnanca) dohodnú na zmluve o platbách na základe podielov – ide o dátum, ku ktorému jednotka a protistrana dospeli k vzájomnej dohode o podmienkach zmluvy. K dátumu poskytnutia jednotka udelí protistrane právo na peňažné prostriedky, iný majetok alebo majetkové nástroje jednotky za predpokladu, že boli splnené stanovené podmienky nároku (ak existujú). Ak sa na takúto zmluvu vzťahuje schválenie (napríklad súhlas akcionárov), dátum poskytnutia je dátumom, 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 obdržanie, a cenou (ak existuje), ktorú protistrana musí (alebo bude musieť) za tieto akcie zaplatiť. Napríklad opcia na akcie s realizačnou cenou 15 CUV tejto prílohe sú peňažné sumy denominované v „menových jednotkách” (CU). súvisiaca s akciou s reálnou hodnotou 20 CU má vnútornú hodnotu 5 CU.

▼M6

trhová podmienka	Podmienka, od ktorej závisí realizačná cena, nárok alebo realizovateľnosť majetkového nástroja, ktorá súvisí s trhovou cenou majetkových nástrojov jednotky, napríklad dosiahnutie špecifickej ceny akcie alebo špecifickej sumy vnútornej hodnoty opcie na akciu, alebo dosiahnutie špecifického cieľa, ktorý vychádza z trhovej ceny majetkových nástrojov jednotky týkajúcej sa indexu trhových cien majetkových nástrojov iných jednotiek.
dátum ocenenia	Dátum, ku ktorému sa pre účely tohto IFRS oceňuje reálna hodnota poskytnutých majetkových nástrojov. Pokiaľ ide o transakcie so zamestnancami a inými osobami, poskytujúcimi podobné služby, dátum ocenenia je dátumom poskytnutia. Pokiaľ ide o transakcie s inými stranami, než so zamestnancami (a tými, ktorí poskytujú podobné služby), dátum ocenenia je dátumom, ku ktorému jednotka prijme tovar alebo protistrana poskytne službu.
funkcia opätovného poskytnutia	Vlastnosť, ktorá umožňuje automatické poskytnutie ďalšej opcie na akcie v prípade, keď držiteľ realizuje predtým poskytnuté opcie za použitia akcií jednotky (nie peňažnej hotovosti) za účelom vyrovnania realizačnej ceny.
opcia opätovného poskytnutia	Nová opcia na akcie, ktorá sa použije v prípade, ak sa akcia použije na vyrovnanie realizačnej ceny predchádzajúcej opcie na akcie.
zmluva o platbách na základe podielov	Zmluva medzi jednotkou a druhou stranou (vrátane zamestnanca), týkajúca sa realizácie platobnej transakcie na základe podielov, ktorá následne udeľuje druhej strane právo na príjem hotovosti alebo iného majetku jednotky vychádzajúcich z ceny akcií jednotky alebo iných majetkových nástrojov jednotky, alebo na príjem majetkových nástrojov jednotky za predpokladu, že došlo k splneniu stanovených podmienok nároku (ak existujú).
platobné transakcie na základe podielov	Transakcia, v rámci ktorej jednotka prijme tovar alebo služby ako úhradu za majetkové nástroje jednotky (vrátane akcií alebo opcií na akcie), alebo nadobudne tovar alebo služby prostredníctvom vzniku záväzku voči dodávateľovi tovaru alebo služieb vo výške, ktorá vychádza z ceny akcií jednotky alebo iných majetkových nástrojov jednotky.
opcia na akcie	Zmluva, ktorá udeľuje držiteľovi právo (nie povinnosť) prijať akcie jednotkyza fixnú alebo stanoviteľnú cenu v rámci konkrétneho časového obdobia.
nárok	Ide o vznik nároku. V rámci zmluvy o platbách na základe podielov vzniká nárok protistrany na príjem peňažnej hotovosti, iného majetku alebo majetkových nástrojov jednotky po splnení stanovených podmienok nároku.
podmienky nároku	Podmienky, ktoré protistrana musí splniť, aby jej vznikol nárok na príjem peňažnej hotovosti, iného majetku alebo majetkových nástrojov jednotky v rámci zmluvy o platbách na základe podielov. Podmienky nároku zahŕňajú podmienky služby, ktoré od protistrany vyžadujú ukončiť stanovenú dobu poskytovania služieb, a podmienky výnosnosti, ktoré požadujú splnenie špecifických cieľov výnosnosti (napríklad stanovený nárast zisku jednotky v priebehu stanoveného obdobia).
obdobie nároku	Obdobie, počas ktorého musí dôjsť ku splneniu všetkých podmienok nároku, súvisiacich so zmluvou o platbách na základe podielov.

▼M6

PRÍLOHA B

Aplikačné usmernenie

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto IFRS.

Odhadnutie reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov

B1 Odseky B2–B41 tejto prílohy sa zaoberajú ocenením reálnej hodnoty akcií a opcií na akcie, a zameriavajú sa na špecifické podmienky, ktoré sú spoločné pre poskytnutie akcií alebo opcií na akcie v prospech zamestnancov. Preto nejde o vyčerpávajúci výklad. Okrem vyššie uvedeného – pretože sa záležitosti ohodnocovania zameriavajú na akcie a opcie na akcie poskytnuté zamestnancom, predpokladá sa, že reálna hodnota akcií alebo opcií na akcie sa ocení k dátumu poskytnutia. Avšak mnohé zo záležitostí ohodnocovania (napríklad stanovenie očakávanej nestálosti) sa taktiež uplatňujú v kontexte odhadu reálnej hodnoty akcií alebo opcií na akcie poskytnuté iným stranám, než zamestnancom k dátumu, kedy jednotka obdrží tovar alebo protistrana poskytne službu.

Akcie

B2 Pokiaľ ide o akcie poskytnuté zamestnancom, reálna hodnota akcií sa bude oceňovať trhovou cenou akcií jednotky (alebo odhadovanou trhovou cenou v prípade, ak sa akcie jednotky verejne neobchodujú), ktorá sa upraví za účelom zahrnutia podmienok, za ktorých k poskytnutiu akcií došlo (s výnimkou podmienok nároku, ktoré nespadajú pod ocenenie reálnej hodnoty v súlade s odsekmi 19–21).

B3 Ak napríklad zamestnanec nemá právo na dividendy počas obdobia nároku, takýto faktor sa pri odhadovaní reálnej hodnoty poskytnutých akcií bude brať do úvahy. Podobne aj v prípade, ak sa na akcie vzťahujú obmedzenia transferu po vzniku nároku, takýto faktor sa bude brať do úvahy, avšak len do tej miery, ak obmedzenia po vzniku nároku ovplyvňujú cenu, ktorú by informovaný a ochotný účastník trhu za takúto akciu ponúkol. Ak sa s akciami aktívne obchoduje na likvidnom trhu, obmedzenia po vzniku nároku môžu mať len zanedbateľný (alebo žiadny) vplyv na cenu, ktorú by za takéto akcie ponúkol informovaný a ochotný účastník trhu. Obmedzenia transferu alebo iné obmedzenia, ktoré existujú počas obdobia nároku, sa pri odhade reálnej hodnoty poskytnutých akcií k dátumu poskytnutia nebudú brať na zreteľ, nakoľko takéto obmedzenia vyplývajú z existencie podmienok nároku, ktoré sa účtujú v súlade s odsekmi 19–21.

Opcie na akcie

B4 Pokiaľ ide o opcie na akcie poskytnuté zamestnancom, v mnohých prípadoch nie sú k dispozícii trhové ceny, pretože na poskytnuté opcie sa vzťahujú podmienky, ktoré sa netýkajú obchodovaných opcií. Ak obchodované opcie s podobnými podmienkami neexistujú, reálna hodnota poskytnutých opcií sa odhadne pomocou modelu ocenenia opcie.

B5 Pri výbere použiteľného modelu ocenenia opcie jednotka zváži faktory, ktoré by vzali do úvahy informovaní a ochotní účastníci trhu. Napríklad mnohé zamestnanecké opcie majú dlhú životnosť a obvykle sú realizovateľné počas obdobia medzi dátumom nároku a ukončením životnosti opcie – a často dochádza k ich včasnejšej realizácii. Pri odhadovaní reálnej hodnoty takýchto opcií by sa uvedené faktory mali brať do úvahy. Pre mnohé jednotky to môže znamenať, že nebudú môcť použiť Blackov-Scholesov-Mertonov vzorec, ktorý vylučuje možnosť realizácie opcie pred ukončením jej životnosti a nemusí adekvátne odrážať efekty očakávanej včasnejšej realizácie. Taktiež vylučuje možnosť premenlivosti pravdepodobnosti, očakávanej nestálosti a iných faktorov počas doby životnosti opcie. Avšak pokiaľ ide o opcie na akcie s relatívne krátkou zmluvnou životnosťou, alebo o tie, ktoré sa musia realizovať v krátkej dobe po dátume nároku, vyššie uvedené faktory sa nemusia uplatňovať. V takýchto prípadoch môže byť výsledkom Blackovho-Scholesovho-Mertonovho vzorca hodnota, ktorá je v zásade tá istá, k akej by sme dospeli pri použití flexibilnejšieho modelu oceňovania opcií.

B6 Všetky modely oceňovania opcie musia ako minimum brať do úvahy s nasledujúcimi faktormi:

(a) realizačná cena opcie;

(b) životnosť opcie;

(c) súčasná cena súvisiacich akcií;

(d) očakávaná nestálosť ceny akcie;

(e) očakávané dividendy z akcií (v prípade vhodnosti);

▼M6

a

(f) bezriziková úroková sadzba počas životnosti opcie.

B7 Iné faktory, ktoré by zvažovali informovaní a ochotní účastníci trhu sa taktiež berú do úvahy (s výnimkou podmienok nároku a funkcií opätovného poskytnutia, ktoré netvoria súčasť oceňovania reálnej hodnoty v súlade s odsekmi 19–22).

B8 Napríklad opcia na akcie poskytnutá zamestnancovi sa obvykle nemôže realizovať počas stanoveného obdobia (napríklad počas obdobia nároku alebo počas období, stanovených regulačnými orgánmi pre cenné papiere). Tento faktor sa bude brať do úvahy v prípade, ak by použitý model oceňovania opcií predpokladal možnosť realizácie opcie kedykoľvek v priebehu jej životnosti. Ak však jednotka používa model oceňovania opcie, hodnotiaci opcie, ktoré možno realizovať len na konci obdobia ich životnosti, nevyžaduje sa žiadna úprava vzhľadom na nemožnosť ich realizácie počas obdobia nároku (alebo iných období v priebehu životnosti opcie), nakoľko model predpokladá, že v priebehu takýchto období opcie nemožno realizovať.

B9 Podobne – ďalším faktorom spoločným pre zamestnanecké opcie na akcie je možnosť predčasnej realizácie opcie, pretože opcia nie je voľne prevoditeľná, alebo preto, že zamestnanec musí realizovať všetky vzniknuté opcie pri ukončení svojho zamestnaneckého pomeru. Efekty očakávanej včasnejšej realizácie sa budú brať do úvahy v súlade s odsekmi B16-B21.

B10 Faktory, ktoré by informovaný a ochotný účastník trhu nebral na zreteľ pri stanovení ceny opcie na akcie (alebo iný majetkový nástroj) sa pri odhadovaní reálnej hodnoty ceny poskytnutých opcií na akcie (alebo iných majetkových nástrojov) nebudú brať na zreteľ. Pokiaľ ide napríklad o opcie na akcie poskytnuté zamestnancom, faktory, ktoré ovplyvňujú hodnotu opcie z hľadiska zamestnanca nie sú relevantné pri odhadovaní ceny, ktorú by stanovil informovaný a ochotný účastník trhu.

Vstupy do modelov oceňovania opcií

B11 Pri odhadovaní očakávanej nestálosti a dividend zo súvisiacich akcií je cieľom odhadnúť očakávania, ktoré by boli zahrnuté v súčasnej trhovej alebo výmennej cene opcie. Podobne aj pri odhadovaní efektov predčasnej realizácie zamestnaneckých opcií na akcie je cieľom odhadnúť očakávania, ktoré by zvažovala vonkajšia strana s prístupom k detailným informáciám o výkone služby zamestnanca na základe dostupných informácií k dátumu poskytnutia.

B12 Často existuje mnoho dôvodných očakávaní o budúcej nestálosti, dividendách a predpokladoch realizácie. V takomto prípade by sa očakávaná hodnota mala počítať vážením každej sumy v rámci súvisiaceho pásma pravdepodobnosti výskytu.

B13 Očakávania týkajúce sa budúcnosti často vychádzajú zo skúseností, pričom v prípade dôvodného predpokladu ich odlišnosti súvisiacej s minulosťou sa takéto očakávania upravia. V niektorých prípadoch môžu identifikovateľné faktory naznačovať, že neupravená historická skúsenosť predstavuje relatívne nedostatočný predpoklad skúseností budúcich. Ak napríklad jednotka s dvomi odlišnými obchodnými činnosťami zlikviduje jednu, ktorá bola omnoho menej riziková, než druhá činnosť, historická nestálosť nemusí predstavovať najlepšie informácie, na ktorých založiť dôvodné budúce očakávania.

B14 V iných prípadoch nemusia byť historické informácie dostupné. Napríklad pokiaľ ide o novoobchodovanú spoločnosť, je pravdepodobné, že k dispozícii nebudú dostatočné informácie, týkajúce sa historických údajov o nestálosti cien jej akcií. Nekótovanými a novokótovanými jednotkami sa zaoberajú nižšie uvedené pasáže.

B15 Vo všeobecnosti by jednotka nemala pri odhadovaní nestálosti, možnosti realizácie a dividend vychádzať z historických skúseností bez toho, aby nezvážila rozsah, do akého môže byť historická skúsenosť dobrým predpokladom budúcich skúseností.

Očakávaná predčasná realizácia

B16 Zamestnanci často realizujú opcie včasnejšie, a to z rôznych dôvodov. Napríklad, zamestnanecké opcie nie sú obvykle prevoditeľné. Tento dôvod často spôsobuje, že zamestnanci pristúpia k realizácii ich opcií na akcie včasnejšie, nakoľko toto riešenie je jedinou možnosťou, pomocou ktorej môžu vyrovnať svoju pozíciu. Taktiež aj od zamestnancov, ktorí ukončia svoj zamestnanecký pomer, sa často vyžaduje, aby pristúpili k realizácii vzniknutých opcií v krátkom čase, nakoľko v opačnom prípade takéto opcie prepadnú. Tento faktor taktiež spôsobuje predčasnú realizáciu zamestnaneckých opcií na akcie. Inými faktormi, ktoré spôsobujú skorú realizáciu sú averzia voči riziku a nedostatok diverzifikácie majetku.

▼M6

B17 Spôsoby, ktorými sa vplyvy očakávanej predčasnej realizácie berú do úvahy, závisia od typu používaného modelu oceňovania opcie. Napríklad očakávanú predčasnú realizáciu možno vziať na zreteľ použitím odhadu očakávanej životnosti opcie (ktorá, pokiaľ ide o zamestnaneckú opciu na akcie, je obdobím od dátumu poskytnutia do dátumu, ku ktorému došlo k realizácii opcie) ako vstupu do modelu ocenenia opcie (napríklad Blackov – Scholesov – Mertonov vzorec). Alternatívne možno očakávanú predčasnú realizáciu modelovať v rámci binomického alebo iného modelu ocenenia opcie, ktorý ako vstup využíva zmluvnú životnosť.

B18 Faktory, ktoré sa pri odhadovaní predčasnej realizácie musia zvážiť, zahŕňajú:

(a) dĺžku obdobia nároku, nakoľko opciu na akcie obvykle nemožno realizovať do konca obdobia nároku. Stanovenie dôsledkov odhadu očakávanej predčasnej realizácie teda vychádza z predpokladu, že nároku na opciu dôjde. Dôsledkami podmienok nároku sa zaoberajú odseky 19–21.

(b) priemerná dĺžka času, počas ktorého v minulosti podobné opcie ostali nesplatené.

(c) cena súvisiacich akcií. Skúsenosť môže naznačovať, že zamestnanci obvykle realizujú opcie, ak cena akcie dosiahne špecifikovanú úroveň nad realizačnou cenou.

(d) postavenie zamestnanca v rámci organizácie. Skúsenosť môže napríklad naznačovať, že zamestnanci s vyšším postavením obvykle realizujú opcie neskôr, než nižšie postavení zamestnanci (informácie sú uvedené v odseku B21).

(e) očakávaná nestálosť súvisiacich akcií. Vo všeobecnosti zamestnanci môžu častejšie realizovať opcie súvisiace s akciami s vyššou nestálosťou, než naopak.

B19 Podľa odseku B17 sa vplyvy predčasnej realizácie môžu vziať do úvahy prostredníctvom odhadu očakávanej doby životnosti opcie ako vstupu do modelu ocenenia opcie. Pri odhadovaní očakávanej doby životnosti opcií poskytnutých skupine zamestnancov by jednotka mohla vychádzať z váženého priemeru očakávanej životnosti súvisiacej s celou skupinou zamestnancov alebo z váženej priemernej životnosti súvisiacej s podskupinami zamestnancov v rámci danej skupiny, a to na základe podrobnejších údajov o predpokladanej realizácii opcií zamestnancami (podrobnosti sú uvedené nižšie).

B20 Oddelenie poskytnutia opcie skupinám zamestnancov s relatívne homogénnym chovaním, týkajúcim sa realizácie, môže byť dôležité. Hodnota opcie nie je lineárnou funkciou životnosti opcie; hodnota sa zvyšuje predĺžením životnosti stále klesajúcou mierou. Ak sú napríklad všetky ostatné predpoklady rovnaké – aj keď dvojročná opcia je hodnotnejšia než jednoročná opcia, jej hodnota nepredstavuje dvojnásobok. To znamená, že výpočet hodnoty opcie na základe jednej váženej priemernej životnosti, ktorá zahŕňa pomerne rozdielne jednotlivé životnosti by nadsadil celkovú reálnu hodnotu poskytnutých opcií na akcie. Oddelenie opcií poskytnutých niekoľkým skupinám, z ktorých každá má relatívne úzky pásmo životnosti zahrnuté do priemernej váženej životnosti pomôže obmedziť takéto nadsadenie.

B21 Podobné úvahy sa týkajú aj použitia binomického alebo podobného modelu. Napríklad skúsenosť jednotky poskytujúcej opcie širokej škále funkčného zaradenia zamestnancov môže naznačovať, že vyššie postavení zamestnanci obvykle pokračujú v držbe opcie dlhšie, než stredne postavení zamestnanci, a tí zas dlhšie, než nižšie postavení zamestnanci a že nižšie postavení zamestnanci obvykle pristupujú k realizácii opcií skôr, než akákoľvek iná skupina zamestnancov. Okrem toho zamestnanci, ktorým sa odporúča alebo sa od nich vyžaduje držať minimálnu sumu majetkových nástrojov zamestnávateľa, vrátane opcií, môžu v priemere pristupovať k realizácii opcií neskôr, než zamestnanci, ktorých sa takáto podmienka netýka. V takýchto situáciách vyústi rozdelenie opcií podľa skupín recipientov do presnejšieho odhadu celkovej reálnej hodnoty poskytnutých opcií na akcie.

Očakávaná nestálosť

B22 Očakávaná nestálosť predstavuje ocenenie sumy, v rámci ktorej sa v danom období očakáva fluktuácia ceny. Ocenenie nestálosti používané v modeloch oceňovania opcií prepočítaná štandardná odchýlka nepretržite zložených mier výnosnosti akcie počas daného obdobia. Nestálosť sa obvykle vyjadruje prepočítanými podmienkami, ktoré sú porovnateľné bez ohľadu na časový úsek, použitý v rámci výpočtu – napríklad ide o denné, týždenné alebo mesačné zisťovania cien.

▼M6

B23 Miera návratnosti (pozitívna alebo negatívna) z akcie za dané obdobie oceňuje sumu, ktorá tvorí úžitok akcionára z dividend a zhodnotenia (alebo znehodnotenia) ceny akcie.

B24 Očakávaná prepočítaná nestálosť akcie je rozsah, v ktorom sa očakáva výskyt trvalo zloženej ročnej miery návratnosti v priebehu dvoch tretín daného času. Napríklad ak povieme, že akcia s trvalo zloženou mierou návratnosti 12 percent má nestálosť 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, koncoročná cena sa očakáva na úrovni 83,53 CU ($100 \text{ CU} \times e^{-0,18}$) a 152,20 CU ($100 \times e^{0,42}$) v priebehu dvoch tretín daného obdobia.

B25 Faktory, ktoré sa pri odhadovaní očakávanej nestálosti musia zvážiť, zahŕňajú:

(a) zahrnutú nestálosť z obchodovaných opcií na akcie v akciách jednotky, alebo iné obchodované nástroje, ktoré obsahujú opčné črty (napríklad konvertibilný dlh), ak existujú.

(b) historickú nestálosť ceny akcie v priebehu aktuálneho obdobia, ktorá je úmerná očakávanej realizácii opcie (berúc do úvahy zvyšnú zmluvnú dobu životnosti opcie a efekty očakávanej predčasnej realizácie).

(c) dĺžku časového obdobia, počas ktorého sa akcie jednotky verejne obchodovali. Novokótovaná jednotka môže mať vysokú historickú nestálosť v porovnaní s jednotkami, ktoré sú kótované dlhšie. Ďalšie informácie o novokótovaných jednotkách sú uvedené nižšie.

(d) tendenciu nestálosti vrátiť sa k jej priemeru, t. j. dlhodobú priemernú úroveň, a iné faktory, ktorými sa očakávaná budúca nestálosť môže odlišovať od minulej nestálosti. Ak napríklad bola cena akcie jednotky v konkrétnom období mimoriadne nestála v dôsledku neúspešných predajov alebo dôležitej reštrukturalizácie, pri výpočte historickej priemernej nestálosti ceny akcie sa takéto obdobie nemusí brať do úvahy.

(e) príslušné a pravidelné časové intervaly sledovania cien. Sledovania cien by z hľadiska jednotlivých období mali byť konzistentné. Napríklad jednotka môže každý týždeň použiť zatváraciu cenu alebo maximálnu cenu, avšak nemala by používať zatváraciu cenu pre konkrétne týždne a maximálnu cenu pre iné týždne. Sledovania cien by sa mali vyjadrovať v tej istej mene, v akej sa vyjadruje realizačná cena.

Novokótované jednotky

B26 V súlade s ustanoveniami odseku B25 by jednotka mala posúdiť historickú nestálosť ceny akcie v aktuálnom období, ktoré je úmerné očakávanej životnosti opcie. Ak novokótovaná jednotka nedisponuje dostatkom informácií o historickej nestálosti, mal by vypočítať historickú nestálosť za najdlhšie obdobie, za ktoré sú dostupné informácie o obchodnej aktivite. Taktiež by mal brať do úvahy historickú nestálosť podobných jednotiek vo vzťahu k porovnateľnému obdobiu ich životnosti. Ak napríklad jednotka, ktorá je kótovaná iba jeden rok a poskytne opcie s priemernou očakávanou životnosťou päť rokov, takáto jednotka môže zvážiť spôsob a úroveň historickej nestálosti jednotiek v tom istom priemyselnom odvetví po dobu prvých šesť rokov, v rámci ktorých sa verejne obchodovali akcie týchto jednotiek.

Nekótované jednotky

B27 Nekótovaná jednotka nemá pri odhadovaní očakávanej nestálosti k dispozícii na posúdenie historické informácie. Niektoré faktory, ktoré by takáto jednotka mala zvážiť, sú uvedené nižšie.

B28 V niektorých prípadoch nekótovaná jednotka, ktorá pravidelne emituje opcie na akcie pre zamestnancov (alebo iné strany) môže ustanoviť interné trhy pre jeho akcie. Pri odhadovaní očakávanej nestálosti by sa mala brať do úvahy nestálosť takýchto cien akcií.

B29 Alternatívne jednotka môže zvážiť historickú alebo obsiahnutú nestálosť podobných kótovaných jednotiek, pre ktoré sú k dispozícii informácie o cene akcií alebo opcií, a tieto informácie môže využiť pri odhadovaní očakávanej nestálosti. Ide o vhodný spôsob v prípade, ak jednotka pri stanovení cien svojich akcií vychádza z cien akcií podobných kótovaných jednotiek.

B30 Ak jednotka pri stanovení cien svojich akcií nevychádza z cien akcií podobných kótovaných jednotiek a miesto toho používa na stanovenie hodnoty svojich akcií iné metódy ohodnotenia, môže odvodiť odhad očakávanej nestálosti konzistentne s použitou metódou ohodnotenia.

▼M6

Jednotka môže napríklad ohodnotiť svoje akcie na základe čistých aktív alebo zisku. V takomto prípade môže zvážiť očakávanú nestálosť uvedených čistých aktív alebo zisku.

Očakávané dividendy

B31 Zahrnutie očakávaných dividend pri oceňovaní reálnej hodnoty akcií alebo poskytnutých opcií závisí od toho, či má protistrana nárok na dividendy alebo dividendové ekvivalenty.

B32 Ak napríklad boli zamestnancom poskytnuté opcie a zamestnanci majú nárok na dividendy plynúce zo súvisiacich akcií alebo na dividendové ekvivalenty (ktorých vyrovnanie môže prebehnúť formou peňažnej hotovosti, alebo sa môžu použiť na zníženie realizačnej ceny) medzi dátumom poskytnutia a dátumom uplatnenia, poskytnuté opcie by sa mali ohodnotiť tak, ako keby nedošlo k výplate žiadnych dividend zo súvisiacich akcií, tzn. vstup z hľadiska očakávaných dividend bude nulový.

B33 Podobne aj v prípade, ak dôjde k odhadu reálnej hodnoty akcií pre zamestnancov k dátumu poskytnutia, z hľadiska očakávaných dividend sa nepožaduje žiadna úprava v prípade, ak má zamestnanec v priebehu obdobia nároku nárok na príjem vyplatených dividend.

B34 Naopak, ak zamestnanec nemá počas obdobia nároku nárok na dividendy alebo dividendové ekvivalenty (alebo pred samotnou realizáciou – v prípade opcie), ohodnotenie práv na akcie alebo opcie k dátumu poskytnutia by malo brať do úvahy očakávané dividendy. To znamená, že ak sa reálna hodnota poskytnutej opcie odhaduje, pri použití modelu ocenenia opcie by sa mali brať na zreteľ očakávané dividendy. Ak sa odhaduje reálna hodnota poskytnutej akcie, hodnotenie by nemalo brať do úvahy súčasnú hodnotu očakávaného vyplatenia dividend, ku ktorému dôjde v priebehu obdobia nároku.

B35 Použitie modelov ocenenia opcie vo všeobecnosti vyžaduje použitie očakávaného dividendového výnosu. Modely však možno upraviť tak, aby namiesto dividendového výnosu používali sumu očakávaných dividend. Jednotka môže použiť buď jej očakávaný výnos alebo jeho očakávané platby. Ak jednotka použije očakávané platby, mala by zvážiť jeho historický spôsob zvyšovania dividend. Ak je napríklad všeobecnou zásadou jednotky každoročne zvyšovať dividendy o približne 3 percentá, jeho očakávaná hodnota opcie by nemala zahŕňať v rámci životnosti opcie fixnú sumu dividend s výnimkou situácie, ak existuje dôkaz, ktorý tento predpoklad potvrdzuje.

B36 Predpoklady o očakávaných dividendách by vo všeobecnosti mali vychádzať z verejne dostupných informácií. Jednotka, ktorá dividendy nevypláca a ich vyplácanie neplánuje, by mala používať nulový očakávaný dividendový výnos. Rozvíjajúca sa jednotka, ktorý nemá žiadnu históriu v oblasti výplat dividend však môže očakávať výplatu dividend počas očakávanej životnosti jeho zamestnaneckých opcií na akcie. Takéto jednotky môžu použiť priemer ich minulého dividendového výnosu (nula) a priemerný dividendový výnos porovnateľnej skupiny jednotiek.

Bezriziková úroková sadzba

B37 Bezriziková úroková sadzba je obvykle zahrnutý výnos súčasne dostupný v rámci štátnych emisií dlhopisov s nulovým kupónom krajiny, v ktorej mene sa realizačná cena vyjadruje, so zvyškovou dobou životnosti rovnakou, aká je očakávaná doba životnosti opcie, ktorá sa oceňuje (vychádzajúc zo zvyškovej zmluvnej životnosti opcie a berúc do úvahy vplyvy očakávanej predčasnej realizácie). Je možné, že bude potrebné použiť vhodnú náhradu v prípade, ak neexistujú žiadne podobné štátne emisie, alebo okolnosti naznačujú, že obsiahnutý výnos z takýchto dlhopisov nezodpovedá bezrizikovej úrokovej sadzbe (ide napríklad o ekonomiky s vysokou infláciou). Vhodná náhrada by sa taktiež mala použiť v prípade, ak by účastníci trhu stanovili bezrizikovú úrokovú sadzbu pri použití takejto náhrady (nie uvedeného štátneho dlhopisu) a to pri odhadovaní reálnej hodnoty opcie so životnosťou rovnajúcou sa očakávanej dobe životnosti opcie, ktorá sa ohodnocuje.

Efekty kapitálovej štruktúry

B38 Tretie strany obvykle upisujú obchodované opcie na akcie. Ak dôjde k realizácii takýchto opcií, upisujúci dodá akcie držiteľovi opcie. Takéto akcie sa získavajú od existujúcich akcionárov. Realizácia takýchto opcií teda neprináša rozrieďujúci efekt.

B39 Na rozdiel od vyššie uvedeného – ak jednotka upíše opcie na akcie, k emisii nových akcií dôjde v prípade realizácie uvedených opcií (či už ide o skutočne alebo „v podstate" emitované akcie, ak sa použijú predtým spätne odkúpené akcie, ktoré sú v držbe jednotky). Za predpokladu, že dôjde k emisii akcií za realizačnú cenu a nie za aktuálnu trhovú cenu k dátumu realizácie, skutočné alebo potenciálne rozriedenie môže znížiť

▼M6

cenu akcie a držiteľ opcie nemusí získať tak veľký zisk, ako by získal v prípade realizácie podobnej obchodovanej opcie, ktorá cenu akcie nerozriedi.

B40 Význam vplyvu na hodnotu poskytnutých opcií na akcie závisí od viacerých faktorov, napríklad od počtu nových akcií, k emisii ktorých dôjde pri realizácii opcie v porovnaní s počtom už emitovaných akcií. Taktiež ak trh očakáva, že dôjde k poskytnutiu opcie, trh môže zahrnúť potenciálne rozriedenie ceny akciu už k dátumu poskytnutia.

B41 Jednotka by však mala zvážiť, či možný efekt rozriedenia z budúcej realizácie poskytnutých opcií na akcie nemá vplyv na ňou odhadnutú reálnu hodnotu ku dňu poskytnutia. Modely oceňovania opcií možno upraviť tak, aby takéto potenciálne rozrieďujúce efekty brali do úvahy.

Modifikácie zmlúv o platobných transakciách úhrad z vlastného imania na základe podielu na akciách

B42 Bez ohľadu na úpravy podmienok, za ktorých došlo k poskytnutiu majetkových nástrojov, alebo na zrušenie alebo vyrovnanie uvedeného poskytnutia majetkových nástrojov odsek 27 vyžaduje, aby jednotka vykázala (minimálne) prijaté služby, ocenené reálnou hodnotou poskytnutých majetkových nástrojov ku dňu poskytnutia s výnimkou prípadu, ak k nároku na takéto majetkové nástroje nedošlo z dôvodu nesplnenia podmienky nároku (inej, než trhovej podmienky), ktorá bola stanovená k dátumu poskytnutia. Okrem toho jednotka vykáže efekty úprav, ktoré zvyšujú reálnu hodnotu zmluvy o platbách na základe podielov, alebo sú iným spôsobom k úžitku zamestnanca.

B43 Za účelom uplatnenia požiadaviek odseku 27:

(a) ak úprava zvýši reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov (napríklad ide o zníženie realizačnej ceny), oceňovaných tesne pred a po úprave, jednotka zahrnie poskytnutú prírastkovú reálnu hodnotu do ocenenia sumy, vykázanej ako sumu za prijaté služby, ako úhradu za poskytnuté majetkové nástroje. Poskytnutá prírastková reálna hodnota je rozdielom medzi reálnou hodnotou upraveného majetkového nástroja a reálnou hodnotou pôvodného majetkového nástroja – oboch ocenených k dátumu úpravy. Ak k úpravám dôjde počas obdobia nároku, poskytnutá prírastková reálna hodnota sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za prijaté služby do obdobia od dátumu modifikácie až do dátumu, kedy dôjde ku nároku na modifikovany majetkový nástroj a to okrem sumy vychádzajúcej z reálnej hodnoty k dátumu vydania, týkajúcej sa pôvodných majetkových nástrojov, ktorá sa vykazuje v priebehu zvyšného pôvodného obdobia nároku. Ak dôjde k úpravám po dátume nároku, poskytnutá prírastková reálna hodnota sa vykazuje okamžite, alebo počas obdobia nároku v prípade, ak sa od zamestnanca požaduje ukončiť dodatočné obdobie služby predtým, než bude mať nepodmienený nárok na takéto modifikované nástroje.

(b) podobne, ak modifikácia zvýši počet poskytnutých majetkových nástrojov, jednotka zahrnie reálnu hodnotu dodatočných poskytnutých majetkových nástrojov, ocenenú k dátumu modifikácie, do ocenenia sumy vykázanej za prijaté služby ako úhradu za poskytnuté majetkové nástroje, konzistentne s požiadavkami vyššie uvedeného bodu (a). Ak napríklad k modifikácii dôjde počas obdobia nároku, reálna hodnota dodatočných poskytnutých majetkových nástrojov sa zahrnie do ocenenia sumy vykázanej za prijaté služby za obdobie od dátumu modifikácie do dátumu vzniku nároku na dodatočné majetkové nástroje, a to okrem sumy založenej na reálnej hodnote k dátumu poskytnutia, týkajúcej sa pôvodne poskytnutých majetkových nástrojov, ktorá sa vykazuje počas zvyšku pôvodného obdobia nároku.

(c) ak jednotka upraví podmienky nároku spôsobom priaznivým pre zamestnanca, napríklad skrátením obdobia nároku alebo odstránením podmienky výnosnosti (inej, než trhovej podmienky, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným bodom (a)), jednotka pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19-21 vezme upravené podmienky nároku do úvahy.

B44 Okrem vyššie uvedeného – ak jednotka upraví podmienky poskytnutých majetkových nástrojov spôsobom, ktorý znižuje celkovú reálnu hodnotu zmluvy o platbách na základe podielov, alebo je inak nepriaznivý z hľadiska zamestnanca, jednotka aj napriek týmto skutočnostiam bude účtovať prijaté služby ako úhradu za poskytnuté majetkové nástroje tak, ako keby k modifikácii nedošlo (v iných prípadoch, než pri zrušení časti alebo všetkých poskytnutých majetkových nástrojov - takáto skutočnosť sa bude účtovať v súlade s ustanoveniami odseku 28). Napríklad:

▼**M6**

(a) ak modifikácia zníži reálnu hodnotu poskytnutých majetkových nástrojov ocenených tesne pred a po modifikácii, jednotka nebude brať do úvahy takéto zníženie reálnej hodnoty a bude pokračovať v oceňovaní vykázanej sumy za prijaté služby ako úhrady za majetkové nástroje, vychádzajúc z reálnej hodnoty poskytnutých majetkových nástrojov k dátumu poskytnutia.

(b) ak modifikácia zníži počet poskytnutých majetkových nástrojov zamestnancovi, takéto zníženie sa bude účtovať ako zrušenie tejto časti poskytnutia v súlade s požiadavkami odseku 28.

(c) ak jednotka upraví podmienky nároku spôsobom nepriaznivým pre zamestnanca, napríklad predĺžením obdobia nároku alebo úpravou alebo pridaním podmienky výnosnosti (inej, než trhovej podmienky, ktorej zmeny sa účtujú v súlade s vyššie uvedeným bodom (a)), jednotka pri uplatňovaní požiadaviek odsekov 19-21 nebude brať upravené podmienky nároku do úvahy.

▼M6

PRÍLOHA C

Zmeny iných IFRS

Zmeny v tejto prílohe sa budú uplatňovať počas ročných období začínajúcich 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka bude uplatňovať tento IFRS v rámci skoršieho obdobia, taktiež musí uplatňovať uvedené zmeny.

C1 Štandard IAS 12 *Dane z príjmov* sa zmenil nasledovne:

V odseku 57 sa odkaz na odseky 58 až 68 zmenil na odkaz na odseky 58 až 68C.

Odseky 68A–68C a podtitul sa vložili nasledovne:

„**Splatná a odložená daň vyplývajúca z platobných transakcií na základe podielov**

68A. V niektorých právnych systémoch jednotka obdrží daňovú zrážku (t. j. sumu, ktorú možno zraziť pri stanovovaní zdaniteľného zisku), ktorá sa týka vyplatenej odmeny v akciách, opcií na akcie alebo iných majetkových nástrojov jednotky. Suma takejto daňovej zrážky sa môže odlišovať od súvisiaceho kumulatívneho nákladu na odmeňovanie a môže k nej dôjsť v neskoršom účtovnom období. Napríklad v niektorých právnych systémoch môže jednotka vykázať náklad za spotrebu prijatých služieb zamestnancov ako úhradu za poskytnuté opcie na akcie v súlade s IFRS 2 *Platby na základe podielov*, a neobdrží daňovú zrážku dovtedy, kým nedôjde k realizácii opcií, pričom ocenenie daňovej zrážky vychádza z ceny akcie jednotky k dátumu realizácie.

68B. Tak ako v prípade nákladov na výskum, ktorými sa zaoberajú odseky 9 a 26(b) tohto štandardu, rozdiel medzi daňovým základom služieb prijatých od zamestnancov k danému dátumu (ide o sumu, ktorú daňový úrad umožňuje považovať za zrážku v budúcich obdobiach), a účtovnou hodnotou nuly predstavuje zraziteľný dočasný rozdiel, ktorý vyúsťuje do vzniku odložených daňových pohľadávok. Ak suma, ktorú daňový úrad umožňuje označiť ako zrážka budúcich období nie je na konci daného obdobia známa, malo by dôjsť k jej odhadu, pričom sa využijú dostupné informácie ku koncu uvedeného obdobia. Ak napríklad suma, ktorú daňový úrad umožňuje označiť ako zrážka budúcich období, závisí od ceny akcie jednotky v budúcom období, ocenenie zraziteľného dočasného rozdielu by malo vychádzať z ceny akcie jednotky ku koncu daného obdobia.

68C. Podľa ustanovení odseku 68A – suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej daňovej zrážky, ocenenej v súlade s odsekom 68B) sa môže líšiť od súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie. Odsek 58 tohto štandardu vyžaduje, aby sa splatná a odložená daň vykazovala ako výnos alebo náklad a zahrnula do zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou prípadu, ak daň vyplýva z (a) transakcie alebo udalosti, ktorá sa vykazuje v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní, alebo (b) podnikovej kombinácie, ktorá je akvizíciou. Ak suma daňovej zrážky (alebo odhadnutej budúcej daňovej zrážky) presiahne sumu súvisiacich kumulatívnych nákladov na odmeňovanie, znamená to, že daňová zrážka nesúvisí len s nákladmi na odmeňovanie, ale aj s položkou vlastného imania. V takejto situácii sa prebytok súvisiacej splatnej alebo odloženej dane vykazuje priamo vo vlastnom imaní.“

C2 V odseku 6 IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, odseku 7 IAS 38 *Nehmotný majetok*, a odsek 5 IAS 40 *Investície v nehnuteľnostiach*, podľa revízie z roku 2003, sa definícia *nákladov* zmenila nasledovne:

„***Obstarávacia cena je suma zaplatenej peňažnej hotovosti alebo peňažných ekvivalentov alebo reálna hodnota inej úhrady, vynaloženej na nadobudnutie majetku v čase akvizície alebo zhotovenia, alebo – v prípade použiteľnosti – suma priradená takémuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade so špecifickými požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 Platby na základe podielov.***“

C3 Štandard IAS 19 *Zamestnanecké požitky* sa zmenil nasledovne.

Úvod

Odsek 2 sa zmenil nasledovne:

„2. Štandard identifikuje štyri kategórie zamestnaneckých požitkov:

…

(c) …;

a

(d) požitky z ukončenia zamestnaneckého pomeru.“

▼**M6**

Odsek 11 bol zrušený.

Štandard

Odsek 1 sa zmenil nasledovne:

„1. ***Tento štandard by mal uplatňovať zamestnávateľ pri účtovaní všetkých zamestnaneckých požitkov s výnimkou tých, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 Platby na základe podielov.***"

Odsek 3 sa zmenil nasledovne:

„3. Zamestnanecké požitky, na ktoré sa tento štandard vzťahuje, zahŕňajú: …"

Odsek 4 sa zmenil nasledovne:

„4. Zamestnanecké požitky zahŕňajú:

…

(c) …;

a

(d) požitky z ukončenia zamestnaneckého pomeru.

Nakoľko každá kategória uvedená vo vyššie uvedených bodoch (a)–(d) má rozdielne charakteristiky, …"

V odseku 7:

— definície *požitkov vo forme podielových náhrad* a *programov požitkov vo forme podielových náhrad* sa zrušili.

— v rámci definícií *krátkodobých zamestnaneckých požitkov*, *požitkov po skončení zamestnania* a *iných dlhodobých zamestnaneckých požitkov* sa zrušili odkazy na požitky vo forme podielových náhrad.

V rámci odseku 22 bola posledná veta zrušená.

Odseky 144–152 sa zrušili.

C4 IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia* obsahuje nový odsek 4(f) nasledovne:

„(f) ***finančné nástroje, zmluvy a záväzky v rámci platobných transakcií založených na akciách, na ktoré sa uplatňujú ustanovenia IFRS 2 Platby na základe podielov, s výnimkou***

(i) ***zmlúv spadajúcich do pôsobnosti odsekov 8–10 tohto štandardu, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu,***

(ii) ***odseky 33 a 34 tohto štandardu, ktoré sa budú uplatňovať na nakúpené, predané, emitované alebo zrušené vlastné akcie v súvislosti s programami zamestnaneckých opcií na akcie, programov nákupu akcií zamestnancami a na iné zmluvy o platbách na základe podielov.***"

C5 Štandard IAS 33 *Výnos na akciu* sa zmenil nasledovne.

Bol vložený odsek 47A nasledovne:

„47A. Pokiaľ ide o opcie na akcie a iné zmluvy o platbách na základe podielov, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 *Platby na základe podielov*, emisná cena uvedená v odseku 46 a realizačná cena uvedená v odseku 47 bude zahŕňať reálnu hodnotu všetkých tovarov a služieb, ktoré sa majú dodať jednotke v budúcnosti v rámci opcie na akcie alebo inej zmluvy o platbách na základe podielov."

C6 V IAS 38 *Nehmotný majetok* sa zrušil odsek 26.

C7 IAS 39 *Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie* obsahuje nový odsek 2 (j) nasledovne:

„(j) ***finančné nástroje, zmluvy a záväzky v rámci platobných transakcií na základe podielov, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IFRS 2 Platby na základe podielov s výnimkou zmlúv, spadajúcich do pôsobnosti odsekov 5–7 tohto štandardu, na ktoré sa tento štandard vzťahuje.***"

C8 IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* sa zmenilo nasledovne.

V odseku 12 sa odkaz na odseky 13–25A zmenil na odkaz na odseky 13–25C.

Odsek 13(f) a (g) sa zmenil a bol vložený nový bod (h) nasledovne:

„(f) majetok a záväzky dcérskych podnikov, pridružených podnikov a spoločného podnikania (odseky 24 a 25);

(g) označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A);

a

(h) platobné transakcie na základe podielov (odseky 25B a 25C)."

▼M6

Boli vložené nové odseky 25B a 25C nasledovne:

„25B Prvouplatňovateľovi sa odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 *Platba na základe podielov* na majetkové nástroje poskytnuté pred 7. novembrom 2002. Prvouplatňovateľovi sa taktiež odporúča (nevyžaduje sa), aby uplatňoval IFRS 2 na majetkové nástroje poskytnuté po 7. novembri 2002, ktoré vznikli k neskoršiemu dátumu spomedzi (a) dátumu prechodu na IFRS a (b) 1. januára 2005. Ak však prvouplatňovateľ zvolí používanie IFRS 2 na takéto majetkové nástroje, môže tak učiniť len v prípade, ak jednotka zverejnila reálnu hodnotu takýchto majetkových nástrojov, určenú k dátumu ocenenia v súlade s IFRS 2. pokiaľ ide o všetky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa IFRS 2 neuplatnil (napr. majetkové nástroje poskytnuté pred 7. novembrom 2002), prvouplatňovateľ bez ohľadu na túto skutočnosť zverejní informácie vyžadované odsekmi 44 a 45 IFRS 2. Ak prvouplatňovateľ upraví podmienky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa IFRS 2 neuplatnil, jednotka nemusí uplatňovať odseky 26–29 IFRS 2 v prípade, ak k modifikácii došlo k neskoršiemu dátumu spomedzi (a) dátumu prechodu na IFRS a (b) 1. januárom 2005.

25C Prvouplatňovateľovi sa odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 na záväzky vyplývajúce z platobných transakcií na základe podielov, ku ktorých vyrovnaniu došlo pred dátumom prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľovi sa taktiež odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 na záväzky, k vyrovnaniu ktorých došlo pred 1. januárom 2005. Pokiaľ ide o záväzky, na ktoré sa uplatňuje IFRS 2, od prvouplatňovateľa sa nevyžaduje prepočítať komparatívne informácie, ak by sa takéto informácie týkali obdobia alebo dátumu pred 7. novembrom 2002.”

▼M10

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA IFRS 6

Prieskum a posudzovanie ložísk nerastných surovín

CIEĽ

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

2. Tento IFRS vyžaduje najmä:

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

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

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

ROZSAH

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

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

5. Jednotka nebude uplatňovať tento IFRS na výdavky vzniknuté:

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

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

VYKAZOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A POSUDZOVANIA

Dočasné výnimky z IAS 8, odseky 11 a 12

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

7. Odseky 11 a 12 z IAS 8 špecifikujú zdroje smerodajných požiadaviek a usmernení, ktoré musí manažment zohľadniť pri vypracovaní účtovných metód v prípade, ak sa na niektorú položku špecificky nevzťahuje žiadny

▼M10

IFRS. V zmysle nižšie uvedených odsekov 9 a 10 nemusí jednotka podľa tohto IFRS uplatňovať uvedené odseky na svoje účtovné metódy vykazovania a oceňovania majetku z prieskumu a posudzovania.

OCEŇOVANIE MAJETKU Z PRIESKUMU A POSUDZOVANIA

Ocenenie pri vykázaní

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

Prvky nákladov majetku z prieskumu a posudzovania

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

   a) nadobudnutie práv na prieskum;

   b) topografické, geologické, geochemické a geofyzikálne štúdie;

   c) prieskumné vrty;

   d) výkopy;

   e) odber vzoriek; a

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

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

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

Ocenenie po vykázaní

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

Zmeny v účtovných metódach

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

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

PREZENTÁCIA

Klasifikácia majetku z prieskumu a posudzovania

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

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

Preklasifikovanie majetku z prieskumu a posudzovania

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

▼M10

ZNÍŽENIE HODNOTY

Vykazovanie a oceňovanie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ZVEREJŇOVANIE

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

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

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

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

▼**M10**

PRECHODNÉ USTANOVENIA

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

Príloha A

Definované pojmy

Táto príloha tvorí neoddeliteľnú súčasť IFRS.

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

Príloha B

Zmeny a doplnenia iných IFRS

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

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

Výnimky z požiadavky na zverejnenie porovnateľných informácií pre IFRS 6

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

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

3. Tento štandard sa nevzťahuje na:

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

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

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

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

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

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

▼M10

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

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

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

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

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

▼M5

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-7

Zavedenie meny euro

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú potrebné uplatňovať na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21, účinky zmien v kurzoch cudzích mien.

Formulácia problému

1. Od l. januára 1999 sa nadobudnutím účinnosti Hospodárskej a menovej únie (EMÚ) euro stane menou s vlastnými právami a výmenné kurzy medzi eurom a zúčastnenými národnými menami budú neodvolateľne stanovené, t. j. riziko následných kurzových rozdielov súvisiacich s týmito menami je od tohto dátumu eliminované.

2. Problémom je uplatňovanie IAS 21 na prechod z národných mien zúčastnených členských štátov Európskej únie na euro („prechod”).

Záver

3. Požiadavky IAS 21 týkajúce sa prepočtu transakcií v cudzej mene a účtovnej závierky zahraničných prevádzok by sa mali prísne uplatňované na prechod. Rovnaký základ platí pre stanovovanie výmenných kurzov v prípadoch, keď krajiny vstúpia do EMÚ v neskorších obdobiach.

▼M5

4. To znamená, že najmä:

a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií sa naďalej prepočítavajú na funkčnú menu zatváracím kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely sa vykážu ako výnos alebo náklad okamžite, okrem toho, že jednotka naďalej uplatňuje svoju existujúcu účtovnú metódu na kurzové zisky a straty týkajúce sa hedgingu menového rizika predpokladanej transakcie.

b) kumulatívne kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky prevádzok v zahraničí sa naďalej klasifikujú ako vlastné imanie a vykazujú ako výnosy alebo náklady iba pri vyradení investície do zahraničnej prevádzky.

▼B

c) kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu záväzkov vymenovaných v zúčastnených menách by sa nemali zahrnúť do účtovnej hodnoty súvisiacich majetku.

Dátum záveru: október 1997.

▼M5

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňom 1. jún 1998. Zmeny v účtovných metódach sa účtujú podľa požiadaviek IAS 8.

▼M1

MŠFV 1 – PRVÉ UPLATNENIE MEDZINÁRODNÝCH ŠTANDARDOV FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA

▼M5

Medzinárodný štandard finančného vykazovania 1 *Prvé uplatnenie štandardov medzinárodného finančného výkazníctva (IFRS 1)* sa člení na odseky 1-47 a Prílohy A-C. Všetky odseky majú rovnakú právoplatnosť. Odseky zvýraznené **tučným písmom** obsahujú hlavné zásady. Výrazy, ktorých definície sú uvedené v Prílohe A, sú pri prvom použití v texte štandardu zvýraznené *kurzívou*. Definície ostatných výrazov sú uvedené v Slovníčku k štandardom medzinárodného finančného vykazovania. Pri výklade IFRS 1 sa vychádza z jeho cieľov a Základu pre závery, z *Úvodu k štandardom medzinárodného finančného vykazovania* a z *Rámcovej osnovy prípravy a prezentácie účtovných výkazov*. IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* obsahuje základné pravidlá výberu a uplatňovania účtovných metód, ktoré sa uplatňujú všade tam, kde chýba konkrétny návod.

▼M1

ÚVOD

Dôvody na vydanie MŠFV

IN1. MŠFV nahrádza SIV-8: Prvé uplatnenie medzinárodných účtovných štandardov ako východiskovej základne účtovníctva. Predsedníctvo vypracovalo tento MŠFV s cieľom vyriešiť problémy v týchto oblastiach:

a) Niektoré požiadavky SIV-8 pre plné spätné uplatňovanie zapríčiňujú, že náklady na ich uplatňovanie sú vyššie než predpokladaný úžitok pre užívateľov účtovných závierok. Okrem toho, aj keď sa podľa SIV-8 nepožadovalo spätné uplatňovanie tam, kde by to bolo nepraktické, nevysvetlilo sa, či jednotka, ktorá uplatňuje štandardy po prvýkrát, by mala interpretovať nepraktickosť ako prísnu alebo ako veľkorysú prekážku, a neuviedol sa postup v prípade takejto nepraktickosti.

b) podľa SIV-8 sa mohlo od jednotky, ktorá po prvýkrát uplatňuje štandardy, požadovať uplatňovanie dvoch odlišných verzií štandardu, ak bola nová verzia zavedená počas obdobia, ktoré je obsiahnuté v jej prvých účtovných závierkach pripravených podľa MÚŠ a ak táto nová verzia zakazovala spätné uplatnenie.

c) SIV-8 jednoznačne neurčuje, či jednotka, ktorá prvýkrát uplatňuje MŠFV, by mala použiť neskoršie informácie pri rozhodnutí o vykázaní a ocenení vykonanom v minulosti.

d) Existovali pochybnosti o tom, či je SIV-8 v súlade so špecifickými prechodnými ustanoveniami v jednotlivých štandardoch.

Hlavné črty MŠFV

IN2. MŠFV sa uplatňuje, ak jednotka uplatňuje MŠFV po prvýkrát na základe výslovného a neobmedzeného vyhlásenia o súlade s MŠFV.

IN3. Vo všeobecnosti MŠFV požaduje, aby jednotka dodržala každý MŠFV účinný k dátumu vykazovania prvej účtovnej závierky zostavenej podľa MŠFV. MŠFV najmä požaduje, aby jednotka vykonala v otváracej MŠFV súvahe, ktorá je pripravovaná ako východiskový bod pre jej účtovanie podľa MŠFV, tieto činnosti:

a) vykázať všetky aktíva a záväzky, ktorých vykázanie požadujú MŠFV,

b) nevykázať položky ako aktíva alebo záväzky, ak MŠFV nepovoľujú takéto vykázanie,

c) reklasifikovať položky, ktoré jednotka vykázala podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako jeden typ aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania, ale sú iným typom aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania podľa MŠFV, a

d) uplatniť MŠFV pri ocenení všetkých vykázaných aktív a záväzkov.

IN4. MŠFV povoľuje obmedzené výnimky z týchto požiadaviek v špecifikovaných oblastiach, predovšetkým tam, kde náklady na dodržanie podmienok by mohli prevýšiť úžitok užívateľov účtovných závierok. MŠFV tiež zakazuje spätné uplatňovanie MŠFV v niektorých oblastiach, najmä kde by spätné uplatňovanie mohlo požadovať rozhodnutie vedenia jednotky o minulých podmienkach po uskutočnení skutočných transakcií, ktoré sú známe.

▼M1

IN5. MŠFV požaduje zverejnenia, ktoré vysvetlia, ako prechod z predchádzajúcich účtovných štandardov na MŠFV ovplyvnil vykazovanú finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky.

IN6. Od jednotky sa vyžaduje, aby uplatňovala MŠFV, ak sú jej účtovné závierky za obdobie začínajúce 1. januára 2004 alebo po tomto dátume. Skoršie uplatňovanie sa odporúča.

Zmeny v porovnaní s predchádzajúcimi požiadavkami

IN7. Podobne ako SIV-8 aj MŠFV požaduje spätné uplatňovanie vo väčšine oblastí. Na rozdiel od SIV-8 MŠFV:

a) obsahuje cielené výnimky s cieľom zabrániť nákladom, ktoré by pravdepodobne boli vyššie než úžitok pre užívateľov účtovných závierok, ako aj malý počet iných výnimiek z praktických dôvodov,

b) objasňuje, že jednotka uplatňuje najnovšie verzie MŠFV,

c) objasňuje, ako odhady podľa MŠFV tej jednotky, ktorá uplatňuje prvýkrát, súvisia s odhadmi, ktoré boli vykonané k tomu istému dátumu podľa predchádzajúcich účtovných štandardov,

d) určuje, že prechodné ustanovenia v iných MŠFV sa nevzťahujú na jednotku, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV,

e) požaduje dodatočné informácie o prechode na MŠFV.

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD FINANČNÉHO VÝKAZNÍCTVA 1

Prvé uplatnenie medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

CIEĽ

1. Cieľom tohto MŠFV je zabezpečiť, aby prvé účtovné závierky účtovnej jednotky pripravené podľa MŠFV ako aj jeho finančné výkazy v priebehu účtovného roka za časť obdobia, na ktoré sa účtovné závierky vzťahujú, obsahovali vysokokvalitné informácie, ktoré sú:

a) transparentné pre užívateľov a porovnateľné za všetky prezentované obdobia,

b) poskytujú vhodný východiskový bod pre účtovníctvo podľa Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva (MŠFV), a

c) je možné ich vyhotoviť za náklady, ktoré neprevyšujú úžitok pre užívateľov.

ROZSAH

2. Jednotka uplatňuje tento MŠFV:

a) vo svojich prvých účtovných závierkach vyhotovených podľa MŠFV, a

b) každom finančnom výkaze v priebehu účtovného roka, ak sa takýto pripravuje, ktorý sa podľa MÚŠ 34 Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka vyhotovuje za časť obdobia, na ktoré sa vzťahujú prvé účtovné závierky podľa MŠFV.

3. Prvé účtovné závierky jednotky pripravené podľa MŠFV sú prvé ročné účtovné závierky, v ktorých jednotka po prvýkrát uplatní MŠFV na základe výslovného a bezvýhradného vyhlásenia o tom, že tieto účtovné závierky sú v súlade s MŠFV. Účtovné závierky podľa MŠFV sú prvé účtovné závierky podľa MŠFV, ak jednotka napríklad:

a) vykázala bezprostredne predchádzajúce účtovné závierky:

i) podľa národných požiadaviek, ktoré nie sú v úplnom súlade s MŠFV,

ii) v súlade so štandardmi MŠFV vo všetkých ohľadoch, okrem toho, že účtovné závierky neobsahovali výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o tom, že sú v súlade s MŠFV,

iii) na základe výslovného vyhlásenia o tom, že boli dodržané niektoré, nie však všetky štandardy MŠFV,

iv) podľa národných požiadaviek, ktoré nezodpovedajú MŠFV, pričom boli použité niektoré štandardy MŠFV na účtovanie položiek, pre ktoré neexistujú národné požiadavky, alebo

v) podľa národných požiadaviek, s tým, že prepočítala niektoré čiastky na čiastky určené podľa MŠFV,

b) pripravila účtovné závierky podľa MŠFV len na interné použitie, bez toho, aby boli sprístupnené vlastníkom jednotky alebo iným externým užívateľom,

▼M1

c) zostavila výkazy podľa MŠFV na účely konsolidácie, bez toho, aby bola pripravená úplná sada účtovných závierok uvedená v MÚŠ 1 Prezentácia účtovnej závierky, alebo

d) nezostavila účtovné závierky za predchádzajúce obdobia.

4. Tento štandard sa uplatňuje vtedy, ak jednotka uplatňuje MŠFV po prvýkrát. Štandard sa neuplatňuje napríklad v prípade, ak jednotka:

a) ukončí vykazovanie účtovných závierok podľa národných požiadaviek, ak ich v minulosti prezentovala ako aj účtovné závierky na základe výslovného a bezvýhradného vyhlásenia o dodržiavaní MŠFV,

b) v uplynulom roku prezentovala účtovné závierky podľa národných požiadaviek, ak účtovné závierky obsahovali výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o dodržiavaní MŠFV, alebo

c) v uplynulom roku prezentovala účtovné závierky, ktoré obsahovali výslovné a bezvýhradné vyhlásenie o dodržiavaní MŠFV, ale audítor mal výhradu vo svojej správe k týmto účtovným závierkam.

5. Tento štandard sa nevzťahuje na zmeny v účtovných zásadách vykonaných jednotkou, ktorá už uplatňuje MŠFV. Takýmito zmenami sú:

a) požiadavky na zmeny v účtovných zásadách podľa MÚŠ 8 Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, a

b) špecifické prechodné požiadavky v iných MŠFV.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

Otváracia súvaha MŠFV

6. Jednotka zostaví otváraciu súvahu MŠFV ku dňu prechodu na MŠFV. Táto súvaha predstavuje východiskový bod pre účtovníctvo jednotky podľa MŠFV. Jednotka nemusí zostaviť svoju otváraciu súvahu MŠFV v rámci svojich prvých účtovných závierok zostavovaných podľa MŠFV.

Účtovné zásady

7. Jednotka použije vo svojej otváracej súvahe MŠFV a počas všetkých období prezentovaných v prvých účtovných závierkach podľa MŠFV rovnaké účtovné zásady. Tieto účtovné zásady musia byť v súlade s každým MŠFV účinným k dátumu, ku ktorému sú vykázané jej prvé účtovné závierky podľa MŠFV, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 13 až 34.

8. Jednotka nesmie uplatňovať rozdielne verzie MŠFV, ktoré boli účinné v minulosti. Jednotka môže uplatňovať nový MŠFV, ktorý ešte nie je povinný, ak je povolené jeho skoršie uplatňovanie.

Príklad: Jednotné uplatňovanie najnovších verzií MŠFV

PODMIENKY

Dátum, ku ktorému jednotka A po prvýkrát vykazuje svoje MŠFV účtovné závierky, je 31. december 2005. Jednotka A sa rozhodne, že v týchto finančných výkazoch bude prezentovať porovnateľné účtovné závierky len za jeden rok (pozri odsek 36). Preto je jej dátum prechodu na MŠFV začatím prevádzky od 1. januára 2004 (alebo rovnocenne, ukončenie prevádzky 31. decembra 2003). Jednotka A prezentovala účtovné závierky podľa predchádzajúcich štandardov každý rok k 31. decembru (do 31. decembra 2004, vrátane).

UPLATŇOVANIE POŽIADAVIEK

Jednotka A má uplatňovať MŠFV účinné pre obdobia, ktoré sa končia 31. decembra 2005 pri:

a) pri zostavení otváracej súvahy MŠFV k 1. januáru 2004, a

b) pri zostavení a prezentácii súvahy k 31. decembru 2005 (vrátane porovnateľných údajov za rok 2004), výkazu ziskov a strát, prehľadu zmien vlastného imania a prehľadu peňažných tokov za rok k 31. decembru 2005 (vrátane porovnateľných údajov za rok 2004) a zverejnení informácií (vrátane porovnateľných informácií za rok 2004).

Ak nový MŠFV ešte nie je povinný, avšak jeho predčasné použitie je prípustné, môže (avšak nemusí) jednotka A použiť MŠFV vo svojich prvých účtovných závierkach podľa MŠFV

▼**M1**

9. Prechodné ustanovenia v ostatných štandardoch MŠFV sa vzťahujú na zmeny v účtovných zásadách, ktoré vykonala jednotka, ktorá už používa MŠFV; tieto ustanovenia sa však nevzťahujú na prechod jednotky, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 27 až 30.

10. S výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 13 až 34 jednotka vo svojej otváracej súvahe MŠFV:

a) vykáže všetky aktíva a záväzky, ktorých vykázanie požadujú MŠFV,

b) nevykáže položky ako aktíva alebo záväzky, ak MŠFV nepovoľujú takéto vykázanie,

c) reklasifikuje položky, ktoré jednotka vykázala podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako jeden typ aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania, ale sú iným typom aktíva, záväzku alebo zložky vlastného imania podľa MŠFV, a

d) uplatňuje MŠFV pri ocenení všetkých vykázaných aktív a záväzkov.

11. Účtovné zásady, ktoré jednotka používa vo svojej otváracej súvahe MŠFV, sa môžu odlišovať od metód používaných k tomu istému dátumu v rámci predchádzajúcich štandardov. Vzniknuté rozdiely vyplývajú z udalostí a transakcií, ktoré sa odohrali pred prechodom na MŠFV. Preto jednotka vykáže tieto úpravy v čase prechodu na MŠFV priamo v nerozdelenom zisku (alebo prípadne v inej kategórii vlastného imania).

12. Tento MŠFV definuje dve kategórie výnimiek z pravidla, že otváracia súvaha jednotky podľa MŠFV je v súlade s každým MŠFV:

a) Odseky ►**M10** 13 – 25F ◄ udeľujú výnimky z niektorých požiadaviek obsiahnutých v iných MŠFV.

▼**M3**

b) odseky 26 – 34B zakazujú spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS.

▼**M1**

Výnimky z iných MŠFV

13. Jednotka môže využiť niektorú alebo viaceré z týchto výnimiek:

a) podnikové kombinácie (odsek 15),

b) objektívna hodnota alebo precenenie podľa reprodukčnej (očakávanej) ceny (odseky 16 až 19),

c) zamestnanecké požitky (odsek 20),

d) výsledné rozdiely z prevodu zo zahraničia (odseky 21 a 22),

e) zložené finančné nástroje (odsek 23),

▼**M6**

f) majetok a záväzky dcérskych podnikov, pridružených podnikov a spoločného podnikania (odseky 24 a 25),

g) označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov (odsek 25A),

a

h) platobné transakcie na základe podielov (odseky 25B a 25C),

▼**M10**

i) poistné zmluvy (odsek 25D),

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

k) lízingy (odsek 25F),

▼**M8**

l) oceňovanie reálnou hodnotou finančného majetku alebo finančných záväzkov pri prvotnom vykázaní (odsek 25G).

▼**M1**

Jednotka neuplatňuje tieto výnimky analogicky na iné položky.

14. Niektoré z nižšie uvedených výnimiek sa vzťahujú na objektívnu hodnotu. MÚŠ 22 Podnikové kombinácie vysvetľuje, ako sa stanovuje objektívna hodnota identifikovateľných aktív a záväzkov získaných v podnikových kombináciách. Jednotka uplatňuje tieto vysvetlivky pri určení objektívnej hodnoty podľa tohto MŠFV, pokiaľ iný MŠFV neobsahuje špecifické usmernenie, ako sa stanovuje objektívna hodnota príslušného aktíva a záväzku. Tieto objektívne hodnoty odzrkadľujú podmienky, ktoré boli platné v čase, v ktorom boli zistené.

▼M1

Podnikové kombinácie

15. Pri podnikových kombináciách, ktoré jednotka vykázala pred prechodom na MŠFV, uplatňuje jednotka požiadavky uvedené v dodatku B.

Objektívna hodnota alebo precenenie podľa reprodukčnej (očakávanej) ceny

16. Jednotka si môže zvoliť ocenenie položiek majetku, strojov a zariadení k dátumu prechodu na MŠFV podľa objektívnej hodnoty a používať takúto objektívnu hodnotu ako jej reprodukčnú (očakávanú) cenu k tomuto dátumu.

17. Jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, sa môže rozhodnúť, že použije precenenie podľa predchádzajúcich štandardov položiek majetku, strojov a zariadení k alebo pred dátumom prechodu na MŠFV ako reprodukčnú (očakávanú) cenu k dátumu precenenia, ak precenenie bolo k dátumu precenenia široko porovnateľné s:

    a) objektívnou hodnotou, alebo

    b) nadobúdacou cenou alebo cenou po odpisoch podľa MŠFV, ktoré zohľadňujú zmeny, napríklad všeobecného alebo špecifického cenového indexu.

18. Možnosť výberu v odsekoch 16 a 17 platí aj pre:

    a) investičný majetok, ak jednotka zvolí použitie cenového modelu v MÚŠ 40 Investičný majetok, a

    b) nehmotné aktíva, ktoré plnia:

        i) vykazovacie kritériá v MÚŠ 38 Nehmotné aktíva (vrátane spoľahlivého ocenenia pôvodných nákladov), a

        ii) kritériá pre precenenie uvedené v MÚŠ 38 (vrátane existencie aktívneho trhu).

    Jednotka nepoužije tieto možnosti pre iné aktíva alebo záväzky.

19. Jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, mohla stanoviť reprodukčnú (očakávanú) cenu podľa predchádzajúcich štandardov pre niektoré alebo všetky svoje aktíva a záväzky ich ocenením na objektívnu hodnotu k jednému skutočnému dátumu, pretože to bolo pri takej udalosti ako privatizácia alebo vstupná verejná ponuka. Takéto udalosťami riadené ocenenie na objektívnu hodnotu môže byť použité ako reprodukčná (očakávaná) cena k tomuto dátumu.

Zamestnanecké požitky

20. Podľa MÚŠ 19 Zamestnanecké požitky môže jednotka využiť tzv. „koridorový" prístup, pri ktorom sa niektoré poistno-matematické zisky a straty neevidujú. Spätné uplatnenie tohto prístupu predpokladá, že podnik rozdelí kumulatívne poistno-matematické zisky a straty od začiatku plánu až po dátum prechodu na MŠFV na vykázané a nevykázané. Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, sa však môže rozhodnúť uznať všetky poistno-matematické zisky a straty v deň prechodu na MŠFV, aj keď používa „koridorový" prístup pre všetky neskoršie poistno-matematické zisky a straty. Ak jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, využije toto právo voľby, musí to vykonať pre všetky plány.

▼M10

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

▼M1

Výsledné rozdiely z prevodu zo zahraničia

21. MÚŠ 21 Účinky zmien v kurzoch cudzích mien vyžaduje, aby jednotka:

    a) klasifikovala niektoré rozdiely z prevodu ako osobitnú časť svojho vlastného imania, a

    b) pri predaji zahraničnej jednotky previedla kumulatívny prevodný rozdiel za túto zahraničnú jednotku (vrátane prípadných ziskov a strát z príslušných zabezpečovacích opatrení) do výkazu ziskov a strát ako časť ziskov alebo strát z predaja.

22. Jednotka, ktorá po prvýkrát používa MŠFV, však tieto podmienky nemusí dodržať pre výsledné rozdiely z prevodu, ktoré existovali k dátumu prechodu na MŠFV. Ak jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, uplatní toto oslobodenie, tak:

    a) výsledné rozdiely z prevodu zo zahraničnej meny pre všetky zahraničné jednotky sa považujú za nulové k dátumu prechodu na MŠFV, a

▼M1

b) zisk alebo strata z ďalšieho predaja zahraničnej jednotky nesmie obsahovať prevodné rozdiely, ktoré vznikli pred prechodom na MŠFV a musí obsahovať prevodné rozdiely, ktoré vznikli po tomto dátume.

Zložené finančné nástroje

23. MÚŠ 32 Finančné nástroje: Zverejňovanie a prezentácia požaduje, aby jednotka rozdelila zložený finančný nástroj na začiatku na oddelený záväzok a zložku vlastného imania. Ak zložka záväzku už neexistuje, spätné uplatňovanie MÚŠ 32 zahŕňa oddelenie dvoch častí vlastného imania. Prvá časť je v nerozdelenom zisku a reprezentuje výsledný úrok nahromadený na zložku záväzku. Ostatná časť reprezentuje pôvodnú zložku vlastného imania. Podľa tohto MŠFV však nemusí jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, oddeľovať tieto dve zložky, ak sa dlžná zložka už nevykazuje ako neuhradená v čase prechodu na MŠFV.

Aktíva a záväzky dcérskych podnikov, pridružených podnikov a spoločných podnikov

▼M5

24. V prípade, ak sa dcérska spoločnosť stane prvouplatňovateľom neskôr ako jej materská spoločnosť, oceňuje dcérska spoločnosť vo svojej individuálnej účtovnej závierke svoj majetok a záväzky buď:

▼M1

a) v účtovnej hodnote, ktorá by mohla byť v účtovných závierkach materského podniku podľa dátumu, kedy materský podnik prešiel na MŠFV, ak neboli vykonané úpravy pre konsolidačné postupy a pre efekty podnikovej kombinácie, v ktorej materský podnik získal dcérsky podnik, alebo

▼M5

b) v ich účtovnej hodnote v zmysle ostatných ustanovení tohto štandardu, pričom sa vychádza z dátumu, kedy dcérska spoločnosť začala uplatňovať štandardy medzinárodného finančného vykazovania. Tieto účtovné hodnoty sa môžu líšiť od hodnôt opísaných v bode (a):

▼M1

i) z výnimiek v tomto štandarde MŠFV vyplynie ocenenie, ktoré závisí od dátumu prechodu na MŠFV,

▼M5

ii) ak sa uplatňované účtovné metódy v účtovnej závierke dcérskej spoločnosti líšia od účtovných metód uplatňovaných v konsolidovanej účtovnej závierke. Dcérska spoločnosť môže napríklad ako účtovnú metódu uplatňovať nákladový model uvedený v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*, zatiaľ čo skupina používa preceňovací model.

▼M1

Podobné právo voľby je k dispozícii pri pridruženom podniku alebo spoločnom podniku, ktorý začne po prvýkrát uplatňovať MŠFV až po podniku, ktorý má podstatný vplyv v tomto podniku alebo ktorý ho spoločne kontroluje.

25. Ak však jednotka začne po prvýkrát uplatňovať MŠFV až po svojom dcérskom podniku (alebo pridruženom podniku alebo spoločnom podniku), musí jednotka vo svojich konsolidovaných účtovných závierkach ohodnotiť aktíva a záväzky dcérskeho podniku (alebo pridruženého alebo spoločného podniku) v tej istej účtovnej hodnote, aká je v individuálnych účtovných závierkach dcérskeho podniku (alebo pridruženého alebo spoločného podniku), po úprave pre konsolidáciu, úpravách na uvedenie do ekvivalencie a vplyvy podnikovej kombinácie, v ktorej jednotka získala dcérsky podnik. Podobne, ak začne materský podnik po prvýkrát uplatňovať MŠFV pre svoje osobitné účtovné závierky skôr alebo neskôr než pre konsolidované účtovné závierky, musí svoje aktíva a záväzky ohodnotiť tými istými hodnotami v oboch účtovných závierkach, s výnimkou úprav v rámci konsolidácie.

▼M9

Označenie predtým vykazovaných finančných nástrojov

25A. IAS 39 *Finančné nástroje*: Vykazovanie a oceňovanie umožňuje označiť finančný majetok pri jeho prvotnom vykázaní ako majetok k dispozícii na predaj alebo označiť finančný nástroj (za predpokladu, že spĺňa určité kritériá) ako finančný majetok alebo finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate. Bez ohľadu na uvedenú požiadavku sa uplatňujú výnimky v prípade, ak

a) jednotka môže označiť finančný majetok ako majetok k dispozícii na predaj ku dňu prechodu na IFRS.

▼M9

b) *jednotka, ktorá predkladá svoju prvú účtovnú uzávierku podľa IFRS za ročné obdobie počínajúce 1. septembrom 2006 alebo po ňom*, môže k dátumu prechodu na IFRS označiť ktorýkoľvek finančný majetok alebo finančný záväzok ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, ak daný majetok alebo záväzok spĺňa k danému dátumu kritériá uvedené v odseku 9b)i), 9b)ii) alebo 11A štandardu IAS 39.

c) *jednotka, ktorá predkladá svoju prvú účtovnú uzávierku podľa IFRS za ročné obdobie počínajúce 1. januárom 2006 alebo po ňom a pred 1. septembrom 2006*, môže k dátumu prechodu na IFRS označiť ktorýkoľvek finančný majetok alebo finančný záväzok ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty, ak daný majetok alebo záväzok spĺňa k uvedenému dátumu kritériá uvedené v odseku 9b)i), 9b)ii) alebo 11A štandardu IAS 39. Aj jednotka prechádza na IFRS pred 1. septembrom 2005, nemusí byť označovanie uskutočnené do 1. septembra 2005, pričom môže do označovania zahrnúť aj finančný majetok a finančné záväzky vykázané medzi dátumom prechodu na IFRS a 1. septembrom 2005.

d) *jednotka, ktorá predkladá svoju prvú účtovnú uzávierku podľa IFRS za ročné obdobie začínajúce pred 1. januárom 2006 a uplatňuje odseky 11A, 48A, AG4B – AG4K, AG33A a AG33B a zmeny v odsekoch 9, 12 a 13 štandardu IAS 39 prijaté v roku 2005*, môže na začiatku prvého obdobia vykazovania podľa IFRS označiť ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty finančný majetok alebo finančný záväzok, ktorý spĺňa podmienky pre takéto označenie v súlade s odsekmi, ktoré boli k uvedenému dátumu vložené alebo zmenené a doplnené. Ak jednotka začína svoje prvé obdobie vykazovania podľa IFRS pred 1. septembrom 2005, nemusí byť označovanie uskutočnené do 1. septembra 2005 a môže do neho začleniť aj finančný majetok a finančné záväzky vykázané medzi začiatkom daného obdobia a 1. septembrom 2005. Ak jednotka prehodnotí porovnateľné informácie pre IAS 39, prehodnotí uvedené informácie vo vzťahu k finančnému majetku, finančným záväzkom alebo ku skupine finančného majetku alebo finančných záväzkov, ktoré boli označené na začiatku prvého obdobia vykazovania podľa IFRS alebo vo vzťahu k nim obom. Jednotka prehodnotí porovnateľné informácie iba vtedy, ak označené položky alebo skupiny zodpovedajú kritériám pre takéto označenie uvedené v odseku 9b)i), 9b)ii) alebo 11A štandardu IAS 39 ku dňu prechodu jednotky na IFRS alebo v prípade položiek alebo skupín získaných po dátume prechodu na IFRS, ak zodpovedajú kritériám uvedeným v odseku 9b)i), 9b)ii) alebo 11A ku dňu ich prvotného vykázania.

e) *v prípade jednotky, ktorá predkladá svoju účtovnú uzávierku podľa IFRS za ročné obdobie začínajúce pred 1. septembrom 2006*, bez ohľadu na odsek 91 štandardu IAS 39, ukončí jednotka označovanie finančného majetku a finančných záväzkov, ktoré označila ako ocenené v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty v súlade s vyššie uvedenými bodmi c) alebo d), a ktoré boli predtým označené ako hedgovaná položka v rámci vzťahov účtovania zabezpečenia reálnej hodnoty, v rámci uvedených vzťahov súčasne s ich označením ako ocenené v ich reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty.

▼M6

25B. Prvouplatňovateľovi sa odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 *Platba na základe podielov* na majetkové nástroje poskytnuté pred 7. novembrom 2002. Prvouplatňovateľovi sa taktiež odporúča (nevyžaduje sa), aby uplatňoval IFRS 2 na majetkové nástroje poskytnuté po 7. novembri 2002, ktoré vznikli k neskoršiemu dátumu spomedzi (a) dátumu prechodu na IFRS a (b) 1. januára 2005. Ak však prvouplatňovateľ zvolí používanie IFRS 2 na takéto majetkové nástroje, môže tak učiniť len v prípade, ak jednotka zverejnila reálnu hodnotu takýchto majetkových nástrojov, určenú k dátumu ocenenia v súlade s IFRS 2. pokiaľ ide o všetky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa IFRS 2 neuplatnil (napr. majetkové nástroje poskytnuté pred 7. novembrom 2002), prvouplatňovateľ bez ohľadu na túto skutočnosť zverejní informácie vyžadované odsekmi 44 a 45 IFRS 2. Ak prvouplatňovateľ upraví podmienky poskytnutia majetkových nástrojov, na ktoré sa IFRS 2 neuplatnil, jednotka nemusí uplatňovať odseky 26–29 IFRS 2 v prípade, ak k modifikácii došlo k neskoršiemu dátumu spomedzi (a) dátumu prechodu na IFRS a (b) 1. januárom 2005.

25C. Prvouplatňovateľovi sa odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 na záväzky vyplývajúce z platobných transakcií na základe podielov, ku ktorých vyrovnaniu došlo pred dátumom prechodu na IFRS. Prvouplatňovateľovi sa taktiež odporúča (nevyžaduje sa) uplatňovať IFRS 2 na záväzky, k vyrovnaniu ktorých došlo pred 1. januárom 2005. Pokiaľ ide

▼M6

o záväzky, na ktoré sa uplatňuje IFRS 2, od prvouplatňovateľa sa nevyžaduje prepočítať komparatívne informácie, ak by sa takéto informácie týkali obdobia alebo dátumu pred 7. novembrom 2002.

▼M3

Poistné zmluvy

25D. Prvouplatňovateľ môže uplatňovať prechodné ustanovenia uvedené v IFRS 4 *Poistné zmluvy.* IFRS 4 obmedzuje zmeny účtovných metód vzhľadom na poistné zmluvy, vrátane zmien, vykonaných prvouplatňovateľom.

▼M4

Zmeny v existujúcom zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch zahrnutých do nákladov pozemkov, budov a zariadení

25E. IFRIC 1 *Zmeny v existujúcom zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch* vyžadujú, aby sa špecifické zmeny v zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch pripočítali alebo odpočítali od nákladov na majetok, ktorého sa týkajú; pričom upravená odpisovateľná suma majetku sa následne perspektívne 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, musí:

(a) oceniť záväzok k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IAS 37;

(b) v rozsahu, v rámci ktorého spadá takýto záväzok do pôsobnosti IFRIC 1, odhadnúť sumu, ktorá by musela byť zahrnútá do nákladov súvisiaceho majetku v deň prvého vzniku takéhoto záväzku, a to diskontovaním takéhoto záväzku k uvedenému dátumu pri použití najvernejšieho odhadu historickej rizikovo upravenej diskontnej sadzby, ktorá by sa na takýto záväzok uplatňovala v každom období;

a

(c) vypočítať sumu akumulovaných odpisov z takejto čiastky k dátumu prechodu na IFRS na základe aktuálneho odhadu doby použiteľnosti majetku a pri použití postupov odpisovania, prijatých jednotkou v rámci IFRS.

▼M10

LÍZINGY

IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*

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

▼M8

Oceňovanie reálnou hodnotou finančného majetku a finančných záväzkov

25G. Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odsekoch 7 a 9 môže jednotka uplatňovať požiadavky uvedené v poslednej vete odseku AG76 a v odseku AG76A štandardu IAS 39 niektorým z nasledujúcich spôsobov:

a) perspektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 25. októbri 2002, alebo

b) perspektívne na transakcie, do ktorých vstúpila po 1. januári 2004.

▼M1

Výnimky zo spätného uplatňovania ostatných MŠFV

▼M3

26. Tento IFRS zakazuje spätné uplatňovanie niektorých aspektov iných IFRS, týkajúcich sa:

▼M1

a) ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov (odsek 27),

▼M3

b) účtovania hedgingu (odseky 28 – 30);

c) odhadov (odseky 31 – 34);

▼M3

a

d) majetku klasifikovaného ako majetku držaného na predaj a ukončených činností.

▼M1

Ukončenie vykazovania finančných aktív a finančných záväzkov

▼M2

27. S výnimkou povolení uvedených v odseku 27A uplatní prvouplatňovateľ perspektívnym spôsobom požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v IAS 39 na transakcie, ktoré sa uskutočnili 1. januára 2004 alebo po tomto dátume. Inak povedané, ak prvouplatňovateľ ukončil vykazovanie nederivátového finančného majetku alebo nederivátových finančných záväzkov podľa predtým uplatňovaných GAAP v dôsledku transakcie, ku ktorej došlo pred 1. januárom 2004, nevykazuje tento majetok a ani záväzky v rámci IFRS (pokiaľ však nesplnia podmienky pre vykazovanie v dôsledku neskoršej transakcie alebo udalosti).

27A. Bez ohľadu na odsek 27 môže jednotka uplatniť požiadavky na ukončenie vykazovania uvedené v IAS 39 retrospektívne od dátumu voľby uskutočnenej jednotkou za predpokladu, že informácie potrebné na uplatňovanie IAS 39 na finančný majetok a finančné záväzky, ktorých vykazovanie bolo ukončené v dôsledku minulej transakcie, získala jednotka v čase prvotného účtovania týchto transakcií.

▼M1

Účtovanie zabezpečenia

28. Na základe štandardu MÚŠ 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie, jednotka k dátumu prechodu na MŠFV:

a) ocení všetky deriváty na objektívnu hodnotu, a

b) odstráni všetky odložené straty a zisky vzniknuté z derivátov, ktoré boli vykazované podľa predchádzajúcich štandardov aj keď to boli aktíva alebo záväzky.

29. Jednotka nezobrazí vo svojej otváracej MŠFV súvahe zabezpečovacie vzťahy takého typu, ktorý sa nevykazuje podľa MÚŠ 39 (napríklad, mnoho zabezpečovacích vzťahov, kde zabezpečovací nástroj je peňažný nástroj alebo upísaná opcia, kde zabezpečovaná položka je výsledná pozícia, alebo kde zabezpečenie pokrýva úrokové riziko investície držanej do splatnosti). Ak však jednotka určí výslednú pozíciu ako zabezpečovanú položku podľa predchádzajúcich štandardov, môže vytvoriť individuálnu položku v rámci výslednej pozície ako zabezpečenú položku podľa MŠFV, za predpokladu, že tak neurobí neskôr ako k dátumu prechodu na MŠFV.

▼M2

30. Ak pred dátumom prechodu na IFRS jednotka označila transakciu za hedging, avšak takýto hedging nespĺňa podmienky IAS 39 na účtovanie hedgingu, bude jednotka uplatňovať odseky 91 a 101 štandardu IAS 39, podľa ktorých ukončí účtovanie hedgingu. Transakcie, do ktorých jednotka vstúpila pred dátumom prechodu na IFRS nemôžu byť retrospektívne označené za hedging.

▼M1

Odhady

31. Odhady, ktoré jednotka vykonala podľa MŠFV k dátumu prechodu na MŠFV, sú v súlade s odhadmi vykonanými k tomu istému dátumu podľa predchádzajúcich štandardov (po úpravách odrážajúcich rozdiely v účtovných zásadách), pokiaľ nemá objektívnu evidenciu, že tieto odhady boli chybné.

32. Jednotka môže získať informácie po dátume prechodu na MŠFV o odhadoch, ktoré urobila podľa predchádzajúcich štandardov. Podľa odseku 31 jednotka zaobchádza s prijatím takej informácie tak isto ako s neupravujúcou udalosťou po súvahovom dni podľa MÚŠ 10 Udalosti po súvahovom dni. Napríklad, predpokladáme, že dátum prechodu jednotky na MŠFV je 1 január 2004 a nová informácia z 15. júla 2004 požaduje úpravu odhadu vykonaného podľa predchádzajúcich štandardov k 31. decembru 2003. Jednotka nezobrazí takú novú informáciu v jej otváracej MŠFV súvahe (pokiaľ odhady nepotrebujú úpravu zo zmien v účtovných zásad alebo je objektívna evidencia, že odhad bol chybný). Namiesto toho jednotka zobrazí novú informáciu vo svojom výkaze ziskov a strát (alebo prípadne iné zmeny vlastného imania) za rok končiaci 31. decembra 2004.

33. Jednotka musí za istých okolností k dátumu prechodu na MŠFV vykonať odhady podľa MŠFV, ktoré neboli požadované k tomuto dátumu podľa predchádzajúcich účtovných štandardov. S cieľom dosiahnuť súlad s MÚŠ

▼M1

10 musia tieto odhady podľa MŠFV zohľadňovať podmienky, ktoré existovali k dátumu prechodu na MŠFV. Najmä odhady trhových cien, úrokových sadzieb alebo výmenných kurzov ku dňu prechodu na MŠFV musia zodpovedať trhovým podmienkam k tomuto dňu.

34. Odseky 31 až 33 sa vzťahujú na otváraciu súvahu MŠFV. Vzťahujú sa aj na porovnateľné obdobia, ktoré sú zobrazené v prvých účtovných závierkach jednotky podľa MŠFV. V tomto prípade budú odkazy ku dňu prechodu na MŠFV nahradené odkazmi k poslednému dňu tohto porovnateľného obdobia.

▼M3

34A. IFRS 5 vyžaduje, aby sa uplatňoval postupne na dlhodobý majetok (alebo skupinu na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá pre jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj, a na aktivity, ktoré spĺňajú kritériá na ich klasifikovanie ako ukončených činností po dátume účinnosti tohto IFRS. IFRS 5 jednotke umožňuje uplatňovať požiadavky tohto IFRS na všetok dlhodobý majetok (alebo skupiny na vyradenie), ktorý spĺňa kritériá na jeho klasifikáciu ako majetku držaného na predaj a na aktivity, spĺňajúce podmienky ich klasifikácie ako ukončených činností kedykoľvek pred dátumom účinnosti tohto IFRS za predpokladu, že k získaniu hodnotení a iných informácií, potrebných na uplatňovanie tohto IFRS došlo v čase, kedy súčasne došlo ku splneniu uvedených klasifikačných kritérií.

34B. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS pred 1. januárom 2005 bude uplatňovať prechodné ustanovenia IFRS 5. Jednotka s dátumom prechodu na IFRS k alebo po 1. januári 2005 bude uplatňovať IFRS 5 spätne.

▼M1

PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

35. Tento MŠFV neposkytuje výnimky z prezentácie a zverejnení požadovaných inými MŠFV.

Porovnateľné informácie

36. Na dodržanie MÚŠ 1 Prezentácia účtovnej závierky musia prvé účtovné závierky jednotky podľa MŠFV obsahovať porovnateľné informácie podľa MŠFV najmenej za jeden rok.

▼M3

Výnimky z požiadavky na prepočet komparatívnych informácií pre IAS 39 a IFRS 4

▼M12

36A. Subjekt, ktorý prijme štandardy IFRS pred 1. januárom 2006 vo svojom prvom finančnom výkaze podľa štandardu IFRS uvedie porovnávacie informácie aspoň za jeden rok, avšak tieto porovnávacie informácie nemusia byť v súlade s štandardmi IAS 32, IAS 39 alebo štandardom IFRS 4. Subjekt, ktorý si vyberie na poskytnutie porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade so štandardom IAS 32, IAS 39 alebo štandardom IFRS 4 vo svojom prechodnom prvom roku:

(a) uplatňuje požiadavky na vykazovanie a oceňovanie svojich predchádzajúcich všeobecne prijatých účtovných zásad (GAAP) v rámci porovnateľných informácií pre finančné nástroje v rozsahu štandardov IAS 32 a IAS 39 a pre poistné zmluvy v rozsahu štandardu IFRS 4;

▼M3

(b) tento fakt zverejniť spolu so základňou pre prípravu týchto informácií;

a

(c) zverejniť charakter hlavných úprav, pomocou ktorých by sa dosiahol súlad informácií s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4. Jednotka nemusí tieto úpravy kvantifikovať. Jednotka však bude považovať akékoľvek úpravy medzi súvahou a vykazovacím dátumom komparatívneho obdobia (napríklad súvaha, ktorá obsahuje komparatívne informácie podľa predchádzajúceho štandardu GAAP) a súvahy na počiatku úvodného obdobia vykazovania podľa IFRS (t. j. prvého obdobia obsahujúceho informácie v súlade s IAS 32, IAS 39 a IFRS 4) ako vyplývajúce zo zmeny v účtovných metódach a uvedenie vyjadrenia požadované odsekom 28(a) – (e) a (f)(i) IAS 8.

Odsek 28(f)(I) sa uplatňuje len na zmluvy, prezentované v súvahe k dátumu vykazovania komparatívneho obdobia.

▼M12

V prípade, že subjekt si vyberie na poskytnutie porovnávacie informácie, ktoré nie sú v súlade so štandardmi IAS 32, IAS 39 a IFRS 4, odkazy na „dátum prechodu na štandardy IFRS" v prípade týchto štandardov znamenajú začiatok prvého obdobia vykazovania podľa štandardov IFRS. V súlade s odsekom 15 písm. c) štandardu IAS 1 sa od týchto subjektov vyžaduje, aby poskytli doda-

▼M12

točné informácie v prípade, že dodržiavanie osobitných požiadaviek štandardov IFRS nepostačuje nato, aby užívatelia mohli pochopiť dosah konkrétnych transakcií, ostatných udalostí a podmienok na finančnú situáciu subjektu a jeho finančnú výkonnosť.

Oslobodenie od požiadavky predložiť porovnávacie informácie pre MŠFV 6

36B. Jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV pred 1. januárom 2006 a rozhodne sa uplatniť MŠFV 6 *Prieskum a hodnotenie nerastných zdrojov* pred 1. januárom 2006 nemusí uplatňovať požiadavky MŠFV 6 na porovnávacie informácie predložené vo svojom prvom finančnom výkaze zostavenom podľa MŠFV.

Oslobodenie od požiadavky poskytovať porovnávacie informácie na účely štandardu IFRS 7

36C. Subjekt, ktorý štandardy IFRS prijme pred 1. januárom 2006 a vyberie si prijať štandard IFRS 7 *Finančné nástroje: Zverejňovanie* vo svojich prvých finančných výkazoch IFRS nemusí uviesť porovnávacie informácie, ktoré v spomínaných finančných výkazoch štandard IFRS 7 vyžaduje.

▼M1

37. Niektoré jednotky uverejňujú vybrané údaje za obdobia pred prvým obdobím, za ktoré prezentujú úplne porovnateľné informácie podľa MŠFV. Podľa MŠFV nemusia tieto údaje spĺňať požiadavky MŠFV platné pre vykazovanie a oceňovania. Okrem toho niektoré jednotky prezentujú porovnateľné informácie podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako aj porovnateľné informácie požadované MÚŠ 1. Vo všetkých účtovných závierkach obsahujúcich historické výsledky alebo porovnateľné informácie podľa predchádzajúcich účtovných štandardov jednotka:

a) výrazne označí informácie podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako informácie, ktoré neboli pripravené podľa MŠFV, a

b) zverejní povahu hlavných úprav, ktoré by bolo potrebné urobiť, aby sa dosiahol súlad s MŠFV. Nie je potrebné, aby jednotka kvantifikovala tieto úpravy.

Vysvetlenie vplyvu prechodu na MŠFV

38. **Jednotka vysvetlí, ako prechod z predchádzajúcich účtovných štandardov na MŠFV ovplyvnil vykazovanú finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky.**

Porovnanie rozdielov

39. S cieľom dodržať ustanovenie odseku 38 obsahujú prvé účtovné závierky jednotky podľa MŠFV:

a) porovnanie rozdielov vlastného imania vykázaného podľa predchádzajúcich účtovných štandardov s vlastným imaním podľa MŠFV pre oba tieto dátumy:

i) dátum prechodu na MŠFV, a

ii) dátum konca obdobia, ktoré bolo prezentované v posledných ročných účtovných závierkach vyhotovených podľa predchádzajúcich účtovných štandardov,

b) porovnanie zisku alebo straty vykázanej podľa predchádzajúcich účtovných štandardov pre posledné obdobie v ročných účtovných závierkach bezprostredne prechádzajúceho obdobia so ziskom alebo stratou podľa MŠFV pre to isté obdobie, a

c) ak jednotka vykáže alebo rozpustí straty zo znehodnotenia po prvýkrát pri príprave svojej otváracej MŠFV súvahy, zverejnenie, ktoré by požadoval MÚŠ 36 Zníženie hodnoty aktív, ak jednotka vykázala tieto straty alebo rozpustenie zo znehodnotenia v období začínajúcom s dátumom prechodu na MŠFV.

40. Porovnania požadované podľa odseku 39 písm. a) a b) sú dostatočne podrobné na to, aby mohli užívatelia pochopiť významné úpravy v súvahe a výkaze ziskov a strát. Ak jednotka prezentovala výkaz peňažných tokov podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, vysvetlí tiež významné úpravy výkazu peňažných tokov.

41. Ak jednotka zistí chyby vykonané podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, porovnanie rozdielov podľa odseku 39 písm. a) a b) má rozlíšiť opravy týchto chýb od zmien v účtovných zásadách.

▼M1

42. MÚŠ 8 Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách sa nezaoberá zmenami účtovných zásad, ktoré vzniknú v dôsledku prvého uplatnenia MŠFV v jednotke. Požiadavky MÚŠ 8 na uverejňovanie informácií o zmenách účtovných metód sa preto nevzťahujú na prvé účtovné závierky vyhotovené podľa MŠFV.

43. Ak jednotka za predchádzajúce obdobia nezverejňovala účtovné závierky, musí na to upozorniť v prvých účtovných závierkach vyhotovených podľa MŠFV.

▼M9

43A. Jednotka smie označiť predtým vykazovaný finančný majetok alebo finančný záväzok ako finančný majetok alebo finančný záväzok ako ocenený v reálnej hodnote so zmenami do zisku alebo straty alebo označiť finančný majetok ako majetok k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 25A. Jednotka zverejní reálnu hodnotu finančného majetku alebo finančných záväzkov zaradených do jednotlivých kategórií ku dňu ich označenia a uvedie ich klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej uzávierke.

▼M1

Použitie objektívnej hodnoty ako reprodukčnej (očakávanej) ceny

44. Ak jednotka používa objektívnu hodnotu vo svojej otváracej MŠFV súvahe ako reprodukčnú (očakávanú) cenu pre položky majetku, strojov a zariadení, investičný majetok alebo pre nehmotné aktívum (pozri odseky 16 a 18), jednotka vo svojich prvých MŠFV účtovných závierkach zverejní pre každú položku riadku v otváracej MŠFV súvahy:

a) súčet týchto objektívnych hodnôt, a

b) súčet úprav účtovných hodnôt vykázaných podľa predchádzajúcich účtovných štandardov.

Finančné výkazy v priebehu účtovného roka

45. S cieľom dodržať odsek 38, ak jednotka prezentuje finančný výkaz v priebehu účtovného roka podľa MÚŠ 34 Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka, na ktoré sa vzťahujú jej prvé účtovné závierky podľa MŠFV, splní jednotka dodatočne k požiadavkám podľa MÚŠ 34 aj tieto požiadavky:

a) Ak jednotka prezentuje finančný výkaz v priebehu účtovného roka pre porovnateľné obdobie v priebehu účtovného roka bezprostredne predchádzajúceho účtovného roku, každý takýto finančný výkaz v priebehu účtovného roka obsahuje porovnanie rozdielov:

i) vlastného imania podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ku koncu porovnateľného obdobia v priebehu účtovného roka na vlastné imanie podľa MŠFV k tomu istému dátumu, a

ii) zisku alebo straty vykázanej podľa predchádzajúcich účtovných štandardov za porovnateľné obdobie v priebehu účtovného roka (bežné obdobie a obdobie jedného roku k tomuto dátumu) na zisk alebo stratu podľa MŠFV za toto obdobie.

b) Okrem porovnaní požadovaných podľa písmena a) obsahuje prvý finančný výkaz v priebehu účtovného roka jednotky podľa MÚŠ 34 za časť obdobia, na ktoré sa vzťahujú jej prvé účtovné závierky podľa MŠFV, aj porovnania uvedené v odsekoch 39 písm. a) a b) (doplnené o podrobnosti požadované podľa odsekov 40 a 41) alebo krížový odkaz na iný uverejnený dokument, ktorý obsahuje tieto porovnania.

46. MÚŠ 34 vyžaduje minimálne údaje, ktoré sa zakladajú na domnienke, že užívatelia finančného výkazu v priebehu účtovného roka majú taktiež prístup k bezprostredne predchádzajúcim ročným účtovným závierkam. Štandard MÚŠ 34 však vyžaduje od jednotky zverejnenie „udalostí alebo transakcií, ktoré sú podstatné na pochopenie aktuálneho obdobia v priebehu účtovného roka". Preto ak jednotka, ktorá uplatňuje MŠFV po prvýkrát, vo svojich posledných ročných účtovných závierkach podľa predchádzajúcich účtovných zásad nezverejní informácie, ktoré sú nevyhnutné na pochopenie aktuálneho obdobia v priebehu účtovného roka, musia byť tieto informácie uvedené v jeho finančnom výkaze v priebehu účtovného roka alebo musí obsahovať krížový odkaz na iný uverejnený dokument, ktorý obsahuje tieto porovnania rozdielov.

▼**M1**

DÁTUM ÚČINNOSTI

47. Jednotka uplatňuje tento MŠFV, ak sa obdobie jej prvých účtovných závierok podľa MŠFV začína 1. januára 2004 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie MŠFV. Ak sa prvé účtovné závierky jednotky podľa MŠFV vzťahujú na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2004, a ak jednotka uplatňuje tento MŠFV namiesto SIV-8 Prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva, túto skutočnosť zverejní.

▼**M2**

Označovanie finančného majetku alebo finančných záväzkov

47A. Jednotka smie označiť predtým vykazovaný finančný majetok alebo finančný záväzok ako finančný majetok alebo finančný záväzok v reálnej hodnote v zisku alebo strate alebo ako k dispozícii na predaj v súlade s odsekom 25A. Jednotka zverejní reálnu hodnotu akéhokoľvek finančného majetku alebo finančných záväzkov zaradených do každej kategórie a klasifikáciu a účtovnú hodnotu v predchádzajúcej účtovnej závierke.

▼M1

Dodatok A

Definície pojmov

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť MŠFV.

dátum prechodu na MŠFV	Začiatok najskoršieho obdobia, za ktoré jednotka prezentuje úplne porovnateľné informácie podľa MŠFV v rámci svojich prvých MŠFV účtovných závierkach.
reprodukčná (očakávaná) cena	Čiastka, ktorá sa používa ako náhrada za obstarávacie náklady alebo amortizáciu k danému dátumu. Následné odpisovanie alebo amortizácia predpokladá, že jednotka na začiatku vykázala aktívum alebo záväzok k danému dátumu a že tieto náklady sa zhodujú s nákladmi ako náhradou za nadobúdacie alebo výrobné náklady.
objektívna hodnota	Čiastka, za ktorú sa môže aktívum vymeniť alebo za ktorú sa môže vyrovnať záväzok medzi informovanými a ochotnými stranami v rámci transakcie, pri ktorej platí podmienka, že strany sú nezávislé.
prvé účtovné závierky podľa MŠFV	Prvé účtovné závierky, v ktorých jednotka prijme Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (MŠFV) na základe výslovného a neobmedzeného vyhlásenia o dodržiavaní MŠFV.
jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV	Jednotka, ktorá prezentuje svoje prvé účtovné závierky podľa MŠFV.
▼M5 štandardy medzinárodného finančného vykazovania (IFRS)	štandardy a interpretácie, ktoré uplatňuje Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB). Tieto štandardy zahŕňajú: (a) štandardy medzinárodného finančného vykazovania; (b) medzinárodné účtovné štandardy; a (c) interpretácie výboru pre interpretácie Medzinárodného finančného vykazovania (IFRIC) alebo pôvodného Stáleho interpretačného výboru (SIC).
▼M1 otváracia súvaha MŠFV	Súvaha jednotky (uverejnená alebo neuverejnená) k dátumu prechodu na MŠFV.
predchádzajúce účtovné štandardy	Základňa účtovníctva, ktorú jednotka po prvýkrát uplatňujúca MŠFV používala bezprostredne pred prijatím MŠFV.
dátum, ku ktorému sa vykazujú finančné výkazy	Dátum konca posledného obdobia, na ktoré sa vzťahujú účtovné závierky alebo finančné výkazy v priebehu účtovného roka.
▼M2 prvé obdobie vykazovania podľa IFRS	Obdobie vykazovania končiace **dátumom vykazovania prvej účtovnej závierky jednotky podľa IFRS**.

▼**M1**

Dodatok B

Podnikové kombinácie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť MŠFV.

▼**M3**

B1. Prvouplatňovateľ si môže zvoliť možnosť neuplatňovania IFRS 3 *Podnikové kombinácie* spätne na minulé podnikové kombinácie (podnikové kombinácie, ku ktorým došlo pred dátumom prechodu na IFRS). Ak však prvouplatňovateľ prepočíta akúkoľvek podnikovú kombináciu tak, aby vykazovala súlad s IFRS 3, musí prepočítať aj všetky neskoršie podnikové kombinácie a súčasne uplatňovať IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 *Nehmotný majetok* (revidovaný v roku 2004) od toho istého dátumu. Ak si napríklad prvouplatňovateľ zvolí prepočítanie podnikovej kombinácie, ku ktorej došlo 30. júna 2002, musí prepočítať aj všetky ostatné podnikové kombinácie, ku ktorým došlo medzi 30. júnom 2002 a dátumom prechodu na IFRS, a a taktiež od 30. júna 2002 musí uplatňovať IAS 36 (revidovaný v roku 2 004) a IAS 38 (revidovaný v roku 2004).

▼**M5**

B1A. Jednotka nemusí uplatňovať IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien* spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce z obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS. Ak jednotka neuplatní IAS 21 spätne na tieto úpravy reálnej hodnoty a goodwill, považuje ich za majetok a záväzky jednotky, skôr ako za majetok a záväzky nadobúdaného. Preto sú tento goodwill a úpravy reálnej hodnoty vyjadrené buď vo funkčnej mene jednotky, alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sa vykazujú s použitím výmenného kurzu uplatňovaného podľa predchádzajúcich GAAP.

B1B Jednotka môže uplatniť IAS 21 spätne na úpravy reálnej hodnoty a goodwill vyplývajúce:

(a) zo všetkých obchodných kombinácií, ktoré nastali pred dátumom prechodu na IFRS;

alebo

(b) zo všetkých obchodných kombinácií, o ktorých jednotka rozhodne, že budú prepočítané, aby boli v súlade s IAS 22, ako umožňuje odsek B1.

▼**M1**

B2. Ak jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, nebude uplatňovať štandard MÚŠ 22 spätne na minulú fúziu podnikov, má to pre túto fúziu tieto dôsledky:

a) Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vykoná tú istú klasifikáciu (ako nadobudnutie právnym nadobúdateľom, spätné získanie právnym odovzdávateľom alebo spojenie podnikov) ako vo svojich účtovných závierkach podľa predchádzajúcich účtovných štandardov.

b) Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vykáže všetky aktíva a záväzky k dátumu prechodu na MŠFV, ktoré boli nadobudnuté alebo prevzaté v minulých podnikových kombináciách iné než:

i) niektoré finančné aktíva a finančné záväzky, ktorých vykazovanie bolo ukončené podľa predchádzajúcich účtovných štandardov (pozri odsek 27), a

ii) aktíva, vrátane dobrého mena, a záväzky, ktoré neboli vykázané v konsolidovanej súvahe nadobúdateľa podľa predchádzajúcich účtovných štandardov a tiež ktoré by sa nemali vykázať podľa MŠFV v individuálnych súvahách preberaného podniku (pozri odsek B2 písm. f) až B2 písm. i)).

Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny úpravou nerozdeleného zisku (alebo prípadne inej kategórii vlastného imania), pokiaľ zmena nevyplýva z vykázanie nehmotného aktíva, ktoré bolo predtým zahrnuté v dobrom mene (pozri odsek B2 písm. g) bod i)).

c) Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vylúči zo svojej otváracej MŠFV súvahy všetky položky vykázané podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, ktoré nespĺňajú kritériá na vykázanie ako aktívum alebo záväzok podľa MŠFV. Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, účtuje výsledky zmien takto:

▼M1

i) Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, mohla minulú podnikovú kombináciu klasifikovať ako nadobudnutie a ako nehmotné aktívum vykázať položku, ktorá nespĺňa kritériá na vykázanie aktíva podľa MÚŠ 38 Nehmotné aktíva. Reklasifikuje takú položku (a, ak existujú, súvisiace odložené dane a minoritné podiely) ako časť dobrého mena (pokiaľ nebolo odpočítané dobré meno priamo z vlastného imania podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, pozri odsek B2 písm. g) bod i) a B2 písm. i)).

ii) Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vykáže všetky ostatné vznikajúce zmeny v nerozdelenom zisku ([1]).

d) MŠFV požaduje následné ocenenie niektorých aktív a záväzkov na základni, ktorá nie je založená na pôvodných nákladoch, ako napr. objektívna hodnota. Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, precení tieto aktíva a záväzky na tejto základni vo svojej MŠFV súvahe aj keď boli získané alebo prevzaté v minulých podnikových kombináciách. Vykáže všetky z toho vyplývajúce zmeny v účtovnej hodnote úpravou nerozdeleného zisku (alebo prípadne v inej kategórii vlastného imania) namiesto úpravou dobrého mena.

e) Okamžite po podnikovej kombinácii bude účtovná hodnota podľa predchádzajúcich účtovných štandardov nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov v takejto podnikovej kombinácii ich reprodukčnou (očakávanou) cenou podľa MŠFV k tomuto dátumu. Ak si MŠFV vyžadujú v neskoršom termíne ocenenie týchto aktív a záväzkov, ktoré by bolo založené na nadobúdacích a výrobných nákladoch, predstavujú tieto náklady od dátumu podnikovej kombinácie základ pre odpisovanie.

f) Ak nadobudnuté aktívum alebo prevzatý záväzok v minulých podnikových kombináciách nebol vykázaný podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, to neznamená, že má reprodukčnú (očakávanú) cenu v otváracej MŠFV súvahe nulovú. Namiesto toho nadobúdateľ ohodnotí túto hodnotu vo svojej konsolidovanej súvahe tak, ako by to štandardy MŠFV vyžadovali v rámci individuálnej súvahy nadobudnutej jednotky. Napríklad: ak nadobúdateľ nekapitalizoval predmet finančného leasingu získaný z minulých podnikových kombinácií podľa predchádzajúcich účtovných štandardov, kapitalizuje tento predmet vo svojich konsolidovaných účtovných závierkach tak, ako by to MÚŠ 17 Lízingy vyžadoval pre individuálnu súvahu podľa MŠFV nadobudnutej jednotky. Naopak, ak boli aktívum alebo záväzok podľa predchádzajúcich účtovných štandardov súčasťou dobrého mena, avšak mali byť vykázané oddelene podľa MÚŠ 22, zostane toto aktívum alebo záväzky súčasťou dobrého mena, pokiaľ by štandardy MŠFV nevyžadovali ich vykázanie v individuálnych účtovných závierkach nadobudnutej jednotky.

g) Účtovná hodnota dobrého mena v otváracej MŠFV súvahe je jeho účtovná hodnota podľa predchádzajúcich účtovných štandardov k dátumu prechodu na MŠFV po týchto troch úpravách:

i) Ak sa to vyžaduje podľa odseku B2 písm. c) bod i), jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, zvýši účtovnú hodnotu dobrého mena, ak preklasifikovala položku, ktorá bola podľa predchádzajúcich účtovných štandardov vykázaná ako nehmotné aktívum. Podobne, ak sa podľa odseku B2 písm. f) od jednotky, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, vyžaduje vykázať nehmotné aktívum, ktorý bol podľa predchádzajúcich účtovných štandardov súčasťou dobrého mena, jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, zníži účtovnú hodnotu dobrého mena (a prípadne aj upraví odloženú daň a menšinové podiely).

ii) Podmienené udalosti ovplyvňujúce čiastky pri úvahách o nákupoch pre minulé podnikové kombinácie by mali byť vyriešené pred dátumom prechodu na MŠFV. Ak môže byť vykonaný spoľahlivý odhad podmienených úprav a ich platba je pravdepodobná jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, upraví dobré meno o takúto čiastku. Podobne jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, upraví účtovnú hodnotu dobrého mena, ak skôr vykázané podmienené úpravy nemôžu byť spoľahlivo ocenené alebo ich platba nie je pravdepodobná.

iii) Bez ohľadu na to, či existuje náznak zníženia hodnoty dobrého mena, jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, uplatní štandard MÚŠ 36 Zníženie hodnoty aktív pri testovaní dobrého mena na znehodnotenie k dátumu prechodu na MŠFV a pri vykazovaní

([1]) Také zmeny obsahujú reklasifikácie z alebo do nehmotných aktív, ak dobré meno nebolo vykázané podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako aktívum. Toto vznikne, ak podľa predchádzajúcich účtovných štandardov jednotka a) odpočítala dobré meno priamo z vlastného imania alebo b) nezaobchádzala s podnikovou kombináciou ako s akvizíciou.“

▼M1

každej z toho vyplývajúcej straty znehodnotením v nerozdelenom zisku (alebo, ak to požaduje MÚŠ 36, v oceňovacích rozdieloch). Test na znehodnotenie je založený na podmienkach známych k dátumu prechodu na MŠFV.

h) Ďalšie úpravy účtovnej hodnoty dobrého mena nie sú ku dňu prechodu na MŠFV povolené. Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, nesmie opraviť účtovnú hodnotu dobrého mena:

i) s cieľom vyňať nedokončený výskum a vývoj získaný v podnikovej kombinácii (pokiaľ sa príslušné nehmotné aktívum nemohlo klasifikovať pre vykazovanie podľa MÚŠ 38 v individuálnej súvahe nadobudnutej jednotky),

ii) s cieľom upraviť predchádzajúce odpisy dobrého mena,

iii) s cieľom spätnej úpravy dobrého mena, ktoré by podľa MÚŠ 22 neboli povolené, avšak ktoré boli vykonané podľa predchádzajúcich účtovných štandardov v dôsledku úprav aktív a záväzkov medzi dátumom podnikovej kombinácie a dátumom prechodu na MŠFV.

i) Ak jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, zaúčtovala dobré meno podľa predchádzajúcich účtovných štandardov ako odpočet z vlastného imania:

i) nesmie vykázať toto dobré meno vo svojej otváracej súvahe MŠFV. Okrem toho nesmie vykázať toto dobré meno vo výkaze ziskov a strát, ak jednotka predá dcérsky podnik alebo ak dôjde k zníženiu hodnoty investície do dcérskeho podniku,

ii) úpravy vyplývajúce z následného vyriešenia podmienených záväzkov ovplyvňujúcich nákupné úvahy sa vykážu v nerozdelenom zisku.

j) Je možné, že jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, nevykonala konsolidáciu dcérskeho podniku, ktorý získala v rámci podnikovej kombinácie, podľa predchádzajúcich účtovných štandardov (napr. z dôvodu, že materský podnik nepovažoval tento podnik podľa predchádzajúcich účtovných štandardov za dcérsky podnik alebo nepripravil konsolidované účtovné závierky). Jednotka, ktorá po prvýkrát uplatňuje MŠFV, upraví účtovné hodnoty aktív a záväzkov dcérskeho podniku na hodnoty, ktoré by MŠFV vyžadovali v individuálnej súvahe dcérskeho podniku. Reprodukčná (očakávaná) cena dobrého mena sa rovná rozdielu k dátumu prechodu na MŠFV medzi:

i) podielom materského podniku na takto upravených účtovných hodnotách, a

ii) nákladmi na investície do dcérskeho podniku, ktoré sú uvedené v individuálnych účtovných závierkach materského podniku.

k) Ocenenie menšinových podielov a odloženej dane vyplýva z hodnotenia ostatných aktív a záväzkov. Preto majú uvedené úpravy aktív a záväzkov vplyv na menšinové podiely a odloženú daň.

B3. Výnimky pre minulé podnikové kombinácie sa tiež uplatňujú na minulé získanie investícií v pridružených podnikoch a podielov v spoločných podnikoch.

B4. Okrem toho sa dátum vybratý podľa odseku B1 vzťahuje rovnako na všetky takéto akvizície.

▼M1

Dodatok C

Zmeny a doplnky ostatných MŠFV

Zmeny a doplnky v tomto dodatku nadobúdajú účinnosť pre ročné účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobia začínajúce 1. januára 2004 alebo po tomto dátume. Ak jednotka uplatňuje tento štandard MŠFV pre skoršie obdobie, nadobúdajú tieto zmeny a doplnky účinnosť pre toto skoršie obdobie.

C1. Tento MŠFV nahrádza SIV-8 Prvé uplatnenie medzinárodných účtovných štandardov ako východiskovej základne účtovníctva.

C2. Tento MŠFV mení a dopĺňa odsek 172 písm. h) štandardu MÚŠ 39 Finančné nástroje: Vykazovanie a oceňovanie, ktorý znie takto:

„h) ak sa zámena na cenné papiere, prevod alebo iné ukončovacie transakcie uskutočnili pred začiatkom účtovného roku, v ktorom sa tento štandard po prvýkrát uplatňuje, účtovanie takejto transakcie sa nebude spätne meniť s cieľom dodržať požiadavky tohto štandardu. Toto však neoslobodzuje prevádzajúceho od týchto požiadaviek:

i) vykázať všetky deriváty alebo iné podiely, ako servisné práva alebo servisné záväzky, udržované po takej transakcii, ktoré spĺňajú podmienky na vykázanie podľa tohto štandardu alebo iných MŠFV, a

ii) konsolidovať všetky účelové jednotky, ktoré kontroluje prevádzajúci (pozri SIV-12 Konsolidácia účelových jednotiek).“

▼M3

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-10

Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 20, účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci.

Formulácia problému

1. V niektorých krajinách môže byť štátna pomoc podnikom 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 podniku. Príkladom takejto pomoci sú prevody prostriedkov štátu podnikom, ktoré:

   a) fungujú v konkrétnom priemyselnom odvetví;

   b) pokračujú v činnosti v nedávno sprivatizovaných priemyselných odvetviach alebo

   c) začínajú alebo pokračujú v podnikaní v nerozvinutých oblastiach.

2. Je však problém, či je táto štátna pomoc „štátnou dotáciou” v rámci rozsahu IAS 20, a preto by mala byť zaúčtovaná v súlade s týmto štandardom.

Záver

3. Štátna pomoc podnikom spĺňa definíciu štátnej dotácie v IAS 20, dokonca aj vtedy, ak neexistujú žiadne iné podmienky, ktoré sa presne vzťahujú na prevádzkové činnosti podniku, ako požiadavky fungovania v určitých oblastiach alebo priemyselných odvetviach. Takéto dotácie by sa z tohto dôvodu nemali byt' priamo účtovať v prospech vlastného imania.

   Dátum záveru: január 1998

   Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 1. augusta 1998. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami IAS 8.46.

▼M5

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-12

Konsolidácia – subjekty na špeciálny účel

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

▼M5

Odkaz: IAS 27 *Konsolidované a individuálne účtovné závierky*

▼B

Formulácia problému

1. Subjekt môže byť vytvorený na dosiahnutie úzkeho a presne definovaného cieľa (napríklad na ovplyvnenie nájmu, výskumných a vývojových činností alebo na zabezpečenie finančného nehnuteľností). Takýto subjekt na špeciálny účel („SŠÚ") môže nadobudnúť formu kapitálovej spoločnosti, trastu, osobnej spoločnosti alebo neregistrovanej spoločnosti. SŠÚ sú často vytvorené právnymi dohodami, ktoré predpisujú prísne a niekedy dočasné obmedzenia na možnosti uskutočňovať rozhodnutia ich riadiaceho orgánu, správcu alebo manažmentu nad činnosťami SŠÚ. Často sú tieto nariadenia určené tak, že zásady riadiace nepretržité činnosti SŠÚ nemôžu byť zmenené inou osobou, ako je napríklad jej zriaďovateľ alebo sponzor (t. j. fungujú s tzv. „automatickým riadením").

2. Sponzor (alebo podnik, v mene ktorého bola SŠÚ vytvorená) často prevádza nehnuteľnosti do SŠÚ, získava práva používať nehnuteľnosti držaný SŠÚ, alebo vykonáva služby pre SŠÚ, zatiaľ čo ostatní účastníci („poskytovatelia kapitálu") môžu poskytovať zdroje pre SŠÚ. Podnik, ktorý sa zapája do transakcií so SŠÚ (často zriaďovateľ alebo sponzor), môže v podstate kontrolovať SŠÚ.

3. Podiel na úžitku zo SŠÚ môže mať formu napríklad úverového nástroja, majetkového nástroja, účastníckeho práva, zostatkového podielu alebo nájmu. Niektoré podiely na úžitku môžu jednoducho poskytovať držiteľovi pevnú alebo stanovenú mieru výnosov, zatiaľ čo iné dávajú držiteľovi práva alebo prístup k ďalším budúcim hospodárskym úžitkom z činností SŠÚ. Vo väčšine prípadov si zriaďovateľ alebo sponzor (alebo podnik, v mene ktorého bola SŠÚ vytvorená) ponecháva podstatný podiel na úžitku z činností SŠÚ, aj keď vlastní len malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SŠÚ.

4. IAS 27 vyžaduje konsolidovať subjekty, ktoré sú kontrolované vykazujúcim podnikom. Tento štandard však neposkytuje výslovný návod na konsolidáciu SŠÚ.

5. Problémom je, za akých okolností by mal podnik konsolidovať SŠÚ.

6. Táto interpretácia neplatí pre programy požitkov po skončení zamestnania alebo programy požitkov vo forme podielových náhrad.

7. Prevod nehnuteľností z podniku do SŠÚ možno kvalifikovať ako predaj v danom podniku. Aj vtedy, ak je prevod kvalifikovaný ako predaj, ustanovenia v IAS 27 a táto interpretácia môžu znamenať, že podnik by mal konsolidovať SŠU. Táto interpretácia sa netýka prípadov, v ktorých by sa malo uplatniť účtovanie predaja v podniku alebo eliminácia následkov takejto konsolidácie v dôsledku predaja.

Záver

8. SŠÚ by mala byť konsolidovaná, ak podstata vzťahu medzi podnikom a SŠÚ naznačuje, že SŠÚ je kontrolovaná týmto podnikom.

▼M5

9. V kontexte SPE, kontrola môže vzniknúť prostredníctvom predurčenia činností SPE (fungovanie „automatickým riadením") alebo inak. IAS 27.13 naznačuje mnohé okolnosti, ktoré vedú ku kontrole dokonca i v prípadoch, keď jednotka vlastní polovicu alebo menej hlasovacích práv inej jednotky. Podobne, kontrola môže existovať i v prípadoch, keď jednotka vlastní malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SPE. Uplatnenie koncepcie kontroly vyžaduje, v každom prípade, posúdenie všetkých podstatných skutočností v celom kontexte.

▼M5

10. Navyše k situáciám, opísaným v IAS 27.13, nasledujúce okolnosti, napríklad, môžu poukazovať na vzťah, v ktorom jednotka kontroluje SPE a následne by mala konsolidovať SPE (dodatočný návod je uvedený v prílohe k tejto interpretácii):

(a) činnosti SPE sú v podstate vykonávané v mene jednotky podľa jej špecifických podnikateľských potrieb tak, aby jednotka získavala úžitky z prevádzky SPE;

(b) jednotka má v podstate rozhodovaciu právomoc získať väčšinu úžitkov z činností SPE alebo vytvorením mechanizmu „automatického riadenia" jednotka delegovala túto rozhodovaciu právomoc;

(c) jednotka má v podstate právo získať väčšinu úžitkov SPE a z tohto dôvodu môže byť vystavená nepredvídaným rizikám v činnostiach SPE;

alebo

(d) jednotka si v podstate zachováva väčšinu zostávajúcich alebo vlastníckych rizík, súvisiacich s SPE alebo jeho majetkom, v snahe získať úžitky z jeho činností.

▼B

Dátum záveru: jún 1998

▼M5

Dátum účinnosti: Táto interpretácia platí pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú dňom 1. júl 1999 a neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

▼M8

Výbor pre interpretáciu medzinárodného finančného vykazovania

IFRIC

ZMENY A DOPLNENIA IFRIC-u K SIC-12

Rozsah SIC-12

Konsolidácia – jednotky špeciálneho účelu

ODKAZY

IAS 19 *Zamestnanecké požitky*

IAS 32 *Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia*

IFRS 2 *Platby na základe podielov*

SIC-12 *Konsolidácia – jednotky špeciálneho účelu*

DÔVODY VYDANIA

1. Pred nadobudnutím účinnosti týchto zmien a doplnení sa SIC-12 nevzťahoval na programy požitkov po skončení zamestnania a programy požitkov vo forme podielových náhrad (SIC-12.6). Pred nadobudnutím účinnosti IFRS 2 sa na uvedené programy vzťahovali ustanovenia IAS 19 (revidovaný v roku 2002).

2. IFRS 2 sa vzťahuje na ročné obdobia začínajúce 1. januárom 2005 alebo neskôr. IFRS 2 upraví znenie IAS 19 tým, že:

a) vyjme z rozsahu štandardu zamestnanecké požitky, na ktoré sa vzťahuje IFRS 2 a

b) odstráni všetky odkazy na požitky vo forme podielov na vlastnom imaní a na programy požitkov vo forme podielov na vlastnom imaní.

3. Okrem toho IAS 32 vyžaduje, aby boli vlastné akcie odpočítané z vlastného imania. Nadobudnutím účinnosti IFRS 2 sa upraví znenie IAS 32 tým, že stanoví, aby sa odseky 33 a 34 z IAS 32 (týkajúce sa vlastných akcií) uplatňovali na vlastné akcie nakúpené, predané, emitované alebo zrušené v súvislosti s programami zamestnaneckých opcií na akcie, programami nákupu akcií zamestnancami a v súvislosti s inými zmluvami o platbách na základe podielov.

▼M8

PROBLÉMY

4. Prvou otázkou, ktorou sa zaoberajú tieto zmeny a doplnenia, je začlenenie programov požitkov vo forme podielov na vlastnom imaní do pôsobnosti SIC-12.

5. Druhou otázkou riešenou v týchto zmenách a doplneniach je vyňatie iných dlhodobých programov zamestnaneckých požitkov z pôsobnosti SIC-12. Pred nadobudnutím účinnosti týchto zmien a doplnení neboli iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov vyňaté z pôsobnosti SIC-12. IAS 19 však vyžadoval, aby sa tieto programy účtovali podobným spôsobom, ako sa účtujú programy požitkov po skončení zamestnania.

ZMENY A DOPLNENIA

6. Znenie odseku 6 zo SIC-12 sa mení takto:

Táto interpretácia sa nevzťahuje na programy požitkov po skončení zamestnania alebo iné dlhodobé programy zamestnaneckých požitkov, na ktoré sa vzťahuje IAS 19.

DÁTUM ÚČINNOSTI

7. Jednotka uplatní tieto zmeny a doplnenia na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje IFRS 2 v rámci skoršieho obdobia, vzťahujú sa uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-13

Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné príspevky spoločníkov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

▼M5

Odkaz: IAS 31 *Podiely na spoločnom podnikaní*

▼B

Formulácia problému

▼M5

1. IAS 31.48 sa týka vkladov aj predajov medzi spoločníkom a spoločným podnikom nasledovne: „Keď spoločník vloží majetok do spoločného podniku alebo ho predá, vykázanie akejkoľvek časti zisku alebo straty z tejto transakcie odráža podstatu transakcie". Okrem toho, IAS 31.24 uvádza, že „spoločne kontrolovaná jednotka je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie korporácie, partnerstva alebo inej jednotky, v ktorej má podiel každý spoločník". Neexistuje však výslovný návod na vykázanie ziskov a strát vyplývajúcich z vkladov nepeňažného majetku do spoločne kontrolovaných jednotiek („SKJ").

▼B

2. Vklady do SKJ sú prevodmi nehnuteľností spoločníkmi výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ. Takéto vklady môžu mať rôzne formy. Vklady môžu byť uskutočnené súbežne spoločníkmi buď pri vytvorení SKJ, alebo následne. Ponuka, prijatá spoločníkom/-mi výmenou za nehnuteľnosti, vložený do SKJ, môže taktiež obsahovať peňažné prostriedky alebo inú protihodnotu, ktorá nezávisí od budúcich peňažných tokov SKJ („dodatočná protihodnota").

3. Problémom je:

a) kedy by mala byť vykázaná primeraná časť ziskov a strát, vznikajúcich z vkladu nepeňažného majetku do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ, u spoločníka vo výkaze ziskov a strát;

b) ako by mala byť zaúčtovaná dodatočná protihodnota u spoločníka a

c) ako by mal byť prezentovaný nerealizovaný zisk alebo strata v konsolidovanej účtovnej závierke spoločníka.

4. Táto interpretácia sa zaoberá účtovaním u spoločníka o nepeňažných vkladoch do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ, ktorý je zaúčtovaný s použitím buď metódy vlastného imania, alebo podielovou konsolidáciou.

▼B

Záver

▼M5

5. Pri uplatnení IAS 31.48 na nepeňažné vklady do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ je spoločník povinný vykázať v zisku alebo strate za dané obdobie časť zisku alebo straty priraditeľnej podielom ostatných spoločníkov na vlastnom imaní, s výnimkou prípadov, ak:

a) sa na SKJ nepreviedli významné riziká a odmeny vlastníctva vloženého nepeňažného majetku(majetkov);

alebo

(b) nemožno spoľahlivo oceniť zisk alebo stratu z nepeňažného vkladu;

alebo

(c) transakcia vkladu nemá komerčný charakter v zmysle definície v IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.

Ak sa uplatňuje niektorá z výnimiek (a), (b) alebo (c), zisk alebo strata sa považuje za nerealizovanú a preto sa nevykazuje v zisku alebo strate s výnimkou prípadov, keď sa zároveň uplatňuje aj odsek 6.

6. Ak navyše k získaniu podielu na vlastnom imaní SKJ spoločník príjme peňažný alebo nepeňažný majetok, primeraná časť zisku alebo straty z tejto transakcie sa vykáže v zisku alebo strate u spoločníka.

▼B

7. Nerealizované zisky alebo straty z nepeňažného majetku, vloženého do SKJ, by mali byť vylúčené voči pôvodnému nehnuteľností podľa metódy podielovej konsolidácie alebo voči investíciám podľa metódy vlastného imania. Takéto nerealizované zisky alebo straty by nemali byť prezentované ako odložené zisky alebo straty u spoločníka v konsolidovanej súvahe.

Dátum záveru: jún 1998

▼M5

Dátum účinnosti: Táto interpretácia platí pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú dňom l. január 1999 a neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

14. Úpravy účtovania transakcií s nepeňažnými vkladmi v zmysle odseku 5 sa uplatňujú perspektívne na budúce transakcie.

15. Jednotka uplatní zmeny k tejto interpretácii v zmysle IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia* na ročné obdobia začínajúce 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatňuje uvedený štandard na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-15

Operatívny nájom – stimuly

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 17, nájmy (revidovaný 1997).

Formulácia problému

1. Pri dojednávaní nového alebo obnoveného operatívneho nájmu by mal prenajímateľ poskytnúť nájomcovi stimuly, aby uzatvoril dohodu. Príklady takýchto stimulov sú platba v hotovosti nájomcovi alebo odškodnenie, alebo prevzatie nákladov nájomcu prenajímateľom (ako sú náklady na presun, zlepšenie predmetu nájmu a náklady spojené s už existujúcim zmluvným záväzkom prenajímateľa). Prípadne, sa môže po dohode stanoviť žiadna alebo znížená sadzba v počiatočnom období nájomného vzťahu.

▼B

2. Problémom je, ako pri operatívnom nájmu vykázať v účtovných závierkach stimuly prenajímateľa aj nájomcu.

Záver

3. Všetky stimuly pre dohody o novom alebo obnovenom operatívnom nájme by mali byť vykázané ako neoodeliteľná časť zmluvnej pohľadávky, dohodnutej na používanie prenajatého majetku, bez ohľadu na povahu stimulu alebo formy, alebo jeho načasovania platieb.

4. Prenajímateľ by mal vykázať celkové náklady stimulov ako zníženie výnosov z nájomného rovnomerne počas obdobia nájomného vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu zníženia úžitku prenajatých majetku.

5. Nájomca by mal vykázať celkový úžitok stimulov ako zníženie nákladov za nájomné rovnomerne počas obdobia nájomného vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu úžitku nájomcu z užívania prenajatých majetku.

6. Náklady, ktoré vznikli nájomcovi, vrátane nákladov spojených s už existujúcou nájomnou zmluvou (napríklad náklady na ukončenie, náklady na presun, zlepšenie predmetu nájmu) by sa mali účtovať nájomcovi v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi uplatniteľnými na tieto náklady vrátane nákladov ktoré sú skutočne uhradené cez dohody o stimuloch.

Dátum záveru: jún 1998.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre nájomné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

▼M5

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-21

Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Návrh interpretácie SIC-D 21, dane z príjmov – súbor sa uverejňoval s cieľom pripomienkovania v septembri 1999. Uverejnený návrh zahrnul obidva súbory, interpretáciu súčasného súboru a interpretáciu podľa SIC 25, dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov.

Odkaz: IAS 12, dane z príjmov (revidovaný 1996).

Formulácia problému

1. Podľa IAS 12.51 ocenenie odložených daňových záväzkov a majetku majú odzrkadliť daňové dôsledky ocenenia, ktoré vyplynú zo spôsobu ktorým podnik vyjadruje ku dňu súvahy, nahradenie, alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty tých majetku a záväzkov, ktoré vzniknú z dočasného rozdielu.

2. IAS 12.20 poznamená, že precenenie majetku sa vždy netýka zdaniteľného zisku (daňová strata) v zhodnotenom období a že je možné, že neupravujú daňový základ majetku ako výsledok precenenia. Ak v budúcnosti ocenenie účtovnej hodnoty bude zdaniteľné, rozdiel medzi účtovnou hodnotu preceneného majetku a jeho daňového základu je dočasný daňový rozdiel a vzniká rozdiel ocenenia odložených daňových záväzkov alebo nehnuteľností.

▼M5

3. Otázkou je, ako interpretovať výraz „úhrada" v súvislosti s majetkom, ktorý sa neodpisuje (neodpisovateľný majetok), a na ktoré sa vzťahuje preceňovanie v zmysle odseku 31 IAS 16.

4. Táto interpretácia sa uplatňuje aj na investičný majetok, ktorý sa vykazuje v precenenej hodnote podľa IAS 40, odsek 33, avšak považoval by sa za neodpisovateľný, ak by sa uplatňoval IAS 16.

▼B

Záver

▼M5

5. Odložené daňové záväzky alebo pohľadávky, ktoré vzniknú z preceňovania neodpisovateľného majetku podľa IAS 16.31, sa oceňujú na základe daňových následkov, ktoré by vyplývali zo spätného získania účtovnej hodnoty daného majetku jeho predajom, nezávisle od oceňovacieho základu na stanovenie účtovnej hodnoty tejto položky. Podobne ak daňový zákon určuje daňovú sadzbu uplatniteľnú na zdaniteľnú sumu z predaja majetku, ktorá je odlišná od sadzby uplatniteľnej na zdaniteľné - sumy na základe využívania daného majetku, je potrebné uplatňovať pri oceňovaní odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok neodpisovateľného majetku prvú z týchto dvoch sadzieb.

▼B

Dátum záver: august 1999.

▼M5

Dátum účinnosti: Tento konsenzus nadobúda účinnosť dňom 15. júl 2000.Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-25

Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Návrh interpretácie SIC-D21: dane z príjmov – súhrnná interpretácia, bol vydaný v septembri 1999 na účel predloženia stanoviska. Návrh interpretácie obsahoval problém, ktorým sa zaoberá táto interpretácia, ako aj problém, ktorý je súčasťou SIC-21: dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov.

Odkaz: IAS 12, dane z príjmov (revidovaný 1996).

Formulácia problému

1. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov môže mať pre podnik za následok zvýšenie alebo zníženie jeho daňových záväzkov alebo pohľadávok. To sa môže napr. stať v dôsledku verejného upísania majetkových nástrojov podniku alebo v dôsledku reštrukturalizácie vlastného imania podniku. Môže sa to taktiež stať v dôsledku presťahovania väčšinového akcionára do zahraničia. V dôsledku takýchto udalostí môže byť podnik inak zdaňovaný; môže napr. nadobudnúť alebo stratiť daňové stimuly alebo v budúcnosti podliehať odlišnej sadzbe dane.

2. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov môže mať bezprostredný účinok na splatné daňové záväzky alebo pohľadávky podniku. Takáto zmena môže taktiež zvýšiť alebo znížiť odložené daňové záväzky a pohľadávky vykazované podnikom, v závislosti od toho, aký účinok má zmena daňovej situácie na daňové dôsledky, ktoré vyplývajú z úhrady alebo vyrovnania účtovnej hodnoty majetku a záväzkov podniku.

3. Problémom je, ako by mal podnik účtovať daňové dôsledky zmeny svojej daňovej situácie alebo daňovej situácie svojich akcionárov.

Záver

4. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov nevedie k zvýšeniu alebo zníženiu súm vykazovaných priamo vo vlastnom imaní. Dôsledky, ktoré vyplývajú zo zmeny daňovej situácie pre splatné a odložené dane, by sa mali zahrnúť do čistého zisku alebo straty za obdobie, pokiaľ nesúvisia s transakciami a udalosťami, ktoré sa v tom istom alebo odlišnom období účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vykazovanej sumy vlastného imania. Daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na zmeny vykazovanej sumy vlastného imania v tom istom alebo odlišnom období (ktoré nie sú zahrnuté do čistého zisku alebo straty), by sa mali účtovať na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.

Dátum záveru: august 1999.

▼M5

Dátum účinnosti: Tento konsenzus nadobúda účinnosť dňom 15. júl 2000. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-27

Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkazy: IAS, prezentácia účtovnej závierky (revidovaný 1997), IAS 17, nájmy (revidovaný 1997), IAS 18, výnosy z bežnej činnosti (revidovaný 1993).

Formulácia problému

1. Podnik môže uzavrieť transakciu a alebo štrukturovanú transakciu (dojednanie) s nie príbuznou stranou/-ami (investorom), ktorá obsahuje právne formy nájmu. Napr. podnik môže využívať nájom majetku pre investora a prenajať ten istý majetok späť, alebo alternatívne, právne predá majetok, a ten istý majetok si najme späť. Formy jednotlivých dojednaných nájmov sa môžu značne odlišovať. V prípade nájmu a spätného nájmu sa môže stať, že dojednanie nastalo kvôli daňovým zvýhodneniam investora, v ktorom sa podelí s podnikom, a nie preto, aby odovzdali právo použitia majetku.

2. Ak dojednanie zahrnie v dojednaní právnu formu nájmu, otázka znie:

   a) ako treba určiť, či séria transakcií sa spája, alebo sa má zúčtovať ako jedna transakcia;

   b) či dojednanie spĺňa definíciu nájmu stanovenú v IAS 17; alebo, ak nie,

      i) osobitný nájomný účet a nájomné platobné dlhopisy môžu predstavovať majetok a záväzky podniku (pozri príklad uvedený v dodatku A ods. 2 písm. a);

      ii) ako má podnik zúčtovať iné dlhopisy, ktoré vyplývajú z dojednania;

      iii) ako má podnik účtovať poplatky, ktoré prípadne dostane od investora.

Záver

3. Rad transakcií, ktoré zahrnujú právne formy nájmu, sa spája a účtuje ako jedna transakcia, ak bez odvolania sa na celý rad transakcií ako na celok sa nedá pochopiť celkový hospodársky výsledok. Tak je napríklad, ak rad úzko prepojených transakcií je dojednaných ako jediná transakcia a uskutočnia sa bezprostredne po sebe. (Doplnok A objasňuje uplatnenie tejto interpretácie.)

4. Účtovanie má odzrkadliť obsah dojednania. Na určenie obsahu dojednania treba zvážiť všetky jeho hľadiská a dôsledky, ktoré vyvážia hospodárske hľadiská a dôsledky.

5. IAS 17 je aplikovateľný, ak obsah dojednania zahŕňa prevod práva použiteľnosti majetku na dobu určitú. Osobitné ukazovatele poukazujú na to, že dojednania v podstate neobsahujú nájmy podľa MUŠ 17 (Doplnok B objasňuje uplatnenie tejto interpretácie):

   a) podnik ponechá všetky riziká a odmeny, ktoré vyplývajú z majetku, a vzhľadom na používanie majetku si v podstate používa tie isté práva, ako pred dojednaním;

   b) prvotným dôvodom dojednania je dosiahnutie určitej daňovej úľavy a nie prevod užívateľského práva nehnuteľností; a

   c) opcie sú zahrnuté do dojednaní pri takých podmienkach, ktorých uskutočnenie je skoro isté (napríklad predaj opcií, za takú cenu, ktorá je podstatne vyššia ako skutočná hodnota v čase uplatnenia).

6. Definície a objasnenia uvedené v odsekoch 49 až 64 rámcovej štruktúry je potrebné aplikovať pri určovaní, či v nehnuteľných prostriedkoch osobitný terminovaný účet a nájomné platobné záväzky predstavujú majetok a záväzky podniku. Tie ukazovatele, ktoré spoločne dokazujú, že terminované účty a nájomné platobné záväzky nevyhovejú definícii majetku a záväzkom, a preto nie je potrebné, aby ich podnik vykazoval, obsahujú nasledovné:

▼B

a) podnik nie je schopný na dosiahnutie svojich cieľov kontrolovať terminovaný účet a nie je povinný platiť nájomné platby. To nastane napríklad vtedy, ak uložia na osobitný terminovaný účet platbu dopredu na ochranu investora, ktorá môže byť použitá len na vyplatenie investorovi, investor súhlasí aby nájomné platobné záväzky boli uhradené z peňažných prostriedkov terminovaného účtu, a podnik nie je schopný zadržať platbu z terminovaného účtu investorovi;

b) podnik ide len do málo pravdepodobného rizika pri spätnej platbe celkovej sumy investorovi a v prípadných iných platbách súm, alebo ak neobdržal poplatok, len do nepatrného rizika na základe platieb iných obligácií (napr. záruka). Nepravdepodobné riziko nastane napríklad vtedy, ak pod podmienky dojednania vyžadujú, aby sumy platené dopredu boli investované do bezrizikových majetkov, ktoré podľa očakávania zabezpečia dostatočný tok finančných prostriedkov na zabezpečenie platieb obligácií; a

c) okrem počiatočných peňažných tokov na začiatku dojednania, v rámci dojednania sa uskutočnia ako peňažné toky len tie očakávané nájomné platby, ktoré sú hradené výlučne z osobitného terminovaného účtu zriadeného z počiatočného peňažného toku.

7. Ostatné záväzky dojednania vrátane poskytnutia záruk a záväzkov, ktoré vyplývajú z predčasného vypovedania dojednania, je potrebné účtovať podľa IAS 37 alebo IAS 39, podľa podmienok.

8. Kritériá stanovené v odseku 20 IAS 18 je potrebné uplatňovať na skutočnosti a pomery každého dojednania na účel určiť, kedy uznať ako príjem platbu, ktorú môže podnik obdržať. Treba zohľadniť tie skutočnosti, ako, či jestvuje pokračujúca účasť na budúce možné záväzky kvôli odmenám, či je účasť na rizikách, záručných dojednaniach, zotrváva riziko spätnej platby poplatku. Tie skutočnosti, ktoré samotné svedčia o tom, že účtovanie poplatku ako príjmu na začiatku dojednania pri obdržaní, je nevhodné, sú nasledovné:

a) záväzky, vykonávanie určitých signifikantných činností alebo ich zadržanie, sú podmienkou odpísania prijatej odmeny, preto vykonávania právne záväzného dojednania nie je najvýznamnejším činom pomedzi tých, ktoré sú vyžadované dojednaním;

b) záväzky využívania použitých majetku sú vystavené takým obmedzeniam, ktorých účinky obmedzujú a podstatne zmenia schopnosť využiteľnosti majetku podniku (napr. použiť, predať, alebo založiť);

c) možnosť úhrady súm poplatkov a platba iných dodatočných súm nie je pravdepodobné. Toto sa nastane ak napríklad:

i) podkladový majetok nie je taký špeciálny majetok, ktorý je potrebný na vykonávanie obchodnej činnosti podniku, a preto jestvuje možnosť, že podnik zaplatí sumu s cieľom predčasného ukončenia dojednania; alebo

ii) podnik na základe podmienok dojednania je zaviazaný, alebo podnik má čiastočné alebo úplné dispozičné právo, aby vopred platenú sumu investoval do majetku ktoré sú nositeľmi viac ako nepatrného rizika (napr. devízové riziko, riziko úrokovej sadzby alebo úverové riziko). V tomto prípade riziko, že objem investícií nepostačí, aby pokryl nájomné platobné záväzky, nie je pravdepodobné, a preto je možné, že podnik musí ešte určitú sumu zaplatiť.

9. Poplatky treba prezentovať v účtovnej závierke na základe hospodárskeho obsahu a charakteru.

Zverejnenie

10. Všetky hľadiská dojednania, ktoré podľa hospodárskeho obsahu nie sú lízingové, podľa IAS 17 je potrebné zohľadniť a stanoviť na pochopenie použitej V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame: metódy a dojednania. Podnik zverejňuje v každom období v súvislosti s dojednaním nasledovné:

a) opis dojednania vrátane:

i) základný majetok a ostatné obmedzenia použiteľnosti;

ii) lehotu dojednania a ostatné významné podmienky;

iii) prepojené transakcie vrátane opcií; a

b) účtovnú metódu uplatňovanú na prijaté platby, sumu zúčtovanú ako výnosy a výsledok účtovnej závierky, kde táto suma je vykazovaná.

11. Zverejnenie podľa odseku 10 tejto interpretáciu je potrebné vykonať jednotlivo pre každé dojednanie alebo súhrnne, za každú skupinu dojednaní. V jednej skupine je zhrnutý majetok podobného charakteru (napr. elektrárne).

Dátum záveru: február 2000.

▼M5

Dátum účinnosti: Táto interpretácia nadobúda účinnosť dňom 31. december 2001. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-29

Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1, prezentácia účtovnej závierky (revidovaný v roku 1997).

Formulácia problému

1. Podnik (prevádzkovateľ koncesie) môže uzatvoriť dohodu s iným podnikom (poskytovateľom koncesie) s cieľom poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam. Poskytovateľom koncesie môže byť podnik z verejného alebo súkromného sektora, vrátane štátneho orgánu. Medzi príklady dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb patria zariadenia na úpravu a dodávku vody, diaľnice, parkoviská, tunely, mosty, letiská a telekomunikačné siete. Príkladom dojednaní, ktoré nie sú dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb, je prevádzka vnútorných služieb, ktoré podnik zabezpečí uzatvorením zmluvy s externým dodávateľom (napr. jedáleň pre zamestnancov, údržba budovy, vedenie účtovníctva, alebo funkcie informačných technológií).

2. Dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb vo všeobecnosti zahŕňa koncesiu, ktorú poskytovateľ prenesie na dané koncesné obdobie na jej prevádzkovateľa:

   a) právo poskytovať služby, ktoré umožňujú prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam, a

   b) v niektorých prípadoch právo využívať bližšie určený hmotný majetok, nehmotný majetok a prípadne finančný majetok,

   ako výmenu pre prevádzkovateľa tejto koncesie:

   a) záväzok poskytovať dané služby za určitých podmienok počas trvania koncesie a

   b) ak je to vhodné, záväzok vrátiť na konci doby platnosti koncesie práva prebraté na začiatku doby platnosti koncesie a prípadne získané počas doby platnosti koncesie.

3. Spoločnou črtou všetkých dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb je, že prevádzkovateľ preberá právo a povinnosť poskytovať verejné služby.

4. Otázkou je, aké informácie by sa mali zverejniť v ►M5 poznámky ◄ prevádzkovateľa koncesie a poskytovateľa koncesie.

5. Určitými stránkami a zverejnením informácií v súvislosti s niektorými dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb sa už zaoberali Medzinárodné účtovné štandardy (napr. IAS 16 sa týka akvizícií nehnuteľností, strojov a zariadení, IAS 17 sa týka nájmu majetku a IAS 38 sa týka akvizícií nehmotných majetku). Dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb však môže obsahovať vykonateľné zmluvy, ktorými sa nezaoberajú Medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ tieto zmluvy nie sú neprimerane zaťažujúce, a v takomto prípade sa uplatňuje IAS 37. Táto interpretácia sa teda zaoberá dodatočným zverejnením dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb.

Záver

6. Pri určovaní primeraného zverejnenia v ►M5 poznámky ◄ by sa mali brať do úvahy všetky hľadiská dojednania o koncesii na poskytovanie služieb. Prevádzkovateľ koncesie a poskytovateľ koncesie by v každom časovom úseku mali zverejniť tieto informácie:

   a) opis dojednania;

   b) dôležité podmienky dojednania, ktoré môžu mať vplyv na množstvo, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napr. doba platnosti koncesie, termíny nového stanovenia poplatkov a východisko, na základe ktorého sa určí toto stanovenie poplatkov alebo nové prerokovanie);

▼B

c) povaha a rozsah (napr. množstvo, časový úsek, alebo prípadne suma) týchto položiek:

i) právo používať bližšie určený majetok;

ii) povinnosť poskytovať služby alebo právo očakávať poskytovanie služieb;

iii) záväzok získať alebo postaviť časti hmotného nehnuteľností, závod a zariadenie;

iv) záväzok odovzdať alebo právo prijať bližšie určený majetok na konci doby trvania koncesie;

v) možnosť obnovenia a vypovedania; a

vi) ostatné práva a povinnosti (napr. veľké generálne opravy); a

d) zmeny v dojednaniach, ktoré sa vyskytnú počas daného obdobia.

7. Zverejnenia požadované v súlade s odsekom 6 tejto interpretácie by sa mali poskytnúť jednotlivo pre každé dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb alebo v súhrne pre každú triedu dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb. Trieda je zoskupenie dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobnej povahy (napr. výber mýta, telekomunikačné služby a služby týkajúce sa úpravy vody).

Dátum záveru: máj 2001.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 31. decembra 2001.

▼M5

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-31

Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 18, výnosy (revidovaný v roku 1993).

Formulácia problému

1. Podnik (predávajúci) môže uzatvoriť zmluvu o výmennom obchode s cieľom poskytovať reklamné služby ako výmenu za prijatie reklamných služieb od svojho zákazníka (zákazník). Takéto služby môžu mať tieto podoby: vystavenie reklamy na internetových stránkach alebo na plagátoch, vysielanie reklamy v televízii alebo v rozhlase, uverejnenie reklamy v časopisoch alebo v novinách alebo prezentácia v inom médiu.

2. V niektorých prípadoch nedochádza medzi týmito podnikmi k platbe v hotovosti alebo inej forme odplaty. V niektorých iných prípadoch dochádza aj k vzájomnej výmene rovnakej alebo približne rovnakej čiastky v hotovosti alebo inej protislužby.

3. Predávajúci, ktorý poskytuje reklamné služby v priebehu 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 18.12) a výšku výnosu je možné spoľahlivo určiť [IAS 18.20 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. Problémom je, za akých okolností dokáže predávajúci spoľahlivo určiť výnos na základe skutočnej hodnoty reklamných služieb prijatých alebo poskytnutých vo výmennom obchode.

Záver

5. Výnos z výmenného obchodu, ktorý obsahuje reklamné služby, nie je možné spoľahlivo určiť na základe skutočnej hodnoty prijatých reklamných služieb. Predávajúci však môže spoľahlivo určiť výnos na základe skutočnej hodnoty reklamných služieb, ktoré poskytuje vo výmennom obchode, s odkazom na nevýmenný obchod a ktoré:

a) obsahujú reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;

▼B

b) sa často vyskytujú;

c) predstavujú väčší počet transakcií a vyššiu čiastku v porovnaní so všetkými transakciami, ktoré obsahujú reklamné služby podobné reklamnej službe vo výmennom obchode;

d) zahŕňajú platbu v hotovosti a prípadne inú formu odplaty (napr. obchodovateľné cenné papiere, nepeňažný majetok a iné služby), ktorá má spoľahlivo merateľnú skutočnú hodnotu; a

e) nezahŕňajú zmluvného partnera, ktorý je ten istý ako v danej výmennej obchodnej transakcii.

Dátum záveru: máj 2001.

▼M5

Dátum účinnosti: Táto interpretácia nadobúda účinnosť dňom 31. december 2001. Zmeny v účtovných metódach sú účtované v súlade s IAS 8.

▼B

INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-32

Nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 38, nehmotný majetok.

Formulácia problému

1. Podniku môžu vzniknúť vnútorné výdavky na rozvoj a správu vlastnej internetovej stránky, ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo ku ktorej je prístup zvonku. Internetová stránka určená na prístup zvonku sa môže používať na rôzne účely, ako napríklad na podporu predaja a reklamu vlastných výrobkov a služieb daného podniku, poskytovanie elektronických služieb a predaj výrobkov a služieb. Internetová stránka určená na vnútropodnikové použitie sa môže použiť na uchovávanie smerníc o politike podniku a údajov o zákazníkoch, ako aj na vyhľadávanie informácií týkajúcich sa podniku.

2. Štádiá vývoja internetovej stránky je možné opísať takto:

   a) plánovanie – patrí sem vykonanie štúdií uskutočniteľnosti, definovanie cieľov a bližšie určenie technických podmienok, vyhodnotenie alternatív a výber priorít;

   b) použitie a vývoj infraštruktúry – patrí sem zriadenie domény, kúpa a vývoj hardvéru a operačného softvéru, inštalovanie vyvinutých aplikácií a záťažové skúšky;

   c) vývoj grafického dizajnu – patrí sem navrhovanie vzhľadu internetových stránok;

   d) vývoj obsahu – patrí sem vytvorenie, nákup, príprava a prenos textových alebo grafických informácií na internetovú stránku v priebehu dokončovania jej vývoja; tieto informácie sa môžu uchovávať v oddelených databázach, ktoré sú integrované do internetovej stránky (alebo ku ktorým je prístup z tejto internetovej stránky) alebo ktoré sú obsiahnuté priamo v programe internetových stránok.

3. Po dokončení vývoja internetovej stránky sa začína štádium prevádzky. Počas tohto štádia podnik udržiava a zlepšuje aplikácie, infraštruktúru, grafický dizajn a obsah internetovej stránky.

4. Pri vykazovaní vnútorných výdavkov na rozvoj a prevádzku vlastnej internetovej stránky podniku, ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo ku ktorej je prístup zvonku, vznikajú tieto otázky:

   a) či internetová stránka je samotvoriacim sa nehmotným majetkom, na ktorý sa vzťahujú požiadavky IAS 38; a

   b) ktorá metóda je pre zaúčtovanie takýchto výdavkov vhodná.

5. Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkovanie hardvéru (napr. internetové servery, staging servery, production servery a napojenia na internet) internetovej stránky. Takéto výdavky sa vykazujú podľa IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (revidovaný v roku 1998). K tomu, ak podniku vzniknú náklady

▼B

na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hostiteľom internetovej stránky podniku, tieto výdavky sa vykazujú ako výdavky podľa IAS 8.7 a ako rámcové pri prijatí týchto služieb.

6. IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktoré má podnik na predaj v priebehu bežného obchodovania (pozri IAS, zásoby a IAS 11, zákazková výroba) alebo prenajímanie, ktoré patrí pod IAS 17, nájmy (revidovaný v roku 1997). Podľa toho sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj a správu internetovej stránky (alebo internetového softvéru), ktorá je určená na predaj inému podniku. Keď sa internetová stránka prenajme na základe operatívneho nájmu, prenajímateľ uplatní túto interpretáciu. Keď sa internetová stránka prenajme na základe finančného nájmu, nájomca uplatní túto interpretáciu po prvotnom vykázaní prenajatého nehnuteľností.

Záver

7. Vlastná internetová stránka podniku, ktorá vzniká ako výsledok vývojových prác a ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo zvonku, je samotvoriacim sa nehmotným majetkom, ktorý podlieha požiadavkám IAS 38.

▼M3

8. Webová stránka, ku vzniku ktorej došlo v dôsledku vývoja, sa bude vykazovať ako nehmotný majetok výlučne v prípade (okrem dodržiavania súladu so všeobecnými požiadavkami IAS 38.21 pre vykazovanie a prvotné ocenenie), ak podnik splní požiadavky uvedené v IAS 38.57. Podnik môže byť schopný splniť požiadavku na preukázanie toho, ako jeho webová stránka môže generovať budúce ekonomické úžitky v súlade s IAS 38.57(d) vtedy, ak napríklad webová stránka je schopná generovať príjmy, vrátane priamych príjmov vyplývajúcich z možnosti podávania objednávok. Podnik nie je schopný preukázať ako webová stránka, vyvinutá primárne a najmä za účelom propagácie a reklamy svojich vlastných produktov a služieb môže vytvárať pravdepodobné budúce ekonomické úžitky, a následne sa všetky výdaje na vývoj uvedenej webovej stránky vykážu ako náklady v čase ich vzniku.

9. Akékoľvek interné výdaje na vývoj a prevádzku vlastnej podnikovej webovej stránky sa budú účtovať v súlade s IAS 38. Charakter každej činnosti, v dôsledku ktorej výdaj vzniká (napr. školenie zamestnancov a údržba webovej stránky) a stav vývoja alebo povývojový stav webovej stránky sa zhodnotí za účelom stanovenia príslušného účtovného riešenia (ďalšie usmernenia obsahuje Príloha k tejto interpretácii). Napríklad:

(a) fáza Plánovania je v podstate podobná výskumnej fáze uvedenej v IAS 38.54-.56. Výdaje v tejto fáze sa budú vykazovať ako náklady v čase ich vzniku.

(b) fáza Aplikácie a Vývoja infraštruktúry, Grafického návrhu a Vývoja obsahu s výnimkou situácie, ak sa obsah vyvíja za iným účelom, než za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb, sú podobné fáze vývoja uvedenej v IAS 38.57-.64. Výdaje súvisiace s týmito fázami sa zahrnú do nákladov webovej stránky, vykázanej ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto Interpretácie v prípade, ak výdaje možno priamo priradiť a sú nevyhnutné na vytvorenie, výrobu alebo prípravu webovej stránky tak, aby bola schopná prevádzky v súlade so zámermi manažmentu. Napríklad výdaje na nákup alebo vytvorenie obsahu (iného než obsahu, ktorý propaguje a reklamuje podnikové produkty a služby) špecificky pre webovú stránku, alebo výdaj na umožnenie používania obsahu (t. j. poplatok za získanie licencie na reprodukciu) webovej stránky sa zahrnie do nákladov na vývoj po splnení tejto podmienky. Avšak v súlade s IAS 38.71 sa výdaj na nehmotnú položku, ktorý sa prvotne v predchádzajúcej účtovnej závierke vykázal ako náklad, nebude vykazovať ako súčasť nákladov nehmotného majetku k neskoršiemu dátumu (napr. ak náklady na autorské práva boli plne odpísané a obsah sa následne poskytuje na webovej stránke).

(c) výdaje súvisiace s fázou Vývoja obsahu do rozsahu, v ktorom sa obsah vyvíja za účelom propagácie a reklamy podnikových výrobkov a služieb (napríklad digitálne fotografie výrobkov) sa bude v súlade s IAS 38.69(c) vykazovať ako náklad v čase jeho vzniku. Napríklad – pri účtovaní výdajov za odborné služby, týkajúce sa zhotovovania digitálnych fotografií podnikových vlastných výrobkov a zlepšenia ich zobrazenia sa výdaj bude vykazovať ako náklad, keďže odborné služby sa získavajú v priebehu procesu a nie až po zobrazení digitálnych fotografií na webovej stránke.

▼M5

(d) štádium prevádzky začína až po dokončení webovej stránky. Výdavky, ktoré vzniknú v tomto štádiu, sa vykazujú ako náklady ku dňu ich vzniku, pokiaľ nespĺňajú kritériá vykazovania v IAS 38.19.

▼M3

10. Webová stránka, ktorá sa vykazuje ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie sa bude oceňovať po prvotnom vykázaní prostredníctvom uplatnenia požiadaviek obsiahnutých v IAS 38.72-.87. Najlepší odhad doby použiteľnosti webovej stránky bude krátky.

▼B

Dátum záveru: máj 2001.

▼M3

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou dňa 25. marca 2002. Vplyvy uplatnenia tejto interpretácie sa budú účtovať prostredníctvom použitia prechodných požiadaviek uvedených vo verzii IAS 38, ktorá bola vydaná v roku 1998. Preto ak webová stránka nespĺňa kritériá na jej vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým sa vykazovala ako majetok, vykazovanie tejto položky sa ukončí ku dňu účinnosti tejto interpretácie. Ak webová stránka existuje a výdaje na jej vývoj spĺňajú kritériá pre ich vykázanie ako nehmotného majetku, avšak predtým neboli vykazované ako majetok, nehmotný majetok sa nebude vykazovať k dátumu, ku ktorému táto interpretácia nadobudne účinnosť. Ak webová stránka existuje a náklad na jej vývoj spĺňa kritériá pre jeho vykázanie ako nehmotného majetku, bola predtým vykázaná ako majetok a prvotne ocenená v nákladoch, prvotne vykázaná suma sa bude považovať za správne stanovenú.

▼M5

▼M4

INTERPRETÁCIA IFRIC 1

Zmeny v existujúcom zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch

ODKAZY

IAS 1: *Prezentácia účtovných závierok* (revidovaný z roku 2003)

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

IAS 16: *Pozemky, budovy a zariadenia* (revidovaný z roku 2003)

IAS 23: *Náklady na prijaté úvery a pôžičky*

IAS 36: *Zníženie hodnoty majetku* (revidovaný z roku 2004)

IAS 37: *Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok*

PÔVOD

1. Mnohé jednotky sú povinné demontovať, odstrániť a nahradiť položky v rámci pozemkov, budov a zariadení. V rámci tejto interpretácie sa takéto povinnosti označujú pojmom „zrušenie sprostredkovania, náhrady a podobné záväzky". V rámci IAS 16 zahŕňajú náklady na položku pozemky, budovy a zariadenia úvodný odhad nákladov na demontáž a odstránenie položky a obnovu lokality, kde sa položka nachádza, pričom takáto povinnosť jednotke vzniká buď v prípade nadobudnutia takejto položky alebo ako následok používania danej položky počas konkrétneho obdobia na účely iné, než na tvorbu zásob v danom období. IAS 37 obsahuje požiadavky na oceňovanie ukončenia sprostredkovania, náhrad a podobných záväzkov. Táto interpretácia obsahuje návod na účtovanie vplyvu zmien v ocenení existujúceho ukončenia sprostredkovania, náhrad a podobných záväzkov.

▼M4

ROZSAH

2. Táto interpretácia platí pre zmeny v ocenení akéhokoľvek existujúceho ukončenia sprostredkovania, náhrad alebo podobného záväzku, ktorý je:

(a) vykazovaný ako časť nákladov na položku pozemky, budovy a zariadenia v súlade s IAS 16

a

(b) vykazovaný ako záväzok v súlade s IAS 37.

Ukončenie sprostredkovania, náhrada alebo podobný záväzok môže existovať, napríklad, pri ukončení sprostredkovania, týkajúceho sa budovy, náprave environmentálnych škôd v rámci ťažobného priemyslu alebo pri odstraňovaní zariadení.

PROBLÉM

3. Táto interpretácia sa zaoberá spôsobom, akým sa má účtovať vplyv nasledujúcich udalostí na zmenu ocenenia existujúceho ukončenia sprostredkovania, náhrady alebo podobného záväzku:

(a) zmena v odhadovanom odlive zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky (napr. peňažné toky), ktoré sú požadované na vyrovnanie záväzku;

a

(b) zmena v aktuálnej trhovej diskontnej sadzbe podľa definície v odseku 47 IAS 37 (vrátane zmien časovej hodnoty peňazí a špecifických rizík záväzku)

a

(c) zvýšenie, ktoré odráža plynutie času (taktiež sa uvádza ako rozvinutie diskontu).

KONSENZUS

4. Zmeny v oceňovaní existujúceho ukončenia sprostredkovania, náhrady alebo podobného záväzku, ktoré vyplývajú zo zmien očakávaného načasovania alebo sumy odlivu zdrojov stelesňujúcich ekonomické úžitky na úhradu záväzku alebo zmena diskontnej sadzby sa budú účtovať v súlade s nižšie uvedenými odsekmi 5 – 7.

5. Ak sa súvisiaci majetok oceňuje pomocou nákladového modelu:

(a) podľa bodu (b) sa zmeny záväzku pripočítajú alebo odpočítajú od nákladov súvisiaceho majetku v aktuálnom období.

(b) suma odpočítaná od nákladov na majetok nepresiahne jeho účtovnú hodnotu. Ak zníženie záväzku presiahne účtovnú hodnotu majetku, takýto presah sa ihneď vykáže v zisku alebo strate.

(c) ak úprava vyústi do pripočítania k nákladom na majetok, jednotka zváži, či ide o situáciu, v rámci ktorej môže dôjsť k nie úplnému uhradeniu novej účtovnej hodnoty majetku. Ak je tomu tak, jednotka vykoná test na zistenie zníženia hodnoty majetku odhadom spätne získateľnej sumy a účtuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36.

6. Ak je súvisiaci majetok oceňovaný pomocou modelu precenenia:

(a) zmeny záväzku menia predtým vykázaný prebytok alebo deficit precenenia takéhoto majetku, čiže:

(i) zníženie záväzku sa bude účtovať (podľa bodu (b)) priamo v prospech prebytku precenenia vo vlastnom imaní s výnimkou situácie, kedy sa bude vykazovať v zisku alebo strate v rozsahu, do akého ruší deficit z precenenia majetku, ktorý sa predtým vykazoval v zisku alebo strate;

(ii) zvýšenie záväzku sa bude vykazovať v zisku alebo strate s výnimkou situácie, kedy sa bude účtovať priamo na ťarchu prebytku precenenia vo vlastnom imaní v rozsahu akéhokoľvek kreditného zostatku existujúceho v rámci prebytku z precenenia vo vzťahu k danému majetku.

(b) v prípade, že zníženie záväzku prevýši účtovnú hodnotu, ktorá by sa vykázala, ak by bol majetok účtovaný v súlade s nákladovým modelom, sa takýto presah okamžite vykáže v zisku alebo strate.

(c) zmena záväzku naznačuje, že bude potrebné preceniť majetok za účelom zabezpečenia toho, aby sa účtovná hodnota podstatne nelíšila od hodnoty, ktorá by sa dosiahla použitím objektívnej hodnoty k dátumu súvahy. Pri stanovovaní súm, ktoré sa majú premietnuť do

▼M4

zisku alebo straty a do vlastného imania v súlade s bodom (a) je potrebné zohľadniť akékoľvek takéto precenenie. Ak je precenenie nevyhnutné, je potrebné preceniť všetok majetok v danej triede.

(d) IAS 1 vyžaduje v rámci výkazu o zmenách vlastného imania zverejnenie každej položky výnosu alebo nákladu, ktorá sa vykazuje priamo vo vlastnom imaní. V rámci plnenia tejto požiadavky je zmena prebytku z precenenia vyplývajúca zo zmeny záväzku identifikovaná osobitne a zverejnená ako taká.

7. Upravená odpisovateľná suma majetku sa odpisuje počas celej doby jeho použiteľnosti. Preto, ak súvisiaci majetok dosiahol koniec doby svojej použiteľnosti, všetky následné zmeny záväzku sa vykážu v zisku alebo strate po ich vzniku. Toto platí aj pre nákladový model, aj pre model precenenia.

8. Periodické rozvinutie diskontu sa bude vykazovať v zisku alebo strate ako finančný náklad vždy po jeho vzniku. Umožnené alternatívne riešenie kapitalizácie v súlade s IAS 23 sa nepovoľuje.

DÁTUM ÚČINNOSTI

9. Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce dňom 1. september 2004. Odporúča sa aj skoršie uplatňovanie. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu na obdobie začínajúce pred 1. septembrom 2004, zverejní túto skutočnosť.

PRECHOD

10. Zmeny v účtovných zásadách sa budú účtovať v súlade s požiadavkami IAS 8 *Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby.* (*)

(*) Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu v období pred 1. januárom 2005, musí postupovať podľa predchádzajúcej verzie IAS 8 s názvom *Čistý zisk alebo strata za obdobie, zásadné chyby a zmeny v účtovných zásadách,* pokiaľ jednotka neuplatňuje v takomto skoršom období revidovanú verziu tohto štandardu.

▼M4

PRÍLOHA

Zmeny IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných finančných výkazníckych štandardov*

Zmeny v tejto prílohe sa vzťahujú na ročné obdobia začínajúce dňom 1. september 2004. Ak jednotka uplatňuje túto interpretáciu na skoršie obdobie, vzťahujú sa tieto zmeny na toto skoršie obdobie.

A1. IFRS 1 *Prvé uplatnenie medzinárodných finančných výkazníckych štandardov* a sprievodná dokumentácia sa menia nasledovne.

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

Znenie odstavca 13(h) a (i) IFRS sa mení a bod (j) je vložený nasledovne:

(h) platobné transakcie založené na akciách (odseky 25B a 25C);

(i) poistné zmluvy (odsek 25D);

a

(j) záväzky z ukončenia sprostredkovania zahrnuté do nákladov pozemkov, budov a zariadení (odsek 25E).

Do IFRS bol vložený nový nadpis a odsek 25E nasledovne:

ZMENY V EXISTUJÚCOM ZRUŠENÍ SPROSTREDKOVANIA, NÁHRADÁCH A PODOBNÝCH ZÁVÄZKOCH ZAHRNUTÝCH DO NÁKLADOV POZEMKOV, BUDOV A ZARIADENÍ

25E IFRIC 1 *Zmeny v existujúcom zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch* vyžadujú, aby sa špecifické zmeny v zrušení sprostredkovania, náhradách a podobných záväzkoch pripočítali alebo odpočítali od nákladov na majetok, ktorého sa týkajú; pričom upravená odpisovateľná suma majetku sa následne perspektívne 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, musí:

(a) oceniť záväzok k dátumu prechodu na IFRS v súlade s IAS 37;

(b) v rozsahu, v rámci ktorého spadá takýto záväzok do pôsobnosti IFRIC 1, odhadnúť sumu, ktorá by musela byť zahrnútá do nákladov súvisiaceho majetku v deň prvého vzniku takéhoto záväzku, a to diskontovaním takéhoto záväzku k uvedenému dátumu pri použití najvernejšieho odhadu historickej rizikovo upravenej diskontnej sadzby, ktorá by sa na takýto záväzok uplatňovala v každom období;

a

(c) vypočítať sumu akumulovaných odpisov z takejto čiastky k dátumu prechodu na IFRS na základe aktuálneho odhadu doby použiteľnosti majetku a pri použití postupov odpisovania, prijatých jednotkou v rámci IFRS.

▼M7

INTERPRETÁCIA IFRIC 2

Členské podiely v družstvách a podobné nástroje

Odkazy

— IAS 32 *Finančné nástroje: Zverejnenie a prezentácia* (revidovaný v roku 2003)

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

Dôvody vydania

1. Družstvá a iné podobné jednotky vytvárajú skupiny osôb s cieľom naplniť spoločné ekonomické a sociálne potreby. Legislatíva jednotlivých štátov obvykle definuje družstvo ako spoločenstvo, ktoré sa snaží presadzovať zlepšenie ekonomického postavenia svojich členov prostredníctvom spoločnej podnikateľskej činnosti (princíp svojpomoci). Podiely členov družstva sú často charakterizované ako členské podiely, jednotky alebo podobne. V tomto texte sa uvádzajú ako „členské podiely”.

▼M7

2. IAS 32 stanovuje zásady klasifikácie finančných nástrojov na finančné záväzky alebo vlastné imanie. Tieto princípy sa aplikujú najmä na klasifikáciu predajných nástrojov, ktoré umožňujú ich držiteľovi predať nástroj späť emitentovi za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný nástroj. Aplikácia uvedených princípov na členské podiely v družstvách a podobné nástroje je problematická. Niektorí používatelia účtovných štandardov vydaných Radou pre medzinárodné účtovné štandardy požiadali o pomoc pri pochopení spôsobu uplatňovania princípov uvedených v IAS 32 na členské podiely a podobné nástroje, ktoré sa vyznačujú určitými charakteristikami, a podmienok, za ktorých tieto charakteristiky ovplyvňujú klasifikáciu na finančné záväzky alebo vlastné imanie.

Rozsah

3. Táto interpretácia sa uplatňuje na finančné nástroje, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia IAS 32, vrátane finančných nástrojov vydaných členom družstiev, ktoré sú dôkazom vlastníckeho podielu členov v jednotke. Táto interpretácia sa nevzťahuje na finančné nástroje, ktoré budú alebo môžu byť vyrovnané vlastnými majetkovými nástrojmi jednotky.

Problém

4. Mnohé finančné nástroje, vrátane členských podielov, majú charakter vlastného imania, vrátane hlasovacieho práva a práva podieľať sa na rozdeľovaní dividend. Niektoré finančné nástroje dávajú držiteľovi právo požadovať spätné vykúpenie podielov za peňažnú hotovosť alebo iný finančný majetok, môžu však zahŕňať obmedzenia alebo im podliehať v otázke spätného vykúpenia finančných nástrojov. Ako sa majú hodnotiť podmienky spätného vykúpenia pri určovaní, či majú byť finančné nástroje klasifikované ako záväzky, alebo vlastné imanie?

Konsenzus

5. Zmluvné právo držiteľa finančného nástroja (vrátane členských podielov v družstvách) požadovať spätné vykúpenie samo nevyžaduje, aby sa finančný nástroj klasifikoval ako finančný záväzok. Jednotka musí pri klasifikovaní finančného nástroja ako záväzku alebo vlastného imania brať do úvahy skôr všetky súvisiace podmienky. Do súvisiacich podmienok patrí príslušná miestna legislatíva, nariadenia a stanovy, ktorými sa jednotka riadi, platné ku dňu klasifikácie. Podmienky nezahŕňajú očakávané novelizácie zákonov, nariadení ani stanov.

6. Členské podiely, ktoré by sa klasifikovali ako vlastné imanie v prípade, že členovia nemajú právo žiadať o spätné vykúpenie, sú vlastným imaním za podmienok uvedených v odseku 7 alebo 8. Bežné vklady, vrátane bežných účtov, bankových vkladov, a podobné zmluvy, ktoré vznikajú, keď členovia konajú ako zákazníci, sú finančnými záväzkami jednotky.

7. Členské podiely sú vlastným imaním vtedy, ak má jednotka bezpodmienečnú právomoc odmietnuť spätné vykúpenie členských podielov.

8. Miestna legislatíva, nariadenie alebo stanovy, ktorými sa jednotka riadi, môžu spätné vykúpenie členských podielov rôznym spôsobom obmedziť, napríklad formou bezpodmienečných obmedzení alebo obmedzení založených na kritériách pre likviditu. Ak spätné vykúpenie podielov bezpodmienečne obmedzuje miestna legislatíva, nariadenie alebo stanovy, ktorými sa jednotka riadi, považujú sa členské podiely za vlastné imanie. Ustanovenia miestnej legislatívy, nariadenie alebo stanovy jednotky, ktoré obmedzujú nárok na spätné vykúpenie podielov iba pri splnení (alebo nesplnení) určitých podmienok, napríklad obmedzenia na základe likvidity, nedávajú podnet na vykazovanie členských podielov ako vlastného imania.

9. Bezpodmienečné obmedzenie môže byť absolútne, keď sa obmedzenie vzťahuje na každé spätné vykúpenie členských podielov. Bezpodmienečné obmedzenie môže byť čiastočné, keď sa spätné vykúpenie členských podielov obmedzuje v prípade, ak by spätné vykúpenie podielu viedlo k poklesu počtu členských podielov alebo sumy splateného kapitálu z členských podielov pod stanovenú úroveň. Členské podiely, ktoré presahujú rozsah obmedzení ich spätného vykúpenia, sa považujú za záväzky, s výnimkou situácie, keď má jednotka bezpodmienečné právo odmietnuť spätné vykúpenie v súlade s odsekom 7. V niektorých prípadoch sa počet podielov alebo suma splateného kapitálu, ktoré podliehajú obmedzeniam spätného vykúpenia, môže meniť. Zmenou v obmedzení spätného vykúpenia dochádza k presunu medzi záväzkami a vlastným imaním.

10. Pri prvotnom vykázaní ocení jednotka svoje finančné záväzky zo spätného vykúpenia v reálnej hodnote. V prípade členských podielov, ktoré môžu byť predmetom nároku na spätné vykúpenie, ocení jednotka reálnu hodnotu finančného záväzku zo spätného vykúpenia minimálne vo výške

▼M7

maximálnej sumy splatnej v súlade s ustanoveniami o spätnom vykúpení, uvedenými v stanovách, ktorými sa jednotka riadi, alebo v príslušnom zákone, diskontovanej od prvého dňa, od ktorého vzniká možný nárok na preplatenie danej sumy (pozri príklad 3).

11. Podľa odseku 35 v IAS 32 sa rozdelenie majetkového nástroja držiteľom vykazuje priamo vo vlastnom imaní, znížené o príslušnú daň z príjmu. Úroky, dividendy a iné náhrady súvisiace s finančnými nástrojmi klasifikovanými ako finančné záväzky sa považujú za náklady bez ohľadu na to, či sú tieto platené sumy v právnych predpisoch charakterizované ako dividendy, úrok, alebo iným spôsobom.

12. V prílohe, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou konsenzu, sú uvedené príklady uplatňovania tohto konsenzu.

Zverejňovanie

13. Pri presune medzi finančnými záväzkami a vlastným imaním v dôsledku zmeny obmedzenia spätného vykúpenia zverejní jednotka oddelene sumu, čas a príčinu presunu.

Dátum účinnosti

14. Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia tejto interpretácie sú rovnaké ako v IAS 32 (revidovaný v roku 2003). Jednotka uplatní túto interpretáciu na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2005 alebo neskôr. Ak jednotka uplatní túto interpretáciu na obdobie začínajúce sa pred 1. januárom 2005, musí túto skutočnosť zverejniť. Táto interpretácia sa uplatňuje retrospektívne.

▼M7

DODATOK

PRÍKLADY UPLATŇOVANIA KONSENZU

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť interpretácie.

A1 V tomto dodatku sa uvádza sedem príkladov uplatňovania konsenzu IFRIC-u. Príklady nepredstavujú vyčerpávajúci zoznam možností; sú možné aj iné modely. Každý príklad predpokladá absenciu iných podmienok, ako sú tie, ktoré sú uvedené v skutočnostiach prípadu a ktoré by dali podnet na klasifikáciu finančného nástroja ako finančného záväzku.

BEZPODMIENEČNÉ PRÁVO ODMIETNUŤ SPÄTNÉ VYKÚPENIE (odsek 7)

Príklad 1

Skutočnosti

A2 V stanovách jednotky je uvedené, že možnosť spätného vykúpenia závisí výlučne od rozhodnutia jednotky. Výlučné rozhodnutie jednotky nie je v stanovách bližšie špecifikované ani obmedzené. Jednotka počas svojej existencie nikdy neodmietla spätné vykúpenie členských podielov, i keď má na to predstavenstvo právo.

Klasifikácia

A3 Jednotka má bezpodmienečné právo odmietnuť spätné vykúpenie a členské podiely sú vlastným imaním. IAS 32 stanovuje princípy klasifikácie finančných nástrojov vychádzajúcej z podmienok finančného nástroja a uvádza, že história rozhodnutí o platbách alebo zámer realizovať ich nedáva podnet na klasifikáciu nástroja ako záväzku. V odseku AG26 v IAS 32 sa uvádza:

Ak sú preferenčné akcie nevykúpiteľné, príslušná klasifikácia sa určuje ostatnými právami pripojenými k akciám. Klasifikácia vychádza zo zhodnotenia podstaty zmluvných ustanovení a definícií finančného záväzku a majetkového nástroja. Ak sa distribúcie držiteľom preferenčných akcií, či už kumulatívnych, alebo nekumulatívnych, uskutočňujú podľa rozhodnutia vydavateľa, akcie sú majetkovými nástrojmi. Na klasifikáciu preferenčnej akcie ako majetkového nástroja alebo finančného záväzku nemá vplyv napríklad:

a) história realizácie distribúcií;

b) zámer realizovať distribúcie v budúcnosti;

c) možný negatívny dosah na cenu bežných akcií emitenta v prípade, ak sa distribúcie neuskutočnia (v dôsledku obmedzení vzťahujúcich sa na platbu dividend z bežných akcií, ak sa dividendy neplatia z preferenčných akcií);

d) suma rezerv emitenta;

e) očakávania emitenta týkajúce sa zisku alebo straty za dané obdobie; alebo

f) schopnosť alebo neschopnosť emitenta ovplyvňovať výšku jeho zisku alebo straty v danom období.

Príklad 2

Skutočnosti

A4 V stanovách jednotky je uvedené, že možnosť spätného vykúpenia závisí výlučne od rozhodnutia jednotky. V stanovách sa však ďalej uvádza, že schválenie nároku na spätné vykúpenie je automatické, s výnimkou prípadov, keď jednotka nie je schopná realizovať platby bez toho, aby porušila miestne nariadenia týkajúce sa likvidity alebo rezerv.

Klasifikácia

A5 Jednotka nemá bezpodmienečné právo odmietnuť spätné vykúpenie a členské podiely sú finančným záväzkom. Vyššie uvedené obmedzenia vychádzajú zo schopnosti jednotky vyrovnať svoje záväzky. Tieto ustanovenia obmedzujú spätné vykúpenie iba v prípade, ak by došlo k porušeniu požiadaviek v oblasti likvidity alebo rezerv, a to iba počas obdobia, kým jednotka tieto požiadavky nesplní. V zmysle princípov stanovených v IAS 32 tieto ustanovenia teda nie sú podnetom na klasifikáciu finančného nástroja ako vlastného imania. V odseku AG25 v IAS 32 sa uvádza:

Preferenčné (alebo prioritné) akcie sa môžu vydávať s rôznymi právami. Pri stanovení, či je preferenčná akcia finančným záväzkom, alebo majetkovým nástrojom, emitent hodnotí konkrétne práva pripojené k danej

▼M7

akcii s cieľom stanoviť, či akcia vykazuje základné charakteristiky finančného záväzku. Napríklad preferenčná akcia, ktorá umožňuje spätné vykúpenie ku konkrétnemu dátumu alebo podľa výberu držiteľa, obsahuje finančný záväzok, pretože vydavateľ má povinnosť previesť finančný majetok držiteľovi akcie. *Neschopnosť vydavateľa splniť povinnosť spätného vykúpenia preferenčnej akcie, ak sa to zmluvne vyžaduje, či už v dôsledku nedostatku zdrojov, zákonného obmedzenia, alebo nedostatočného zisku alebo rezerv, neruší ustanovenú povinnosť.* [Vysvetlenie pridané]

OBMEDZENIE SPÄTNÉHO VYKÚPENIA (odsek 8 a 9)

Príklad 3

Skutočnosti

A6 Družstvo v minulosti upísalo podiely svojim členom k rôznym dátumom a na rôzne sumy takto:

a) 1. januára 20x1 100 000 podielov v cene 10 CU za podiel (1 000 000 CU);

b) 1. januára 20x2 100 000 podielov v cene 20 CU za podiel (ďalších 2 000 000 CU, takže celkovo sa upísali podiely v hodnote 3 000 000 CU).

Podiely poskytujú nárok na spätné vykúpenie na požiadanie v hodnote, v akej sa upísali.

A7 V stanovách jednotky je uvedené, že suma všetkých spätných vykúpení nemôže presiahnuť 20 percent dovtedy najvyššieho počtu vydaných členských podielov. 31. decembra 20x2 mala jednotka 200 000 vydaných podielov, čo predstavuje dovtedy najvyšší počet vydaných členských podielov a jednotka v minulosti spätne nevykúpila žiadne podiely. 1. januára 20x3 jednotka prijala zmeny a doplnenia k stanovám, podľa ktorých sa riadi, a zvýšila povolenú sumu všetkých spätných vykúpení podielov na 25 percent najvyššieho počtu vydaných členských podielov.

Klasifikácia

Pred zmenami a doplnením stanov

A8 Členské podiely, ktoré presahujú rozsah obmedzenia ich spätného vykúpenia, sú finančnými záväzkami. Pri prvom vykázaní ocení družstvo tento finančný záväzok v reálnej hodnote. Keďže tieto podiely poskytujú nárok na ich spätné vykúpenie realizovaný na požiadanie, družstvo stanoví reálnu hodnotu takýchto finančných záväzkov podľa odseku 49 z IAS 39, v ktorom sa uvádza: „Reálna hodnota finančného záväzku s funkciou na požiadanie (napríklad vklad splatný na požiadanie) nie je nižšia než suma záväzku splatná na požiadanie.” Preto družstvo klasifikuje maximálnu sumu splatnú na požiadanie v súlade s ustanoveniami o spätnom vykúpení ako finančné záväzky.

A9 1. januára 20x1 je maximálna suma splatná v súlade s ustanoveniami o spätnom vykúpení 20 000 podielov v cene 10 CU za podiel, jednotka preto klasifikuje 200 000 CU ako finančný záväzok a 800 000 CU ako vlastné imanie. 1. januára 20x2 však z dôvodu nového upísania podielov v cene 20 CU vzrástla maximálna suma splatná na základe ustanovení o spätom vykúpení na 40 000 podielov v cene 20 CU za podiel. Dodatočné upísanie podielov v cene 20 CU za podiel vytvára nový záväzok oceňovaný pri jeho prvom vykázaní v reálnej hodnote. Po upísaní uvedených podielov predstavuje záväzok 20 percent celkového počtu upísaných podielov (200 000) ocenených v cene 20 CU, resp. 800 000 CU. Takéto ocenenie je podnetom na vykázanie dodatočného záväzku vo výške 600 000 CU. V tomto príklade sa nevykazuje žiaden zisk alebo strata. Jednotka preto teraz klasifikuje 800 000 CU ako finančný záväzok a 2 200 000 CU ako vlastné imanie. Tento príklad predpokladá, že sa uvedené sumy od 1. januára 20x1 do 31. decembra 20x2 nezmenia.

Po zmenách a doplnení stanov

A10 V dôsledku zmien v stanovách, ktorými sa riadi, môže byť teraz družstvo povinné spätne vykúpiť maximálne 25 percent nesplatených podielov, ale maximálne do výšky 50 000 podielov v cene 20 CU za podiel. Družstvo preto 1. januára 20x3 klasifikuje ako finančný záväzok sumu 1 000 000 CU, ktorá predstavuje maximálnu sumu splatnú na požiadanie v súlade s ustanoveniami o spätnom vykúpení stanovenými podľa odseku 49 z IAS 39. Družstvo preto 1. januára 20x3 prevedie z vlastného imania do finančných záväzkov sumu 200 000 CU, pričom 2 000 000 CU i naďalej klasifikuje ako vlastné imanie. V tomto prípade jednotka nevykazuje zisk ani stratu z transferu.

▼M7

Príklad 4

Skutočnosti

A11 Lokálna legislatíva upravujúca prevádzku družstiev alebo podmienky uvedené v stanovách, ktorými sa jednotka riadi, zabraňujú jednotke spätne odkupovať členské podiely v prípade, ak by ich spätným vykúpením klesol splatený kapitál z členských podielov pod 75 percent najvyššej sumy splateného kapitálu z členských podielov. Najvyššia suma pre dané družstvo je 1 000 000 CU. V súvahovom dni je zostatok splateného kapitálu 900 000 CU.

Klasifikácia

A12 V tomto prípade by jednotka klasifikovala 750 000 CU ako vlastné imanie a 150 000 CU ako finančné záväzky. Okrem ustanovení vyššie citovaných odsekov sa v odseku 18 b) z IAS 32 uvádza:

> … finančný nástroj, ktorý udeľuje držiteľovi právo na jeho vrátenie emitentovi výmenou za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok („predajný nástroj"), je finančným záväzkom. Je to tak aj napriek skutočnosti, že suma peňažnej hotovosti alebo iného finančného majetku sa stanovuje na základe indexu alebo inej položky majúcej potenciál rastu alebo poklesu alebo ak právna forma predajného nástroja udeľuje držiteľovi právo na zostatkový podiel na majetku emitenta. Existencia opcie pre držiteľa umožňujúca predať nástroj emitentovi späť za peňažnú hotovosť alebo za iný finančný majetok znamená, že predajný nástroj spĺňa definičnú podmienku na zaradenie do finančných záväzkov.

A13 Obmedzenie spätného nákupu popísané v tomto príklade sa líši od obmedzení uvedených v odsekoch 19 a AG25 v IAS 32. Obmedzenia uvedené v týchto odsekoch predstavujú obmedzenie schopnosti jednotky vyplatiť sumu splatnú z finančného záväzku, t. j. vylučujú vyplatenie záväzku iba v prípade špecifických podmienok. Tento príklad naproti tomu popisuje bezpodmienečné obmedzenie spätného vykúpenia do dovŕšenia určitej sumy bez ohľadu na schopnosť jednotky spätne vykúpiť členské podiely (napríklad využitím svojich peňažných prostriedkov, ziskov alebo rezerv určených na distribúciu). Obmedzenie spätného vykúpenia v konečnom dôsledku vylučuje vytvorenie finančného záväzku jednotky spätne vykúpiť podiely presahujúce určenú sumu splateného kapitálu. Podiely, ktoré podliehajú obmedzeniu spätného odkúpenia, nie sú preto finančným záväzkom. Každý z členských podielov zvlášť poskytuje nárok na spätné vykúpenie, ale všetky vydané podiely možno spätne vykúpiť iba pri likvidácii jednotky.

Príklad 5

Skutočnosti

A14 Skutočnosti k tomuto príkladu sú rovnaké, ako v príklade 4. Okrem toho v súvahovom dni požiadavka likvidity stanovená miestnou legislatívou vylučuje, aby jednotka spätne vykúpila členské podiely, pokiaľ jednotka nevlastní hotovosť a krátkodobé investície v hodnote vyššej, ako je stanovená suma. Účinok požiadaviek v oblasti likvidity sa v súvahovom dni prejaví tým, že jednotka nemôže v rámci spätného vykúpenia členských podielov vyplatiť viac ako 50 000 CU.

Klasifikácia

A15 Podobne ako v príklade 4 klasifikuje jednotka 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 jednotky odmietnuť spätné vykúpenie, a nie z podmienečného obmedzenia, ktoré vylučuje spätné vykúpenie iba v prípade, ak sa neplnia podmienky likvidity alebo iné podmienky, a to iba do času, keď sú tieto podmienky splnené. Na tento prípad sa uplatňujú ustanovenia odsekov 19 a AG25 z IAS 32.

Príklad 6

Skutočnosti

A16 Stanovy, ktorými sa jednotka riadi, nedovoľujú jednotke vykúpiť členské podiely, ktoré presahujú príjmy získané z upísania dodatočných členských podielov novým alebo existujúcim členom počas predchádzajúcich troch rokov. Príjmy z upísania členských podielov sa musia použiť na spätné vykúpenie podielov, pri ktorých si členovia uplatnili nárok na spätné vykúpenie. Počas predchádzajúcich troch rokov príjmy z upísania členských podielov dosiahli 12 000 CU a jednotka spätne nevykúpila žiadne členské podiely.

▼M7

Klasifikácia

A17 Jednotka klasifikuje 12 000 CU členských podielov ako finančné záväzky. V súlade so závermi uvedenými v príklade 4 členské podiely, ktoré podliehajú bezpodmienečnému obmedzeniu spätného vykúpenia, nie sú finančnými záväzkami. Toto bezpodmienečné obmedzenie sa vzťahuje na sumu rovnajúcu sa príjmom z podielov upísaných v priebehu predchádzajúcich troch rokov, táto suma je teda klasifikovaná ako vlastné imanie. Na sumu, ktorá sa rovná príjmom z akýchkoľvek podielov upísaných v priebehu predchádzajúcich troch rokov, sa však bezpodmienečné obmedzenie spätného vykúpenia nevzťahuje. Príjmy z členských podielov upísaných v priebehu predchádzajúcich troch rokov preto vytvárajú finančné záväzky až do času, keď už nie sú k dispozícii na spätné vykúpenie členských podielov. Výsledkom je finančný záväzok jednotky vo výške príjmov z podielov upísaných v priebehu posledných troch rokov v čistej hodnote zníženej o spätné vykúpenia realizované v danom období.

Príklad 7

Skutočnosti

A18 Jednotka je družstevnou bankou. Miestna legislatíva upravujúca fungovanie družstevných bánk stanovuje, že najmenej 50 percent celkových „nesplatených záväzkov" (pojem definovaný v nariadeniach o začlenení účtov členských podielov) jednotky musí byť vo forme splateného kapitálu členov. Výsledkom tohto nariadenia je, že v prípade, ak sú všetky nesplatené záväzky družstva vo forme členských podielov, družstvo je schopné spätne vykúpiť všetky podiely. 31. decembra 20x1 celkové nesplatené záväzky predstavujú jednotky 200 000 CU, pričom 125 000 CU je na účtoch členských podielov. Podmienky účtov členských podielov umožňujú držiteľovi ich spätne vykúpiť na požiadanie a stanovy jednotky nijakým spôsobom spätné vykúpenie podielov neobmedzujú.

Klasifikácia

A19 V tomto príklade sa členské podiely klasifikujú ako finančné záväzky. Obmedzenie spätného vykúpenia podielov je podobné ako obmedzenie uvedené v odsekoch 19 a AG25 v IAS 32. Predstavuje podmienené obmedzenie schopnosti jednotky vyplatiť sumu splatnú na základe finančného záväzku, t. j. vylučuje vyplatenie záväzku iba za určitých podmienok. Konkrétnejšie, jednotka môže čeliť nároku na spätné vykúpenie všetkých členských podielov (125 000 CU), ak vyplatila všetky svoje ostatné záväzky (75 000 CU). Obmedzenie spätného vykúpenia tak nevylučuje vytvorenie finančného záväzku jednotky spätne vykúpiť určitý počet členských podielov alebo určenú sumu splateného kapitálu. Jednotka môže iba odložiť spätné vykúpenie podielov do času splnenia podmienky, t. j. splatenia ostatných záväzkov. Na členské podiely sa v tomto príklade nevzťahuje bezpodmienečné obmedzenie spätného vykúpenia, preto sú klasifikované ako finančné záväzky.

▼M10

INTERPRETÁCIA IFRIC 4

Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing

ODKAZY

IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

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

IAS 17 Lízingy (revidovaný v roku 2003)

IAS 38 Nehmotný majetok (revidovaný v roku 2004)

DÔVOD VYDANIA

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

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

▼M10

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

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

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

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

ROZSAH

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

PROBLÉMY

5. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

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

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

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

KONSENZUS

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

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

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

b) zmluva prevádza právo používať majetok.

Plnenie zmluvy je závislé od využitia určitého majetku

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

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

Zmluva prevádza právo používať majetok

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

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

▼M10

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Oddeľovanie lízingových splátok od iných platieb

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

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

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

▼M10

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

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

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

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

PRECHOD

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

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

▼**M10**

Príloha

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

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

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

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

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

i) poistné zmluvy (odsek 25D);

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

k) lízingy (odsek 25F).

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

LÍZINGY

IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*

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

INTERPRETÁCIA IFRIC 5 zahŕňajúca zmeny a doplnenia IAS 39

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

ODKAZY

IAS 8 Účtovné zásady, zmeny v účtovných odhadoch a chyby

IAS 27 Konsolidované a individuálne účtovné závierky

IAS 28 Investície do pridružených podnikov

IAS 31 Podiely na spoločnom podnikaní

IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok

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

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

DÔVOD VYDANIA

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

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

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

b) fondy zriadené viacerými prispievateľmi na účely financovania ich individuálnych alebo spoločných záväzkov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia, pričom prispievatelia majú právo na úhradu

▼M10

nákladov z vyradenia z prevádzky a obnovy prostredia do výšky ich príspevkov plus všetkých reálnych výnosov z daných príspevkov po odrátaní ich podielu na nákladoch súvisiacich so správou fondov. Prispievatelia môžu mať povinnosť dodatočne prispieť do fondu, napríklad v prípade bankrotu iného prispievateľa;

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

3. Tieto fondy sa vo všeobecnosti vyznačujú nasledujúcimi charakteristikami:

a) fondy spravujú oddelene nezávislí správcovia;

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

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

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

ROZSAH

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

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

b) prispievateľ nemá neobmedzený prístup k majetku fondu.

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

PROBLÉMY

6. Táto interpretácia rieši nasledujúce otázky:

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

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

KONSENZUS

Účtovanie podielu vo fonde

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

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

▼M10

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

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

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

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

Účtovanie povinnosti dodatočne prispieť do fondu

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

Zverejňovanie

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

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

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

DÁTUM ÚČINNOSTI

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

PRECHOD

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

▼M10

Príloha

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

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

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

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

…

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

▼M12

INTERPRETÁCIA IFRIC 6

Záväzky pochádzajúce z pôsobenia na osobitnom trhu — odpad z elektrických a elektronických zariadení

ODKAZY

— *IAS 8 Účtovné politiky, Zmeny v účtovných odhadoch a chybách*

— *IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*

SÚVISLOSTI

1 V odseku 17 štandardu IAS 37 sa upresňuje, že udalosť zakladajúca záväzok je minulou udalosťou, ktorá vedie k súčasnému záväzku, pre vysporiadanie ktorého nemá účtovná jednotka žiadnu realistickú alternatívu.

2 V odseku 19 IAS 37 sa uvádza, že „uznať možno rezervy len na záväzky pochádzajúce z minulých udalostí existujúcich nezávisle od budúcej činnosti účtovnej jednotky".

3 Na základe smernice Európskej únie o odpade z elektrických a elektronických zariadení (smernica o OEEZ), ktorá upravuje zber, spracovávanie, zhodnocovanie a voči životnému prostrediu šetrné likvidovanie odpadu, vyvstávajú otázky o tom, kedy sa má vykázať záväzok na odstránenie OEEZ. 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, všetky zariadenia domácností predané pred týmto dátumom sa pokladajú za tie, ktoré prispejú k historickému odpadu.

4 Smernica stanovuje, že náklady na riadenie historického odpadu domácich zariadení by mali znášať výrobcovia takéhoto druhu zariadení, ktoré sú na trhu v období, ktoré bude upresnené v príslušných uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov (rozhodné obdobie). Smernica stanovuje, že každý členský štát zavedie mechanizmus na to, aby výrobcovia prispievali k nákladom úmerne, „napr. úmerne k ich príslušnému podielu na trhu podľa druhu zariadenia."

5 Viaceré termíny ako napríklad „podiel na trhu" a „rozhodné obdobie" použité v interpretáciách môžu byť definované rôzne v uplatniteľných právnych predpisoch jednotlivých členských štátov. Dĺžka rozhodného obdobia môže byť napríklad rok alebo len jeden mesiac. Podobne, oceňovanie podielu na trhu a vzorec na výpočet záväzku sa môže líšiť v rôznych vnútroštátnych právnych predpisoch. Všetky tieto príklady však ovplyvňujú len ocenenia záväzku, ktorý nepatrí do oblasti pôsobnosti interpretácie.

PÔSOBNOSŤ

6 Táto interpretácia stanovuje usmernenie k uznávaniu zodpovednosti za nakladanie s odpadom vo finančných výkazoch výrobcov podľa smernice EÚ o OEEZ v súvislosti s predajom historických zariadení domácností.

▼M12

7 Interpretácia sa nezaoberá ani novým odpadom ani historickým odpadom, ktorý nepochádza z domácností. Zodpovednosť za nakladanie s takýmto odpadom je adekvátne upravená v štandarde IAS 37. Ak sa však podľa vnútroštátnych právnych predpisov nový odpad z domácností poníma podobne ako historický odpad z domácností, uplatňujú sa zásady Interpretácie podľa hierarchie v bodoch 10-12 štandardu IAS 8. Hierarchia štandardu IAS 8 sa vzťahuje aj na iné úpravy, ktoré ukladajú záväzky spôsobom, ktorý pripomína model rozdelenia nákladov podľa smernice EÚ.

PREDMET

8 Výbor IFRIC bol požiadaný, aby v kontexte likvidácie OEEZ určil, čo tvorí záväznú udalosť v súlade s článkom 14 ods. a) štandardu IAS 37 na účely uznania rezerv na náklady spojené s nakladaním s odpadom:

— je to výroba alebo predaj historických zariadení domácností?

— je to pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia?

— je to vznik nákladov pri činnostiach týkajúcich nakladania s odpadom?

KONSENZUS

9 Udalosťou zakladajúcou záväzok je podľa odseku 14 písm. a) štandardu IAS 37 pôsobenie na trhu počas rozhodného obdobia. Vzhľadom na to nedochádza k záväzkom za náklady spojené s likvidáciou historického odpadu zariadení domácností ani v okamihu výroby ani v okamihu predaja. 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, záväzok nevznikne dovtedy a pokiaľ počas rozhodného obdobia neexistuje podiel trhu. Doba vzniku udalosti zakladajúcej záväzok môže byť taktiež nezávislá na tom konkrétnom období, kedy sa nakladá s odpadom a keď vznikli príslušné náklady.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

10 Účtovná jednotka použije túto Interpretáciu v ročnom účtovacom období počínajúc 1. decembrom 2005 alebo neskôr. Podporuje sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje túto Interpretáciu v období, ktoré začalo pred 1. decembrom 2005, musí túto skutočnosť uviesť.

PRECHOD

11 Zmeny v účtovných politikách sa uplatňujú v súlade so štandardom IAS 8.

▼M13

INTERPRETÁCIA 7 VÝBORU IFRIC

Uplatňovanie metódy prepracovania a opätovného vykazovania podľa štandardu IAS 29

Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách

Odkazy

— IAS 12 *Dane z príjmov*

— IAS 29 *Finančné výkazníctvo v hyperinflačných ekonomikách*

Súvislosti

1 Táto interpretácia poskytuje usmernenia pre uplatňovanie požiadaviek štandardu IAS 29 vo vykazovanom období, v ktorom subjekt zistí ([1]) výskyt hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, pričom táto ekonomika v predchádzajúcom období hyperinfláciu nevykazovala, a subjekt preto prepracováva svoje finančné výkazy v súlade so štandardom IAS 29.

Predmet

2 Táto interpretácia sa venuje týmto otázkam:

a) Ako by sa mala vyložiť požiadavka „…vyjadruje sa zúčtovacou jednotkou bežnou k súvahovému dňu" v odseku 8 štandardu IAS 29 pri uplatňovaní štandardu subjektom?

([1]) Zistenie hyperinflácie je založené na posúdení kritérií subjektom v odseku 3 štandardu IAS 29.

▼**M13**

b) Ako by mal subjekt účtovať východiskový stav položiek odloženej dane vo svojom prepracovanom finančnom výkaze?

Konsenzus

3 Vo vykazovanom období, v ktorom subjekt zistí výskyt hyperinflácie v ekonomike svojej funkčnej meny, ktorá nevykazovala hyperinfláciu v predchádzajúcom období, subjekt uplatňuje požiadavky štandardu IAS 29, ako keby ekonomika vždy vykazovala hyperinfláciu. V súvislosti s nepeňažnými položkami ocenenými v historických cenách sa preto prepracuje počiatočná súvaha subjektu k začiatku najskoršieho obdobia uvedeného vo finančných výkazoch tak, aby sa vyjadril účinok inflácie od dátumu, keď boli nadobudnuté aktíva a keď vznikli alebo boli prijaté záväzky až do dátumu záverečnej súvahy za vykazované obdobie. Pri nepeňažných položkách vykazovaných v počiatočnej súvahe v sumách, ktoré boli bežné k dátumom iným, než sú dátumy nadobudnutia aktív alebo vzniku záväzkov, tento prepracovaný výkaz vyjadruje namiesto toho účinok inflácie od dátumov, keď boli tieto účtovné hodnoty stanovené, až do dátumu záverečnej súvahy za vykazované obdobie.

4 K dátumu záverečnej súvahy sa položky odloženej dane uznávajú a oceňujú v súlade so štandardom IAS 12. Čiastky odloženej dane sa však v počiatočnej súvahe za vykazované obdobie stanovujú takto:

a) subjekt znovu oceňuje položky odloženej dane v súlade so štandardom IAS 12 potom, čo prepracoval nominálne účtovné hodnoty svojich nepeňažných položiek k dátumu počiatočnej súvahy za vykazované obdobie uplatnením zúčtovacej jednotky k tomuto dátumu.

b) položky odloženej dane znovu ocenené v súlade s písmenom a) sa prepracujú pre zmenu v zúčtovacej jednotke od dátumu počiatočnej súvahy za vykazované obdobie do dátumu záverečnej súvahy za vykazované obdobie.

Subjekt uplatňuje metódu v písmenách a) a b) pri prepracovaní položiek odloženej dane v počiatočnej súvahe za ktorékoľvek porovnateľné obdobie uvedené v prepracovaných finančných výkazoch za vykazované obdobie, v ktorom subjekt uplatňuje štandard IAS 29.

5 Potom, čo subjekt prepracoval svoje finančné výkazy, prepracujú sa všetky zodpovedajúce číselné údaje vo finančných výkazoch za nasledujúce vykazované obdobie, vrátane položiek odloženej dane, uplatnením zmeny v účtovnej jednotke za nasledujúce vykazované obdobie iba v prepracovanom finančnom výkaze za predchádzajúce vykazované obdobie.

Dátum nadobudnutia účinnosti

6 Subjekt uplatňuje túto interpretáciu v ročnom účtovacom období počínajúc 1. marcom 2006 alebo neskôr. Podporuje sa skoršie uplatňovanie. Ak subjekt uplatňuje túto interpretáciu na finančné výkazy za obdobie, ktoré začalo pred 1. marcom 2006, musí túto skutočnosť uviesť.