



Slovenské vydanie

Právne predpisy

Ročník 60

9. novembra 2017

Obsah

II Nelegislatívne akty

NARIADENIA

- ★ Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1986 z 31. októbra 2017, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 16 ⁽¹⁾ 1
- ★ Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1987 z 31. októbra 2017, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 15 ⁽¹⁾ 63
- ★ Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1988 z 3. novembra 2017, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 4 ⁽¹⁾ 72
- ★ Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1989 zo 6. novembra 2017, ktorým sa mení nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný účtovný štandard 12 ⁽¹⁾ 84
- ★ Nariadenie Komisie (EÚ) 2017/1990 zo 6. novembra 2017, ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný účtovný štandard 7 ⁽¹⁾ 89

⁽¹⁾ Text s významom pre EHP

II

(Nelegislatívne akty)

NARIADENIA

NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2017/1986

z 31. októbra 2017,

ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 16

(Text s významom pre EHP)

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.
- (2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 13. januára 2016 medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 16 *Lízingy*. Cieľom tohto štandardu je zlepšiť finančné vykazovanie lízingových zmlúv.
- (3) S prijatím štandardu IFRS 16 sú spojené následné zmeny týchto štandardov alebo interpretácií štandardov: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, interpretácie Výboru pre interpretáciu medzinárodného finančného výkazníctva (IFRIC) 1, IFRIC 12, interpretácie Stáleho interpretačného výboru (SIC) 29 a SIC-32.
- (4) Pri konzultáciách s Európskou poradnou skupinou pre finančné výkazníctvo sa potvrdilo, že štandard IFRS 16 spĺňa kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.
- (5) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.
- (6) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Príloha k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa mení takto:

- a) Medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 16 *Lízingy* sa vkladá tak, ako sa stanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu.

⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1).

- b) IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, IFRIC 1, IFRIC 12, SIC-29 a SIC-32 sa menia v súlade so štandardom IFRS 16, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Každá spoločnosť uplatňuje zmeny uvedené v článku 1 najneskôr od dátumu začiatku svojho prvého účtovného obdobia, ktoré sa začína 1. januára 2019 alebo neskôr.

Článok 3

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

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

V Bruseli 31. októbra 2017

Za Komisiu

predseda

Jean-Claude JUNCKER

PRÍLOHA

Medzinárodný štandard finančného výkazníctva 16

Lízingy

Medzinárodný štandard finančného výkazníctva 16 Lízingy

CIEĽ

1. **V tomto štandarde sa stanovujú zásady vykazovania, oceňovania, prezentácie a zverejňovania lízingov. Cieľom je zabezpečiť, aby nájomcovia a prenajímatelia poskytovali relevantné informácie spôsobom, ktorý verne opisuje uvedené transakcie. Tieto informácie poskytujú základ pre používateľov účtovných závierok na posúdenie účinku, ktorý majú lízingy na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky účtovnej jednotky.**
2. Pri uplatňovaní tohto štandardu účtovná jednotka berie do úvahy obchodné podmienky zmlúv a všetky relevantné skutočnosti a okolnosti. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard konzistentne na zmluvy s podobnými vlastnosťami a za podobných okolností.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

3. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky lízingy vrátane lízingu *aktív s právom na užívanie* v rámci *sublízingu* okrem:
 - a) lízingov na prieskum a využívanie nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov;
 - b) lízingov biologických aktív v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 41 *Polnohospodárstvo* v držbe nájomcu;
 - c) koncesií na poskytovanie služieb, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti interpretácie IFRIC 12 *Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb*;
 - d) licencií na práva duševného vlastníctva udeľovaných prenajímateľom patriacich do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*; a
 - e) práv v držbe nájomcu na základe licenčných zmlúv v rozsahu pôsobnosti štandardu IAS 38 *Nehmotný majetok* na také položky, ako sú hrané filmy, videozáznamy, divadelné hry, rukopisy, patenty a autorské práva.
4. Nájomca môže, ale nie je povinný, uplatňovať tento štandard na lízingy nehmotných aktív iných, než sú aktíva uvedené v odseku 3 písm. e).

VÝNIMKY Z VYKAZOVANIA (ODSEKY B3 AŽ B8)

5. Nájomca sa môže rozhodnúť neuplatňovať požiadavky uvedené v odsekoch 22 až 49 na:
 - a) *krátkodobé lízingy* a
 - b) lízingy, pri ktorých má *podkladové aktívum* nízku hodnotu (ako sa uvádza v odsekoch B3 až B8).
6. Ak sa nájomca rozhodne neuplatňovať požiadavky uvedené v odsekoch 22 až 49 na *krátkodobé lízingy* alebo na lízingy, pri ktorých má *podkladové aktívum* nízku hodnotu, nájomca vykáže *lízingové splátky* v súvislosti s uvedenými lízingmi ako náklad buď rovnomerne počas *doby lízingu* alebo na inom systematickom základe. Nájomca uplatňuje iný systematický základ, ak daný základ lepšie vystihuje model úžitku nájomcu.
7. Ak nájomca účtuje *krátkodobé lízingy* tak, že na ne uplatňuje ustanovenia uvedené v odseku 6, nájomca považuje takýto lízing na účely tohto štandardu za nový lízing, ak:
 - a) došlo k *zmene lízingu* alebo
 - b) došlo k akejkoľvek zmene *doby lízingu* (nájomca napríklad uplatní opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu).

8. Táto voľba sa pri krátkodobých lízingoch uskutočňuje podľa triedy podkladového aktíva, na ktoré sa vzťahuje užívacie právo. Trieda podkladového aktíva je zoskupenie podkladových aktív podobného charakteru a využitia v činnostiach účtovnej jednotky. Túto voľbu možno pri lízingoch, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu, uskutočniť pre každý lízing osobitne.

IDENTIFIKOVANIE LÍZINGU (ODSEKY B9 AŽ B33)

9. **Pri vzniku zmluvy účtovná jednotka posudzuje, či zmluva je lízingom alebo či obsahuje lízing. Zmluva je lízingom alebo obsahuje lízing, ak sa zmluvou postupuje právo riadiť užívanie identifikovaného aktíva na nejaké časové obdobie výmenou za protihodnotu. V odsekoch B9 až B31 sa uvádza návod na posúdenie toho, či zmluva je lízingom alebo či obsahuje lízing.**
10. Časové obdobie možno opísať pomocou rozsahu užívania identifikovaného aktíva (napríklad počtu výrobných jednotiek, na ktorých výrobu sa použije položka zariadenia).
11. Účtovná jednotka prehodnocuje, či zmluva je lízingom alebo či obsahuje lízing, len ak sa zmenia obchodné podmienky zmluvy.

Oddeľovanie zložiek zmluvy

12. V prípade zmluvy, ktorá je lízingom alebo ktorá obsahuje lízing, účtovná jednotka účtuje každú lízingovú zložku v rámci zmluvy ako lízing oddelene od nelízingových zložiek zmluvy, ak účtovná jednotka neuplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku 15. V odsekoch B32 až B33 sa uvádza návod na oddeľovanie zložiek zmluvy.

Nájomca

13. V prípade zmluvy, ktorá obsahuje lízingovú zložku a jednu alebo viacero ďalších lízingových alebo nelízingových zložiek, nájomca alokuje protihodnotu v zmluve na každú lízingovú zložku na základe pomernej samostatnej ceny lízingovej zložky a súhrnnej samostatnej ceny nelízingových zložiek.
14. Pomerčná samostatná cena lízingových a nelízingových zložiek sa určuje na základe ceny, ktorú by prenajímateľ alebo podobný dodávateľ účtoval účtovnej jednotke za danú zložku alebo podobnú zložku samostatne. Ak sa nedá ľahko určiť pozorovateľná samostatná cena, nájomca odhadne samostatnú cenu, pričom v čo najvyššej miere použije pozorovateľné informácie.
15. Nájomca môže využiť praktickú pomôcku a môže sa rozhodnúť, že podľa triedy podkladového aktíva neoddelí nelízingové zložky od lízingových zložiek a namiesto toho bude účtovať každú lízingovú zložku a akékoľvek súvisiace nelízingové zložky ako jednu lízingovú zložku. Nájomca neuplatňuje túto praktickú pomôcku na vložené deriváty, ktoré spĺňajú kritériá uvedené v odseku 4.3.3 štandardu IFRS 9 *Finančné nástroje*.
16. Ak sa neuplatňuje praktická pomôcka uvedená v odseku 15, nájomca účtuje nelízingové zložky uplatnením iných uplatniteľných štandardov.

Prenajímateľ

17. V prípade zmluvy, ktorá obsahuje lízingovú zložku a jednu alebo viacero ďalších lízingových alebo nelízingových zložiek, prenajímateľ alokuje protihodnotu v zmluve uplatnením odsekov 73 až 90 štandardu IFRS 15.

DOBA LÍZINGU (ODSEKY B34 AŽ B41)

18. Účtovná jednotka určuje dobu lízingu ako nevypovedateľné obdobie lízingu spolu s:
- a) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na predĺženie lízingu, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní; a
 - b) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na ukončenie lízingu, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu neuplatní.

19. Pri posudzovaní toho, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu, účtovná jednotka zvažuje všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré vytvárajú pre nájomcu hospodársku motiváciu, aby uplatnil opciu na predĺženie lízingu alebo aby neuplatnil opciu na ukončenie lízingu, ako sa uvádza v odsekoch B37 až B40.
20. Nájomca prehodnocuje, či je dostatočne isté, že uplatní opciu na predĺženie alebo že neuplatní opciu na ukončenie, v prípade nastatia buď významnej udalosti alebo významnej zmeny okolností, ktorá:
- a) je pod kontrolou nájomcu a
 - b) ovplyvňuje, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu, alebo že neuplatní opciu, ktorá bola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu (ako sa uvádza v odseku B41).
21. Účtovná jednotka reviduje dobu lízingu, ak došlo k zmene nevyhovedateľného obdobia lízingu. Nevyhovedateľné obdobie lízingu sa zmení napríklad vtedy, ak:
- a) nájomca uplatní opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu účtovnou jednotkou;
 - b) nájomca neuplatní opciu, ktorá bola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu účtovnou jednotkou;
 - c) nastane udalosť, ktorá zmluvne zaväzuje nájomcu uplatniť opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu účtovnou jednotkou; alebo
 - d) nastane udalosť, ktorá zmluvne zakazuje nájomcovi uplatniť opciu, ktorá bola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu účtovnou jednotkou.

NÁJOMCA

Vykazovanie

22. Nájomca k dátumu začiatku vykazuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok.

Oceňovanie

Prvotné ocenenie

Prvotné ocenenie aktíva s právom na užívanie

23. Nájomca k dátumu začiatku oceňuje aktívum s právom na užívanie obstarávacou cenou.
24. Obstarávacia cena aktíva s právom na užívanie zahŕňa:
- a) sumu prvotného ocenenia lízingového záväzku, ako sa uvádza v odseku 26;
 - b) všetky lízingové splátky uskutočnené pred dátumom začatia alebo v tento deň, znížené o všetky prijaté lízingové stimuly;
 - c) všetky počiatočné priame výdavky, ktoré vznikli nájomcovi; a
 - d) odhad nákladov, ktoré vzniknú nájomcovi pri rozobratí a odstránení podkladového aktíva a pri obnove miesta, na ktorom sa nachádza, alebo pri obnovení podkladového aktíva do stavu, ktorý sa vyžaduje v podmienkach lízingu, ak tieto náklady nevznikajú s cieľom tvoriť zásoby. Nájomcovi vzniká povinnosť v súvislosti s týmito nákladmi buď k dátumu začiatku alebo v dôsledku užívania podkladového aktíva počas určitého obdobia.
25. Nájomca vykazuje náklady uvedené v odseku 24 písm. d) ako súčasť obstarávacej ceny aktíva s právom na užívanie, keď mu vznikne v súvislosti s týmito nákladmi povinnosť. Nájomca uplatňuje štandard IAS 2 *Zásoby* na náklady, ktoré vznikajú v určitom období v dôsledku užívania aktíva s právom na užívanie s cieľom tvoriť počas tohto obdobia zásoby. Povinnosti súvisiace s takýmito nákladmi, ktoré sa účtujú uplatnením tohto štandardu alebo štandardu IAS 2, sa vykazujú a oceňujú uplatnením štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

Prvotné ocenenie lízingového záväzku

26. **Nájomca k dátumu začiatku oceňuje lízingový záväzok súčasnou hodnotou lízingových splátok, ktoré k tomuto dátumu nie sú uhradené. Lízingové splátky sa diskontujú použitím implicitnej úrokovej miery lízingu, ak možno túto mieru ľahko určiť. Ak túto mieru nemožno ľahko určiť, nájomca použije prírastkovú úrokovú sadzbu pôžičky nájomcu.**
27. K dátumu začiatku sa lízingové splátky zahrnuté do ocenenia lízingového záväzku skladajú z nasledujúcich platieb za právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu, ktoré nie sú uhradené k dátumu začiatku:
- a) *fixných splátok* (vrátane v podstate fixných splátok, ako sa uvádza v odseku B42) znížených o všetky pohľadávky vo forme lízingových stimulov;
 - b) *variabilných lízingových splátok*, ktoré závisia od indexu alebo sadzby, prvotne ocenených použitím indexu alebo sadzby k dátumu začiatku (ako sa uvádza v odseku 28);
 - c) súm, pri ktorých sa očakáva, že ich nájomca bude musieť splatiť ako súčasť záruk zvyškovej hodnoty;
 - d) ceny uplatnenia kúpnej opcie, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní (posudzuje sa s ohľadom na faktory uvedené v odsekoch B37 až B40); a
 - e) pokút za ukončenie lízingu, ak je v dobe lízingu zohľadnená možnosť nájomcu uplatniť opciu na ukončenie lízingu.
28. Variabilné lízingové splátky, ktoré závisia od indexu alebo sadzby, uvedené v odseku 27 písm. b), zahŕňajú napríklad platby naviazané na index spotrebiteľských cien, platby naviazané na referenčnú úrokovú sadzbu (napríklad LIBOR) alebo platby, ktoré sa menia s cieľom odzrkadľovať zmeny trhových nájomných sadzieb.

Následné oceňovanie*Následné oceňovanie aktíva s právom na užívanie*

29. **Nájomca po dátume začiatku oceňuje aktívum s právom na užívanie uplatnením modelu ocenenia obstarávacou cenou, ak neuplatňuje žiadny z modelov oceňovania uvedených v odsekoch 34 a 35.**

Model ocenenia obstarávacou cenou

30. Pri uplatnení modelu ocenenia obstarávacou cenou nájomca oceňuje aktívum s právom na užívanie obstarávacou cenou:
- a) zníženou o akumulované odpisy a o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty a
 - b) upravenou o akékoľvek precenenie lízingového záväzku uvedené v odseku 36 písm. c).
31. Nájomca pri odpisovaní aktíva s právom na užívanie uplatňuje požiadavky na odpisovanie uvedené v štandarde IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia* v súlade s požiadavkami uvedenými v odseku 32.
32. Ak sa lízingom na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo podkladového aktíva na nájomcu alebo ak obstarávacia cena aktíva s právom na užívanie odzrkadľuje skutočnosť, že nájomca uplatní kúpnu opciu, nájomca odpisuje aktívum s právom na užívanie od dátumu začiatku do konca *doby použiteľnosti* podkladového aktíva. V opačnom prípade nájomca odpisuje aktívum s právom na užívanie od dátumu začiatku do konca *doby použiteľnosti* aktíva s právom na užívanie alebo do konca doby lízingu podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr.
33. Na určenie, či sa znížila hodnota aktíva s právom na užívanie a na zaúčtovanie všetkých strát zo zníženia hodnoty, uplatňuje nájomca štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku*.

Iné modely oceňovania

34. Ak nájomca uplatňuje model ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* na svoj investičný majetok, nájomca musí takisto uplatniť uvedený model ocenenia reálnou hodnotou na tie aktíva s právom na užívanie, ktoré zodpovedajú vymedzeniu investičného nehnuteľného majetku v štandarde IAS 40.

35. Ak sa aktíva s právom na užívanie týkajú triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, na ktoré nájomca uplatňuje model precenenia uvedený v štandarde IAS 16, nájomca sa môže rozhodnúť uplatniť tento model precenenia na všetky aktíva s právom na užívanie, ktoré sa týkajú tejto triedy nehnuteľností, strojov a zariadení.

Následné oceňovanie lízingového záväzku

36. Po dátume začiatku nájomca oceňuje lízingový záväzok:

- a) zvýšením účtovnej hodnoty tak, aby odzrkadľovala úrok z lízingového záväzku;
- b) znížením účtovnej hodnoty tak, aby odzrkadľovala uskutočnené lízingové splátky; a
- c) **precenením účtovnej hodnoty tak, aby odzrkadľovala akékoľvek prehodnotenie alebo zmeny lízingu uvedené v odsekoch 39 až 46 alebo aby odzrkadľovala revidované v podstate fixné lízingové splátky (pozri odsek B42).**

37. Úrok z lízingového záväzku za každé obdobie počas doby lízingu je hodnota, ktorá tvorí konštantnú pravidelnú úrokovú sadzbu zo zostatku lízingového záväzku. Periodická úroková sadzba je diskontná sadzba uvedená v odseku 26, prípadne revidovaná diskontná sadzba uvedená v odseku 41, odseku 43 alebo odseku 45 písm. c).

38. Ak náklady nie sú zahrnuté v účtovnej hodnote iného aktíva, na ktoré sa uplatňujú iné uplatniteľné štandardy, nájomca po dátume začiatku vo výsledku hospodárenia vykazuje:

- a) úrok z lízingového záväzku a
- b) variabilné lízingové splátky, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingového záväzku v období, v ktorom nastane udalosť alebo podmienka, ktorá vedie k týmto platbám.

Prehodnotenie lízingového záväzku

39. Po dátume začiatku uplatňuje nájomca odseky 40 až 43 na precenenie lízingového záväzku tak, aby odzrkadľoval zmeny lízingových splátok. Nájomca vykazuje sumu precenenia lízingového záväzku ako úpravu aktíva s právom na užívanie. Ak sa však účtovná hodnota aktíva s právom na užívanie zníži na nulu a dôjde k ďalšiemu zníženiu ocenenia lízingového záväzku, nájomca vykazuje akúkoľvek zostávajúcu sumu precenenia vo výsledku hospodárenia.

40. Nájomca preceňuje lízingový záväzok diskontovaním revidovaných lízingových splátok pomocou revidovanej diskontnej sadzby, ak:

- a) nastane zmena doby lízingu, ako sa uvádza v odsekoch 20 až 21. Nájomca určí revidované lízingové splátky nájomného na základe revidovanej doby lízingu; alebo
- b) nastane zmena posúdenia opcie na kúpu podkladového aktíva, posudzovaného vzhľadom na udalosť a okolnosti uvedené v odsekoch 20 až 21 v kontexte kúpnej opcie. Nájomca určuje revidované lízingové splátky tak, aby odzrkadľovali zmenu súm splatných na základe kúpnej opcie.

41. Pri uplatňovaní odseku 40 nájomca určuje revidovanú diskontnú sadzbu ako implicitnú úrokovú mieru lízingu na zvyšok doby lízingu, ak túto mieru možno ľahko určiť, alebo ako prírastkovú úrokovú sadzbu pôžičky nájomcu v čase prehodnotenia, ak implicitnú úrokovú mieru lízingu nemožno ľahko určiť.

42. Nájomca preceňuje lízingový záväzok diskontovaním revidovaných lízingových splátok, ak:

- a) nastane zmena súm, ktorých splatenie sa očakáva ako súčasť záruky zvyškovej hodnoty. Nájomca určuje revidované lízingové splátky tak, aby odzrkadľovali zmenu súm, ktorých splatenie sa očakáva ako súčasť záruky zvyškovej hodnoty;
- b) nastane zmena budúcich lízingových splátok vyplývajúca zo zmeny indexu alebo sadzby použitých na určenie týchto splátok, vrátane napríklad zmeny, ktorá by odzrkadľovala zmeny trhových nájomných sadzieb po preskúmaní trhového nájomného. Nájomca preceňuje lízingový záväzok tak, aby odzrkadľoval revidované

lízingové splátky, len vtedy, keď nastane zmena peňažných tokov (t. j. keď dôjde k úprave lízingových splátok). Nájomca určuje revidované lízingové splátky na zvyšok doby lízingu na základe revidovaných zmluvných splátok.

43. Ak zmena lízingových splátok nevyplýva zo zmeny pohyblivých úrokových sadzieb, nájomca používa pri uplatňovaní odseku 42 nezmenenú diskontnú sadzbu. V takom prípade nájomca používa revidovanú diskontnú sadzbu, ktorá odzrkadľuje zmeny úrokovej sadzby.

Zmeny lízingu

44. Nájomca účtuje zmenu lízingu ako samostatný lízing, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) zmenou sa zvýši rozsah lízingu, a to pridaním práva užívať jedno alebo viac podkladových aktív; a
 - b) protihodnota za lízing sa zvýši o sumu zodpovedajúcu samostatnej cene zvýšenia rozsahu a o prípadné primerané úpravy takejto samostatnej ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy.
45. V prípade zmeny lízingu, ktorá sa neúčtuje ako samostatný lízing, nájomca k dátumu *nadobudnutia účinnosti zmeny lízingu*:
- a) alokuje protihodnotu v zmenenej zmluve uplatnením odsekov 13 až 16;
 - b) určuje dobu lízingu zmeneného lízingu uplatnením odsekov 18 až 19; a
 - c) preceňuje lízingový záväzok diskontovaním revidovaných lízingových splátok pomocou revidovanej diskontnej sadzby. Revidovaná diskontná sadzba sa určuje ako implicitná úroková miera lízingu na zvyšok doby lízingu, ak túto mieru možno ľahko určiť, alebo ako prírastková úroková sadzba pôžičky nájomcu v čase nadobudnutia účinnosti zmeny, ak implicitnú úrokovú mieru lízingu nemožno ľahko určiť.
46. V prípade zmeny lízingu, ktorá sa neúčtuje ako samostatný lízing, nájomca účtuje precenenie lízingových záväzkov:
- a) znížením účtovnej hodnoty aktíva s právom na užívanie tak, aby odzrkadľovala čiastočné alebo úplné ukončenie lízingu v prípade zmien lízingu, ktoré znižujú rozsah lízingu. Nájomca vykazuje vo výsledku hospodárenia všetky zisky alebo straty z čiastočného alebo úplného ukončenia lízingu;
 - b) príslušnou úpravou aktíva s právom na užívanie pre všetky ostatné zmeny lízingu.

Prezentácia

47. Nájomca musí buď prezentovať vo výkaze o finančnej situácii alebo zverejniť v poznámkach tieto skutočnosti:
- a) aktíva s právom na užívanie oddelene od iných aktív. Ak nájomca neprezentuje aktíva s právom na užívanie vo výkaze o finančnej situácii oddelene, nájomca musí:
 - i) zahrnúť aktíva s právom na užívanie do rovnakej riadkovej položky, v ktorej by boli prezentované príslušné podkladové aktíva, ak by ich mal vo vlastníctve; a
 - ii) zverejniť, ktoré riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii zahŕňajú uvedené aktíva s právom na užívanie;
 - b) lízingové záväzky oddelene od iných záväzkov. Ak nájomca neprezentuje lízingové záväzky vo výkaze o finančnej situácii oddelene, musí zverejniť, ktoré riadkové položky vo výkaze o finančnej situácii zahŕňajú uvedené záväzky.
48. Požiadavka stanovená v odseku 47 písm. a) sa nevzťahuje na aktíva s právom na používanie, ktoré zodpovedajú vymedzeniu investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa musí prezentovať vo výkaze o finančnej situácii ako investičný nehnuteľný majetok.

49. Vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku nájomca prezentuje úrokové náklady na lízingový záväzok oddelene od odpisov týkajúcich sa aktíva s právom na užívanie. Úrokové náklady na lízingový záväzok sú zložkou finančných nákladov, pre ktoré sa v odseku 82 písm. b) štandardu IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* vyžaduje, aby boli prezentované oddelene vo výkaze ziskov a strát a ostatných súčastí komplexného výsledku.
50. Nájomca vo výkaze o peňažných tokoch klasifikuje:
- a) peňažné platby za hlavnú časť lízingového záväzku v rámci finančných činností;
 - b) peňažné platby za úrokovú časť lízingového záväzku, na ktoré sa uplatňujú požiadavky uvedené v štandarde IAS 7 *Výkazy o peňažných tokoch* za zaplatené úroky; a
 - c) krátkodobé lízingové splátky, splátky za lízingy aktív s nízkou hodnotou, a variabilné lízingové splátky, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingového záväzku v rámci prevádzkových činností.

Zverejňovanie

51. **Cieľom zverejňovania je, aby nájomcovia zverejňovali v poznámkach také informácie, ktoré spolu s informáciami uvedenými vo výkaze o finančnej situácii, výkaze ziskov a strát a výkaze o peňažných tokoch poskytujú pre používateľov účtovných závierok základ na posúdenie účinku, ktorý majú lízingy na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky nájomcu. V odsekoch 52 až 60 sa vymedzujú požiadavky na splnenie tohto cieľa.**
52. Nájomca zverejňuje informácie o svojich lízingoch, v ktorých vystupuje ako nájomca, v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele vo svojej účtovnej závierke. Nájomca však nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste účtovnej závierky, za predpokladu, že v jedinej poznámke alebo v samostatnom oddiele o lízingoch je zahrnutý krížový odkaz na takéto informácie.
53. Nájomca zverejňuje za dané obdobie vykazovania tieto sumy:
- a) výšku odpisov týkajúcich sa aktív s právom na užívanie podľa triedy podkladového aktíva;
 - b) úrokové náklady na lízingové záväzky;
 - c) náklady súvisiace s krátkodobými lízingmi účtovanými uplatnením odseku 6. Tieto náklady nemusia zahŕňať náklady súvisiace s lízingmi s dobou lízingu jeden mesiac alebo kratšou;
 - d) náklady súvisiace s lízingmi aktív s nízkou hodnotou, účtovanými uplatnením odseku 6. Tieto náklady nezahŕňajú náklady súvisiace s krátkodobými lízingmi aktív s nízkou hodnotou, uvedené v odseku 53 písm. c);
 - e) náklady súvisiace s variabilnými lízingovými splátkami, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov;
 - f) príjem zo sublízingu aktív s právom na užívanie;
 - g) celkový odlev peňažných prostriedkov na lízingy;
 - h) prírastky k aktívam s právom na užívanie;
 - i) zisky alebo straty vyplývajúce z transakcií predaja a spätného lízingu; a
 - j) účtovnú hodnotu aktív s právom na užívanie ku koncu obdobia vykazovania podľa triedy podkladového aktíva.
54. Nájomca zverejňuje údaje stanovené v odseku 53 v tabuľkovom formáte, pokiaľ na to nie je vhodnejší iný formát. Zverejnené sumy zahŕňajú náklady, ktoré nájomca zahrnul do účtovnej hodnoty iného aktíva počas obdobia vykazovania.
55. Nájomca zverejňuje sumu svojich lízingových prísľubov pre krátkodobé lízingy účtovaných uplatnením odseku 6, ak portfólio krátkodobých lízingov, ku ktorým sa zaväzuje na konci obdobia vykazovania, nie je podobné portfóliu krátkodobých lízingov, na ktoré sa vzťahuje náklad na krátkodobý lízing zverejnený uplatnením odseku 53 písm. c).

56. Ak aktíva s právom na užívanie zodpovedajú vymedzeniu investičného nehnuteľného majetku, nájomca uplatňuje požiadavky na zverejňovanie uvedené v štandarde IAS 40. V takom prípade nájomca nie je povinný pre aktíva s právom na užívanie zverejňovať informácie podľa odseku 53 písm. a), f), h) alebo j).
57. Ak nájomca oceňuje aktíva s právom na užívanie v precenených hodnotách uplatnením štandardu IAS 16, musí pre uvedené aktíva s právom na užívanie zverejniť informácie vyžadované v odseku 77 štandardu IAS 16.
58. Nájomca zverejňuje analýzu splatnosti lízingových záväzkov uplatnením odsekov 39 a B11 štandardu IFRS 7 *Finančné nástroje: zverejnenia* oddelene od analýz splatnosti iných finančných záväzkov.
59. Okrem zverejnení vyžadovaných podľa odsekov 53 až 58 musí nájomca zverejňovať ďalšie kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51 (ako sa uvádza v odseku B48). Tieto ďalšie informácie môžu zahŕňať okrem iného informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť:
- a) povahu lízingových činností nájomcu;
 - b) budúce odlevy peňažných prostriedkov, ktorým je nájomca potenciálne vystavený a ktoré sa neodzrkadľujú v ocenení lízingových záväzkov. To zahŕňa angažovanosť vyplývajúcu z:
 - i) variabilných lízingových splátok (ako sa uvádza v odseku B49);
 - ii) opcií na predĺženie a opcií na ukončenie (ako sa uvádza v odseku B50);
 - iii) záruk zvyškovej hodnoty (ako sa uvádza v odseku B51); a
 - iv) lízingov, ktoré sa ešte nezačali, ale ku ktorým sa nájomca zaviazal;
 - c) obmedzenia alebo zmluvné záväzky vyplývajúce z lízingov; a
 - d) transakcie predaja a spätného lízingu (ako sa uvádza v odseku B52).
60. Nájomca, ktorý účtuje krátkodobý lízing alebo lízing aktív s nízkou hodnotou uplatnením odseku 6, túto skutočnosť zverejňuje.

PRENAJÍMATEĽ

Klasifikácia lízingov (odseky B53 až B58)

61. Prenajímateľ klasifikuje každý svoj lízing buď ako **operatívny lízing** alebo **finančný lízing**.
62. **Lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, ak sa ním prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva. Lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing, ak sa ním neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva.**
63. To, či je lízing finančným lízingom alebo operatívnym lízingom, závisí skôr od podstaty transakcie než od formy zmluvy. Príkladmi situácií, ktoré by mohli jednotlivito alebo v kombinácii bežne viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:
- a) lízingom sa na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo podkladového aktíva na nájomcu;
 - b) nájomca má opciu na kúpu podkladového aktíva za cenu, pri ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia než *reálna hodnota* k dátumu, keď sa opcia stáva uplatniteľnou, takže pri *dátume vzniku* je dostatočne isté, že opcia sa uplatní;
 - c) doba lízingu je na podstatnú časť *ekonomickej životnosti* podkladového aktíva, aj keď sa vlastnícke právo neprevádza;
 - d) pri dátume vzniku sa súčasná hodnota lízingových splátok rovná aspoň v podstate celej reálnej hodnote podkladového aktíva; a
 - e) podkladové aktívum má takú špecifickú povahu, že bez väčších úprav ho môže užívať len nájomca.

64. Indikátormi situácií, ktoré by mohli individuálne alebo v kombinácii takisto viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu, sú:
- a) ak nájomca môže zrušiť lízing, straty prenajímateľa spojené s jeho zrušením znáša nájomca;
 - b) zisky alebo straty z kolísania reálnej hodnoty zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu, ktorý sa rovná väčšine tržieb z predaja na konci lízingu); a
 - c) nájomca je schopný pokračovať v lízingu v druhotnom období za nájomné, ktoré je podstatne nižšie než trhové nájomné.
65. Príklady a indikátory uvedené v odsekoch 63 a 64 nie sú vždy jednoznačné. Ak je z iných vlastností zrejmé, že lízingom sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva, lízing sa klasifikuje ako operatívny lízing. To môže nastať napríklad vtedy, ak sa vlastníctvo podkladového aktíva prevádza na konci lízingu za variabilnú splátku, ktorá sa rovná jeho reálnej hodnote v tom čase, alebo ak v dôsledku variabilných lízingových splátok prenajímateľ neprevedie v podstate všetky takéto riziká a odmeny.
66. Klasifikácia lízingu sa uskutočňuje k dátumu vzniku a prehodnocuje sa len vtedy, ak nastane zmena lízingu. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny v odhadoch ekonomickej životnosti alebo zvyškovej hodnoty podkladového aktíva) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad nedodržanie záväzkov nájomcom) však na účtovné účely nespôsobujú novú klasifikáciu lízingu.

Finančné líziny

Vykazovanie a oceňovanie

67. **Prenajímateľ k dátumu začiatku vykazuje aktíva držané v rámci finančného lízingu vo svojom výkaze o finančnej situácii a prezentuje ich ako pohľadávku v hodnote, ktorá sa rovná čistej investícii do lízingu.**

Prvotné ocenenie

68. Prenajímateľ používa na ocenenie čistej investície do lízingu implicitnú úrokovú mieru lízingu. Ak v prípade sublízingu nemožno ľahko určiť implicitnú úrokovú mieru sublízingu, podprenajímateľ môže na ocenenie čistej investície do sublízingu použiť diskontnú sadzbu použitú pri hlavnom lízingu (upravenú o všetky počiatočné priame výdavky spojené so sublízingom).
69. Počiatočné priame výdavky, okrem tých, ktoré vznikli prenajímateľom, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, sú zahrnuté do prvotného ocenenia čistej investície do lízingu a znižujú sumu výnosu vykázaného počas doby lízingu. Implicitná úroková miera lízingu je vymedzená takým spôsobom, že počiatočné priame výdavky sú automaticky zahrnuté do čistej investície do lízingu; nie je potrebné pripočítavať ich samostatne.

Prvotné ocenenie lízingových splátok zahrnutých do čistej investície do lízingu

70. K dátumu začiatku sa lízingové splátky zahrnuté do ocenenia čistej investície do lízingu skladajú z nasledujúcich platieb za právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu, ktoré nie sú prijaté k dátumu začiatku:
- a) *fixných splátok* (vrátane v podstate fixných splátok, ako sa uvádza v odseku B42) znížených o všetky splatné lízingové stimuly;
 - b) *variabilných lízingových splátok*, ktoré závisia od indexu alebo sadzby, prvotne ocenených použitím indexu alebo sadzby k dátumu začiatku;

- c) záruk zvyškovej hodnoty poskytnutých prenajímateľovi nájomcom, osobou spriaznenou s nájomcom alebo treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenajímateľom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky obsiahnuté v záruke;
- d) ceny uplatnenia kúpnej opcie, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní (posudzuje sa s ohľadom na faktory uvedené v odseku B37); a
- e) pokút za ukončenie lízingu, ak je v dobe lízingu zohľadnená možnosť nájomcu uplatniť opciu na ukončenie lízingu.

Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi

- 71. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vykazuje k dátumu začiatku pre každý zo svojich finančných lízingov tieto položky:
 - a) výnos, ktorým je reálna hodnota podkladového aktíva alebo súčasná hodnota lízingových splátok prirastajúca prenajímateľovi, podľa toho, ktorá hodnota je nižšia, diskontovaný použitím trhovej úrokovej sadzby;
 - b) náklady na predaj, ktorými je obstarávacia cena alebo účtovná hodnota, ak je odlišná, podkladového aktíva, znížená o súčasnú hodnotu *nezaručenej zvyškovej hodnoty*; a
 - c) zisk alebo strata z predaja (t. j. rozdiel medzi výnosmi z predaja a nákladmi na predaj) v súlade so svojou politikou pre priamy predaj, na ktoré sa uplatňuje štandard IFRS 15. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vykazuje zisk alebo stratu z predaja pri finančnom lízingu k dátumu začiatku bez ohľadu na to, či prenajímateľ prevádza podkladové aktívum, ako sa uvádza v štandarde IFRS 15.
- 72. Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkom voľbu buď kúpy alebo lízingu aktíva. Z finančného lízingu aktíva zo strany prenajímateľa, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vzniká zisk alebo strata zodpovedajúce zisku alebo strate vyplývajúcej z priameho predaja podkladového aktíva za bežné predajné ceny, ktoré odzrkadľujú všetky uplatniteľné objemové alebo obchodné rabaty.
- 73. Prenajímatelia, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, niekedy uvádzajú umelo nízke úrokové sadzby, aby prilákali zákazníkov. Používanie takýchto sadzieb by malo za následok, že prenajímateľ k dátumu začiatku vykáže nadmernú časť z celkového výnosu transakcie. Ak sa uvádzajú umelo nízke úrokové sadzby, prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, obmedzí zisk z predaja na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala tržová úroková sadzba.
- 74. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vykazuje k dátumu začiatku výdavky vzniknuté v súvislosti s nadobudnutím finančného lízingu ako náklady, pretože súvisia najmä s vytváraním zisku z predaja výrobcu alebo obchodníka. Výdavky vzniknuté prenajímateľom, ktorí sú výrobcami alebo obchodníkmi, v súvislosti s nadobudnutím finančného lízingu sú vyňaté z vymedzenia počiatočných priamych výdavkov, a preto sú vyňaté z čistej investície do lízingu.

Následné oceňovanie

- 75. **Prenajímateľ vykazuje finančný výnos počas doby lízingu na základe modelu odzrkadľujúceho konštantnú pravidelnú mieru návratnosti čistej investície prenajímateľa do lízingu.**
- 76. Cieľom prenajímateľa je alokovať finančný výnos počas doby lízingu na systematickom a racionálnom základe. Prenajímateľ uplatňuje lízingové splátky súvisiace s daným obdobím oproti *hrubej investícii do lízingu* tak, aby sa znížila tak istina, ako aj *nerealizovaný finančný výnos*.
- 77. Prenajímateľ uplatňuje na čistú investíciu do lízingu požiadavky na ukončenie vykazovania a na zníženie hodnoty uvedené v štandarde IFRS 9. Prenajímateľ pravidelne preskúmava odhadované nezaručené zvyškové hodnoty použité pri výpočte hrubej investície do lízingu. Ak nastalo zníženie odhadovanej nezaručenej zvyškovej hodnoty, prenajímateľ zreviduje alokovanie výnosu počas doby lízingu a okamžite vykáže prípadné zníženie vzhľadom na časovo rozlíšené sumy.

78. Prenajímateľ, ktorý klasifikuje aktívum v rámci finančného lízingu ako aktívum držané na predaj (alebo ho zaraďuje do skupiny na vyradenie, ktorá sa klasifikuje ako držaná na predaj) uplatnením štandardu IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, ho účtuje v súlade s uvedeným štandardom.

Zmeny lízingu

79. Prenajímateľ účtuje zmenu finančného lízingu ako samostatný lízing, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) zmenou sa zvýši rozsah lízingu, a to pridaním práva užívať jedno alebo viac podkladových aktív; a
 - b) protihodnota za lízing sa zvýši o sumu zodpovedajúcu samostatnej cene zvýšenia rozsahu a o prípadné primerané úpravy takejto samostatnej ceny vzhľadom na okolnosti konkrétnej zmluvy.
80. Pri zmenách finančného lízingu, ktorý sa neúčtuje ako samostatný lízing, prenájomník účtuje zmenu takto:
- a) ak by sa lízing bol klasifikoval ako operatívny lízing, keby zmena bola v skutočnosti nadobudla účinnosť pri dátume vzniku, prenájomník musí:
 - i) účtovať zmenu lízingu ako nový lízing od dátumu nadobudnutia účinnosti zmeny a
 - ii) oceniť účtovnú hodnotu podkladového aktíva ako čistú investíciu do lízingu bezprostredne pred dátumom nadobudnutia účinnosti zmeny lízingu;
 - b) v ostatných prípadoch prenájomník uplatňuje požiadavky štandardu IFRS 9.

Operatívne lízingy

Vykazovanie a oceňovanie

81. **Prenajímateľ vykazuje lízingové splátky z operatívnych lízingov ako výnos buď rovnomerne alebo na inom systematickom základe. Prenajímateľ uplatňuje iný systematický základ, ak daný základ lepšie vystihuje model, akým sa úžitok z užívania podkladového aktíva znižuje.**
82. Prenajímateľ vykazuje výdavky vrátane odpisov, ktoré vznikajú v súvislosti s lízingovými výnosmi, ako náklad.
83. Prenajímateľ pripočítava počiatočné priame výdavky vzniknuté prenájomníkovi pri nadobudnutí operatívneho lízingu k účtovnej hodnote podkladového aktíva a vykazuje ich ako náklad počas doby lízingu na rovnakom základe ako lízingový výnos.
84. Politika odpisovania pre odpisovateľné podkladové aktíva podliehajúce operatívne lízingu musí byť konzistentná s bežnou politikou odpisovania prenájomníka pre podobné aktíva. Prenajímateľ musí vypočítavať odpisy v súlade so štandardmi IAS 16 a IAS 38.
85. Prenajímateľ uplatňuje štandard IAS 36 s cieľom určiť, či sa hodnota podkladového aktíva podliehajúceho operatívne lízingu znížila, a zaúčtovať všetky straty zo zisteného zníženia hodnoty.
86. Prenajímateľ, ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, nevykazuje pri uzavretí operatívneho lízingu žiadny zisk z predaja, pretože nejde o to isté, čím je predaj.

Zmeny lízingu

87. Prenajímateľ účtuje zmenu operatívneho lízingu ako nový lízing od dátumu nadobudnutia účinnosti zmeny, pričom berie do úvahy všetky zálohové alebo časovo rozlíšené lízingové splátky súvisiace s pôvodným lízingom ako časť lízingových splátok za nový lízing.

Prezentácia

88. Prenajímateľ prezentuje podkladové aktíva podliehajúce operatívnym lízingom vo svojom výkaze o finančnej situácii podľa povahy podkladového aktíva.

Zverejňovanie

89. Cieľom zverejňovania je, aby prenajímateľa zverejňovali v poznámkach také informácie, ktoré spolu s informáciami uvedenými vo výkaze o finančnej situácii, výkaze ziskov a strát a výkaze o peňažných tokoch poskytujú pre používateľov účtovných záznamov základ na posúdenie účinku, ktorý majú líziny na finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažné toky prenajímateľa. V odsekoch 90 až 97 sa vymedzujú požiadavky na splnenie tohto cieľa.
90. Prenajímateľ zverejňuje za dané obdobie vykazovania tieto sumy:
- a) pri finančných lízingoch:
 - i) zisk alebo stratu z predaja;
 - ii) finančný výnos z čistej investície do lízingu; a
 - iii) výnos súvisiaci s variabilnými lízingovými splátkami, ktorý nie je zahrnutý v ocenení čistých investícií do lízingu;
 - b) pri operatívnych lízingoch lízingový výnos, pričom samostatne zverejní výnos súvisiaci s variabilnými lízingovými splátkami, ktoré nezávisia od indexu ani sadzby.
91. Prenajímateľ zverejňuje údaje stanovené v odseku 90 v tabuľkovom formáte, pokiaľ na to nie je vhodnejší iný formát.
92. Prenajímateľ zverejňuje ďalšie kvalitatívne a kvantitatívne informácie o svojich lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 89. Tieto ďalšie informácie zahŕňajú okrem iného informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej zvierky posúdiť:
- a) povahu lízingových činností prenajímateľa a
 - b) ako prenajímateľ riadi riziko spojené s právami, ktoré si ponecháva v podkladových aktívach. Prenajímateľ najmä zverejňuje svoju stratégiu riadenia rizík pre práva, ktoré si ponecháva v podkladových aktívach vrátane všetkých prostriedkov, pomocou ktorých prenajímateľ znižuje toto riziko. Medzi takéto prostriedky môže patriť napríklad zmluva o spätnej kúpe, záruky zvyškovej hodnoty alebo variabilné lízingové splátky za použitie prevyšujúce stanovené obmedzenia.

Finančné líziny

93. Prenajímateľ poskytuje kvantitatívne a kvalitatívne vysvetlenie významných zmien účtovnej hodnoty čistej investície do finančných lízingov.
94. Prenajímateľ zverejňuje analýzu splatnosti lízingových splátok, ktoré sú pohľadávkami, pričom prezentuje nediskontované lízingové splátky, ktoré majú byť prijaté, každoročne aspoň počas každého z prvých piatich rokov, a celkové sumy pre zostávajúce roky. Prenajímateľ zosúlaďuje nediskontované lízingové splátky s čistou investíciou do lízingu. V tomto zosúladení sa identifikuje nerealizovaný finančný výnos súvisiaci s lízingovými splátkami, ktoré sú pohľadávkami, a diskontovaná nezaručená zvyšková hodnota.

Operatívne líziny

95. Pri položkách nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, prenajímateľ uplatňuje požiadavky na zverejňovanie uvedené v štandarde IAS 16. Pri uplatňovaní požiadaviek na zverejňovanie uvedených v štandarde IAS 16 prenajímateľ rozčleňuje každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení na aktíva, ktoré sú predmetom operatívnych lízingov, a aktíva, ktoré nie sú predmetom operatívnych lízingov. Prenajímateľ preto poskytuje zverejnenia vyžadované podľa štandardu IAS 16 pri aktívach, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu (podľa triedy podkladového aktíva) oddelene od aktív, ktoré prenajímateľ vlastní a užíva.
96. Prenajímateľ uplatňuje požiadavky na zverejňovanie uvedené v štandardoch IAS 36, IAS 38, IAS 40 a IAS 41 pre aktíva, ktoré sú predmetom operatívnych lízingov.

97. Prenajímateľ zverejňuje analýzu splatnosti lízingových splátok, pričom prezentuje nediskontované lízingové splátky, ktoré majú byť prijaté, každoročne aspoň počas každého z prvých piatich rokov, a celkové sumy pre zostávajúce roky.

TRANSAKcie PREDAJA A SPÄTNÉHO LÍZINGU

98. Ak účtovná jednotka (predávajúci-nájomca) prevádza aktívum na inú účtovnú jednotku (kupujúci-prenajímateľ) a prenajíma si toto aktívum späť od kupujúceho-prenajímateľa, predávajúci-nájomca aj kupujúci-prenajímateľ účtujú zmluvu o prevode a lízing uplatnením odsekov 99 až 103.

Posudzovanie, či prevod aktíva predstavuje predaj

99. Pri určovaní, či sa prevod aktíva účtuje ako predaj daného aktíva, účtovná jednotka uplatňuje požiadavky s cieľom určiť, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15.

Prevod aktíva predstavuje predaj

100. Ak prevod aktíva predávajúcim-nájomcom spĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na jeho účtovanie ako predaja aktíva:
- a) predávajúci-nájomca oceňuje aktívum s právom na užívanie vyplývajúce zo spätného lízingu podielom predchádzajúcej účtovnej hodnoty daného aktíva, ktorý sa týka užívacieho práva, ktoré si ponecháva predávajúci-nájomca. Predávajúci-nájomca preto vykazuje iba tú hodnotu akéhokoľvek zisku alebo straty, ktorá súvisí s právami prevedenými na kupujúceho-prenajímateľa;
 - b) kupujúci-prenajímateľ účtuje nákup aktíva uplatnením uplatniteľných štandardov a lízing uplatnením požiadaviek týkajúcich sa prenajímateľa uvedených v tomto štandarde.
101. Ak sa reálna hodnota protihodnoty za predaj aktíva nerovná reálnej hodnote aktíva alebo ak splátky za lízing nie sú v trhových sadzbách, účtovná jednotka uskutoční nasledujúce úpravy s cieľom oceniť tržby z predaja reálnou hodnotou:
- a) podmienky horšie než trhové podmienky sa účtujú ako zálohové lízingové splátky a
 - b) podmienky lepšie než trhové podmienky sa účtujú ako dodatočné financovanie poskytované kupujúcim-prenajímateľom predávajúcemu-nájomcovi.
102. Účtovná jednotka oceňuje všetky prípadné úpravy vyžadované podľa odseku 101 na základe tej z nasledujúcich možností, ktorú možno ľahšie určiť:
- a) rozdiel medzi reálnou hodnotou protihodnoty za predaj a reálnou hodnotou aktíva a
 - b) rozdiel medzi súčasnou hodnotou zmluvných splátok za lízing a súčasnou hodnotou splátok za lízing pri trhových sadzbách.

Prevod aktíva nepredstavuje predaj

103. Ak prevod aktíva predávajúcim-nájomcom nespĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na jeho účtovanie ako predaja aktíva:
- a) predávajúci-nájomca naďalej vykazuje prevedené aktívum a vykazuje finančný záväzok, ktorý sa rovná tržbám z prevodu. Tento finančný záväzok vykazuje uplatnením štandardu IFRS 9;
 - b) kupujúci-prenajímateľ nevykazuje prevedené aktívum a vykazuje finančné aktívum, ktoré sa rovná tržbám z prevodu. Toto finančné aktívum vykazuje uplatnením štandardu IFRS 9.

Dodatok A

Vymedzené pojmy

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu.

dátum začiatku lízingu (dátum začiatku)	Dátum, ku ktorému poskytuje prenajímateľ nájomcovi podkladové aktívum na užívanie.
ekonomická životnosť	Je to buď obdobie, počas ktorého sa očakáva, že aktívum bude ekonomicky využiteľné jedným alebo viacerými užívateľmi, alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých nadobudnutie jeden alebo viacerí užívatelia z aktíva očakávajú.
dátum nadobudnutia účinnosti zmeny	Dátum, ku ktorému obe strany súhlasia so zmenou lízingu .
reálna hodnota	Na účely uplatňovania účtovných požiadaviek týkajúcich sa prenajímateľa v tomto štandarde je to hodnota, za ktorú by mohlo byť aktívum vymenené, alebo záväzok vyrovnaný, v nezávislej transakcii medzi informovanými a ochotnými stranami.
finančný lízing	Je to lízing , prostredníctvom ktorého sa prevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva .
fixné splátky	Platby, ktoré uskutočňuje nájomca v prospech prenajímateľa za právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu , okrem variabilných lízingových splátok .
hrubá investícia do lízingu	Je to súčet: a) lízingových splátok obdržateľných prenajímateľom v rámci finančného lízingu a b) nezaručenej zvyškovej hodnoty prirastajúcej prenájomcovi.
dátum vzniku lízingu (dátum vzniku)	Je to buď dátum uzavretia lízingovej zmluvy alebo dátum prijatia základných obchodných podmienok lízingu ako prísľubu obomi stranami podľa toho, ktorý z týchto dátumov nastane skôr.
počiatočné priame výdavky	Dodatočné výdavky na nadobudnutie lízingu , ktoré by neboli vznikli v prípade nenadobudnutia lízingu, okrem takýchto výdavkov vzniknutých prenajímateľovi , ktorý je výrobcom alebo obchodníkom, vo vzťahu k finančnému lízingu .
implicitná úroková miera lízingu	Je to úroková miera, pri ktorej sa súčasná hodnota a) lízingových splátok a b) nezaručenej zvyškovej hodnoty sa rovná súčtu i) reálnej hodnoty podkladového aktíva a ii) počiatočných priamych výdavkov prenájomcovi.
lízing	Zmluva alebo časť zmluvy, ktorou sa postupuje právo užívať aktívum (podkladové aktívum) počas určitého časového obdobia výmenou za protihodnotu.
lízingové stimuly	Platby, ktoré v súvislosti s lízingom uskutočňuje prenajímateľ v prospech nájomcu alebo náhrada či prevzatie nákladov nájomcu prenájomcovi.
zmena lízingu	Zmena rozsahu pôsobnosti lízingu alebo protihodnoty za lízing, ktorá nebola súčasťou pôvodných obchodných podmienok lízingu (napríklad doplnenie alebo ukončenie práva užívať jedno alebo viac podkladových aktív alebo predĺženie či skrátenie zmluvnej doby lízingu).

lízingové splátky	Platby, ktoré uskutočňuje nájomca v prospech prenajímateľa vzťahujúce sa na právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu, vrátane: a) fixných splátok (vrátane v podstate fixných splátok) znížených o lízingové stimuly; b) variabilných lízingových splátok, ktoré závisia od indexu alebo sadzby; c) ceny uplatnenia kúpnej opcie, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní; a d) pokút za ukončenie lízingu, ak je v dobe lízingu zohľadnená možnosť nájomcu uplatniť opciu na ukončenie lízingu. Pre nájomcu zahŕňajú lízingové splátky aj sumy, pri ktorých sa očakáva, že ich nájomca bude musieť splatiť ako súčasť záruk zvyškovej hodnoty. Lízingové splátky nezahŕňajú platby alokované nelízingovým zložkám zmluvy, ak sa nájomca nerozhodne spojiť nelízingové zložky s lízingovou zložkou a účtovať ich ako jednu lízingovú zložku. Pre prenájomcu zahŕňajú lízingové splátky aj záruky zvyškovej hodnoty poskytnuté prenájomcu nájomcom, osobou spriaznenou s nájomcom alebo treťou osobou, ktorá nie je spriaznená s prenájomcom a ktorá je finančne schopná vyrovnať záväzky obsiahnuté v záruke. Lízingové splátky nezahŕňajú platby alokované nelízingovým zložkám.
doba lízingu	Je to nevypovedateľné obdobie, v ktorom má nájomca právo užívať podkladové aktívum, spolu s: a) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na predĺženie lízingu, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu uplatní; a b) obdobiami, na ktoré sa vzťahuje opcia na ukončenie lízingu, ak je dostatočne isté, že nájomca túto opciu neuplatní.
nájomca	Účtovná jednotka, ktorá nadobúda právo užívať podkladové aktívum počas časového obdobia výmenou za protihodnotu.
prírastková úroková sadzba pôžičky nájomcu	Úroková sadzba, ktorú by nájomca musel zaplatiť počas podobného obdobia a s podobnou zárukou pri požíčaní si prostriedkov potrebných na nadobudnutie aktíva podobnej hodnoty, akú má aktívum s právom na užívanie v podobnom hospodárskom prostredí.
prenajímateľ	Účtovná jednotka, ktorá poskytuje právo užívať podkladové aktívum počas časového obdobia výmenou za protihodnotu.
čistá investícia do lízingu	Je to hrubá investícia do lízingu diskontovaná implicitnou úrokovou mierou lízingu.
operatívny lízing	Je to lízing, ktorým sa neprevádzajú v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva.
opčné lízingové splátky	Platby, ktoré má uskutočniť nájomca v prospech prenajímateľa za právo užívať podkladové aktívum počas období, na ktoré sa vzťahuje opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu, ktoré nie sú zahrnuté do doby lízingu.
obdobie užívania	Celé časové obdobie, v ktorom sa aktívum užíva na plnenie zmluvy so zákazníkom (vrátane všetkých po sebe nasledujúcich období).
záruka zvyškovej hodnoty	Záruka poskytnutá prenajímateľovi osobou, ktorá nie je spriaznená s prenájomcom, že hodnota (alebo časť hodnoty) podkladového aktíva na konci lízingu neklesne pod určitú výšku.

aktívum s právom na užívanie	Aktívum, ktoré predstavuje právo nájomcu užívať podkladové aktívum počas doby lízingu .
krátkodobý lízing	Lízing , ktorý má pri dátume začiatku dobu lízingu 12 mesiacov alebo kratšiu. Lízing, ktorý obsahuje kúpnu opciu, nie je krátkodobým lízingom.
sublízing	Transakcia, pri ktorej nájomca („podprenajímateľ“) opätovne prenajme podkladové aktívum tretej strane, pričom lízing („hlavný lízing“) medzi hlavným prenajímateľom a nájomcom zostáva v platnosti.
podkladové aktívum	Aktívum, ktoré je predmetom lízingu a ktorého právo na užívanie poskytol prenajímateľ nájomcovi .
nerealizovaný finančný výnos	Je rozdiel medzi: a) hrubou investíciou do lízingu a b) čistou investíciou do lízingu.
nezaručená zvyšková hodnota	Tá časť zvyškovej hodnoty podkladového aktíva , ktorej realizácia prenajímateľom nie je zaistená alebo je zaručená len osobou spriaznenou s prenajímateľom.
variabilné lízingové splátky	Časť platieb, ktoré uskutočňuje nájomca v prospech prenajímateľa za právo užívať podkladové aktívum počas doby lízingu , ktorá sa mení v dôsledku zmien v skutočnostiach alebo okolnostiach, ktoré nastali po dátume začiatku , inak ako len uplynutím času.

Pojmy vymedzené v iných štandardoch a používané v tomto štandarde s rovnakým významom

zmluva	Dohoda medzi dvoma alebo viacerými stranami, na základe ktorej vznikajú vymožitelné práva a povinnosti.
doba použiteľnosti	Obdobie, počas ktorého sa očakáva, že účtovná jednotka bude mať aktívum k dispozícii na užívanie; alebo počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktorých nadobudnutie účtovná jednotka z aktíva očakáva.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu. Opisuje sa v ňom uplatňovanie odsekov 1 až 103 a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu.

Uplatňovanie na portfólio

- B1. V tomto štandarde sa stanovuje účtovanie individuálneho lízingu. Účtovná jednotka však tento štandard môže uplatniť ako praktickú pomôcku na portfólio lízingov s podobnými vlastnosťami, ak účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že pokiaľ ide o účinok na účtovnú závierku, uplatňovanie tohto štandardu na portfólio by sa významne nelíšilo od uplatňovania tohto štandardu na individuálne lízingy v rámci daného portfólia. Pri účtovaní portfólia účtovná jednotka používa odhady a predpoklady, v ktorých je zohľadnená veľkosť a zloženie portfólia.

Kombinácia zmlúv

- B2. Pri uplatňovaní tohto štandardu kombinuje účtovná jednotka dve alebo viac zmlúv uzavretých súčasne alebo takmer súčasne s rovnakou protistranou (alebo so spriaznenými osobami protistrany) a účtuje tieto zmluvy ako jednu zmluvu, ak je splnené aspoň jedno z týchto kritérií:
- a) zmluvy sú dohodnuté ako celok s jediným obchodným cieľom, ktorému nemožno porozumieť bez toho, aby sa brali do úvahy všetky zmluvy;
 - b) suma protihodnoty, ktorá má byť uhradená v jednej zmluve, závisí od ceny alebo plnenia v inej zmluve, alebo
 - c) práva užívať podkladové aktíva, ktoré sa v zmluvách postupujú (alebo niektoré práva užívať podkladové aktíva, ktoré sa postupujú v každej zmluve), predstavujú jednu lízingovú zložku opísanú v odseku B32.

Výnimka z vykazovania: lízingy, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu (odseky 5 až 8)

- B3. Okrem prípadov uvedených v odseku B7 povoľuje tento štandard nájomcovi uplatňovať na účtovanie lízingov, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu, odsek 6 Nájomca posudzuje hodnotu podkladového aktíva na základe hodnoty aktíva, keď je nové, bez ohľadu na vek aktíva, ktoré sa prenajíma.
- B4. Posudzovanie, či má podkladové aktívum nízku hodnotu, sa vykonáva v absolútnom vyjadrení. Lízingy aktív s nízkou hodnotou spĺňajú podmienky na postup účtovania uvedený v odseku 6 bez ohľadu na to, či sú takéto lízingy pre nájomcu významné. Veľkosť, povaha ani okolnosti nájomcu nemajú na posudzovanie vplyv. Očakáva sa teda, že rôzni nájomcovia dospejú k rovnakým záverom o tom, či má konkrétne podkladové aktívum nízku hodnotu.
- B5. Podkladové aktívum môže mať nízku hodnotu len vtedy, ak:
- a) nájomca môže využívať podkladové aktívum samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre nájomcu ľahko dostupné; a
 - b) podkladové aktívum výrazne nezávisí od iných aktív, ani s nimi nie je výrazne prepojené.
- B6. Lízing podkladového aktíva sa nepovažuje za lízing aktíva s nízkou hodnotou vtedy, keď je povaha aktíva taká, že keď je aktívum nové, zvyčajne nemá nízku hodnotu. Napríklad lízingy automobilov by sa nepovažovali za lízingy aktív s nízkou hodnotou, pretože nový automobil zvyčajne nemá nízku hodnotu.
- B7. Ak nájomca ďalej prenajíma aktívum alebo ak očakáva, že ho ďalej prenajme, hlavný lízing sa nepovažuje za lízing aktív s nízkou hodnotou.
- B8. Príklady podkladových aktív s nízkou hodnotou môžu zahŕňať tablety a osobné počítače, malé položky kancelárskeho nábytku a telefóny.

Identifikovanie lízingu (odseky 9 až 11)

- B9. Pri posudzovaní toho, či sa zmluvou postupuje právo riadiť užívanie identifikovaného aktíva (pozri odseky B13 až B20) počas nejakého obdobia, účtovná jednotka posudzuje, či zákazník počas obdobia užívania disponuje obidvomi týmito právami:
- a) právom nadobudnúť v podstate všetky hospodárske úžitky z užívania identifikovaného aktíva (ako sa uvádza v odsekoch B21 až B23) a
 - b) právom riadiť užívanie identifikovaného aktíva (ako sa uvádza v odsekoch B24 až B30).
- B10. Ak má klient právo riadiť užívanie identifikovaného aktíva len počas určitej časti obdobia trvania zmluvy, zmluva obsahuje lízing za tú časť obdobia trvania.
- B11. Zmluva na tovar alebo služby sa môže uzavrieť pomocou spoločnej dohody alebo v mene spoločnej dohody, ako je to vymedzené v štandarde IFRS 11 *Spoločné dohody*. V takom prípade sa spoločná dohoda v zmluve považuje za zákazníka. Pri posudzovaní, či takáto zmluva obsahuje lízing, účtovná jednotka preto posudzuje, či spoločná dohoda disponuje právom riadiť užívanie identifikovaného aktíva počas celého obdobia užívania.
- B12. Účtovná jednotka posudzuje, či zmluva obsahuje lízing pre každú potenciálnu samostatnú lízingovú zložku. Pozri odsek B32 pre návod o samostatných lízingových zložkách.

Identifikované aktívum

- B13. Aktívum sa zvyčajne identifikuje tak, že je výslovne uvedené v zmluve. Aktívum možno identifikovať aj tak, že je implicitne uvedené v čase, keď je aktívum dané k dispozícii na užívanie zo strany zákazníka.

Podstatné substitučné práva

- B14. Aj keď sa aktívum uvedie, zákazník nemá právo užívať identifikované aktívum, ak dodávateľ disponuje podstatným právom nahradiť aktívum počas celého obdobia užívania. Právo dodávateľa nahradiť aktívum je podstatné iba vtedy, ak sú splnené obidve tieto podmienky:
- a) dodávateľ disponuje praktickou schopnosťou nahradiť alternatívne aktíva počas celého obdobia užívania (napríklad zákazník nemôže zabrániť dodávateľovi v tom, aby nahradil aktívum, a dodávateľ má ľahko k dispozícii alternatívne aktíva alebo ich dodávateľ môže v primeranej lehote zaistiť) a
 - b) dodávateľ by mohol mať z uplatnenia svojich práv nahradiť aktívum hospodársky úžitok (t. j. očakáva sa, že hospodárske úžitky spojené s nahradením aktíva prevýšia náklady spojené s nahradením aktíva).
- B15. Ak má dodávateľ právo alebo povinnosť nahradiť aktívum iba od určitého dátumu alebo po ňom, alebo keď nastane špecifická udalosť alebo po nej, substitučné právo dodávateľa nie je podstatné, pretože dodávateľ nedisponuje praktickou schopnosťou nahradiť alternatívne aktíva počas celého obdobia užívania.
- B16. Účtovná jednotka pri hodnotení toho, či je substitučné právo dodávateľa podstatné, vychádza zo skutočností a okolností pri vzniku zmluvy a vylučuje zohľadnenie budúcich udalostí, ktoré sa pri vzniku zmluvy nepovažujú za také, ktoré pravdepodobne nastanú. Príklady budúcich udalostí, ktoré sa pri dátume vzniku zmluvy nepovažujú za také, ktoré pravdepodobne nastanú, a preto by mali byť vyňaté z hodnotenia, zahŕňajú:
- a) dohodu s budúcim zákazníkom, že za užívanie aktíva zaplatí vyššiu než trhovú sadzbu;
 - b) zavedenie novej technológie, ktorá nie je pri vzniku zmluvy podstatne rozvinutá;
 - c) podstatný rozdiel medzi užívaním aktíva zákazníkom alebo výkonnosťou aktíva a užívaním alebo výkonnosťou, ktoré sa pri vzniku zmluvy považujú za pravdepodobné; a
 - d) podstatný rozdiel medzi trhovou cenou aktíva počas obdobia užívania a trhovou cenou, ktorá sa pri vzniku zmluvy považuje za pravdepodobnú.
- B17. Keď sa aktívum nachádza v priestoroch zákazníka alebo inde, náklady spojené s jeho nahradením sú vo všeobecnosti vyššie, ako keď sa nachádza v priestoroch dodávateľa, a preto je pravdepodobnejšie, že prevýšia úžitky spojené s nahradením aktíva.
- B18. Právom alebo povinnosťou dodávateľa nahradiť aktívum pri opravách a údržbe, ak aktívum nefunguje správne alebo ak je k dispozícii technické zdokonalenie, sa nevylučuje právo zákazníka užívať identifikované aktívum.
- B19. Ak zákazník nedokáže ľahko určiť, či má dodávateľ podstatné substitučné právo, zákazník predpokladá, že žiadne substitučné právo nie je podstatné.

Časti aktív

- B20. Kapacitná časť aktíva je identifikovaným aktívom, ak je fyzicky odlišná (napríklad poschodie budovy). Kapacitná alebo iná časť aktíva, ktorá nie je fyzicky odlišná (napríklad kapacitná časť optického kábla) nie je identifikovaným aktívom, pokiaľ nepredstavuje v podstate celú kapacitu daného aktíva, a tým poskytuje zákazníkovi právo nadobudnúť v podstate všetky hospodárske úžitky z užívania daného aktíva.

Právo nadobudnúť hospodárske úžitky z užívania

- B21. Na to, aby zákazník kontroloval užívanie identifikovaného aktíva, musí mať právo nadobudnúť v podstate všetky hospodárske úžitky z užívania aktíva počas celého obdobia užívania (napríklad prostredníctvom výlučného užívania aktíva počas celého tohto obdobia). Zákazník môže nadobudnúť hospodárske úžitky z užívania aktíva priamo alebo nepriamo mnohými spôsobmi, napríklad používaním, držaním alebo ďalším prenájaním aktíva.

Hospodárske úžitky z užívania aktíva zahŕňajú jeho hlavný výstup a vedľajšie produkty (vrátane možných peňažných tokov vyplývajúcich z týchto položiek) a iné hospodárske úžitky vyplývajúce z užívania tohto aktíva, ktoré by mohli vzniknúť z obchodnej transakcie s treťou stranou.

- B22. Pri posudzovaní práva nadobudnúť v podstate všetky hospodárske úžitky z užívania aktíva účtovná jednotka berie do úvahy hospodárske úžitky, ktoré vyplývajú z užívania aktíva v rámci vymedzeného rozsahu práva zákazníka užívať aktívum (pozri odsek B30). Napríklad:
- a) ak sa v zmluve obmedzuje užívanie motorového vozidla počas obdobia užívania iba na jedno konkrétne územie, účtovná jednotka berie do úvahy len hospodárske úžitky z užívania motorového vozidla na tomto území, a žiadne iné;
 - b) ak sa v zmluve stanovuje, že zákazník smie počas obdobia užívania užívať motorové vozidlo len do určitého počtu najazdených kilometrov, účtovná jednotka berie do úvahy len hospodárske úžitky z užívania motorového vozidla v rámci povoleného počtu kilometrov, a žiadne iné.
- B23. Ak sa v zmluve vyžaduje, aby zákazník uhradil dodávateľovi alebo inej strane časť peňažných tokov vznikajúcich z užívania aktíva ako protihodnotu, tieto peňažné toky uhradené ako protihodnota sa považujú za súčasť hospodárskych úžitkov, ktoré zákazník nadobúda z užívania aktíva. Ak je napríklad zákazník povinný zaplatiť dodávateľovi percento z tržieb za využívanie maloobchodnej plochy ako protihodnotu za jej využívanie, táto požiadavka nie je v rozpore s právom zákazníka nadobudnúť v podstate všetky hospodárske úžitky z využívania maloobchodnej plochy. Preto sa peňažné toky vznikajúce z týchto tržieb považujú za hospodárske úžitky, ktoré zákazník nadobúda z využívania maloobchodnej plochy, ktorých časť potom uhradí dodávateľovi ako protihodnotu za právo využívať túto plochu.

Právo riadiť užívanie aktíva

- B24. Zákazník má právo riadiť užívanie identifikovaného aktíva počas celého obdobia užívania, iba ak:
- a) má zákazník právo rozhodovať, ako a na aký účel sa aktívum užíva počas celého obdobia užívania (ako sa uvádza v odsekoch B25 až B30); alebo
 - b) je vopred rozhodnuté o tom, ako a na aký účel sa aktívum užíva, a:
 - i) zákazník má právo prevádzkovať aktívum (alebo viesť iných, aby prevádzkovali aktívum spôsobom ním určeným) počas celej doby užívania bez toho, aby mal dodávateľ právo zmeniť tieto prevádzkové pokyny; alebo
 - ii) zákazník naprojektoval aktívum (alebo konkrétne aspekty aktíva) tak, že to vopred určuje, ako a na aký účel sa bude aktívum užívať počas celej doby užívania.

Ako a na aký účel sa aktívum užíva

- B25. Zákazník má právo riadiť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, ak v rámci rozsahu svojho užívacieho práva stanoveného v zmluve môže meniť, ako a na aký účel sa aktívum užíva počas celej doby užívania. Pri tomto posudzovaní účtovná jednotka berie do úvahy rozhodovacie práva, ktoré sú najrelevantnejšie pre zmenu toho, ako a na aký účel sa aktívum užíva počas celej doby užívania. Rozhodovacie práva sú relevantné vtedy, keď majú vplyv na hospodárske úžitky vyplývajúce z užívania aktíva. Rozhodovacie práva, ktoré sú najrelevantnejšie, sú pravdepodobne odlišné pri rôznych zmluvách v závislosti od povahy aktíva a obchodných podmienok zmluvy.
- B26. Medzi príklady rozhodovacích práv, ktorými sa v závislosti od okolností priznáva právo meniť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, v rámci vymedzeného rozsahu užívacieho práva zákazníka patria:
- a) práva zmeniť druh výstupu, ktorý aktívum produkuje (napríklad rozhodnúť, či používať kontajner na prepravu tovaru alebo na skladovanie, alebo rozhodnúť o sortimente výrobkov predávaných na maloobchodnej ploche);

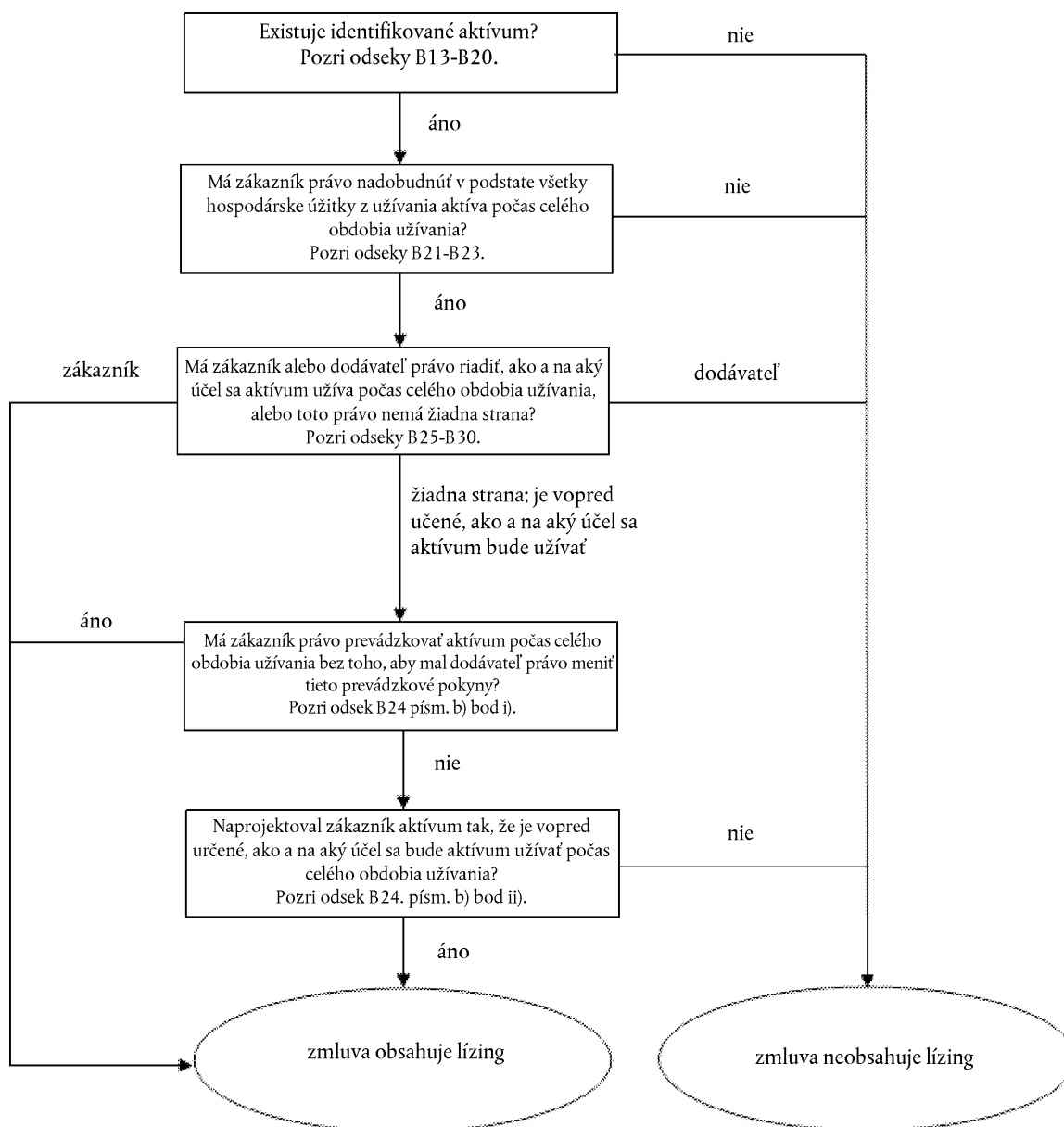
- b) práva zmeniť, kedy sa produkuje výstup (napríklad rozhodnúť, kedy sa použije určitá položka strojového zariadenia alebo elektrárne);
 - c) práva zmeniť, kde sa produkuje výstup (napríklad rozhodnúť o mieste určenia kamiónu alebo lode alebo rozhodnúť, kde sa použije určitá položka zariadenia); a
 - d) práva zmeniť, či sa produkuje výstup, ako aj množstvo daného výstupu (napríklad rozhodnúť, či vyrábať energiu v elektrárni a koľko energie v danej elektrárni vyrobiť).
- B27. Medzi príklady rozhodovacích práv, ktorými sa nepriznáva právo meniť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, patria práva, ktoré sú obmedzené na prevádzkovanie a údržbu daného aktíva. Takéto práva môže mať zákazník alebo dodávateľ. Hoci práva, ako sú práva na prevádzkovanie a údržbu aktíva, sú často nevyhnutné pre efektívne užívanie aktíva, nepredstavujú práva riadiť, ako a na aký účel sa aktívum užíva, a často závisia od rozhodnutí o tom, ako a na aký účel sa aktívum užíva. Právami prevádzkovať aktívum sa zákazníkovi môže priznať právo riadiť užívanie aktíva, ak sa príslušné rozhodnutia, ako a na aký účel sa aktívum užíva, urobia vopred [pozri odsek B24 písm. b) bod i)].

Rozhodnutia urobené počas obdobia užívania a pred ním

- B28. Relevantné rozhodnutia o tom, ako a na aký účel sa aktívum užíva, sa môžu urobiť viacerými spôsobmi. Napríklad relevantné rozhodnutia možno vopred určiť na základe naprojektovania aktíva alebo zmluvných obmedzení týkajúcich sa užívania aktíva.
- B29. Pri posudzovaní, či zákazník má právo riadiť užívanie aktíva, účtovná jednotka berie do úvahy len práva rozhodovať o užívaní aktíva počas obdobia užívania, ak zákazník nenaprojektoval aktívum (alebo konkrétne aspekty aktívu), ako sa uvádza v odseku B24 písm. b) bode ii). Ak preto nie sú splnené podmienky v odseku B24 písm. b) bod ii), účtovná jednotka neberie do úvahy rozhodnutia urobené pred obdobím užívania. Napríklad, ak zákazník môže iba stanoviť výstup aktíva pred obdobím užívania, zákazník nemá právo riadiť užívanie daného aktíva. Možnosťou stanoviť výstup v zmluve pred obdobím užívania bez akýchkoľvek iných rozhodovacích práv týkajúcich sa užívania aktíva sa zákazníkovi poskytujú rovnaké práva ako každému zákazníkovi, ktorý nakupuje tovar alebo služby.

Práva ochranného charakteru

- B30. Zmluva môže zahŕňať obchodné podmienky navrhnuté tak, aby chránili dodávateľov podiel na aktíve alebo na iných aktívach, na ochranu jeho zamestnancov, alebo na zabezpečenie jeho dodržiavania právnych predpisov. Toto sú príklady práv ochranného charakteru. V zmluve sa môže napríklad stanoviť i) maximálna miera užívania aktíva alebo obmedziť, kde a kedy smie zákazník aktívum užívať; ii) povinnosť zákazníka dodržiavať osobitné prevádzkové postupy; alebo iii) požiadavka, aby zákazník informoval dodávateľa o zmenách spôsobu, akým sa aktívum bude užívať. Práva ochranného charakteru zvyčajne vymedzujú rozsah užívacieho práva zákazníka, ale sami osebe nie sú v rozpore s právom zákazníka riadiť užívanie aktíva.
- B31. Tento diagram môže účtovným jednotkám pomôcť pri posudzovaní toho, či zmluva je lízingom alebo či obsahuje lízing.



Oddeľovanie zložiek zmluvy (odseky 12 až 17)

B32. Právo užívať podkladové aktívum je samostatnou lízingovou zložkou, ak sú splnené obidve tieto podmienky:

- a) nájomca môže využívať podkladové aktívum buď samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre nájomcu ľahko dostupné. Ľahko dostupné zdroje sú tovary alebo služby, ktoré sa predávajú alebo prenajímajú samostatne (prenajímateľom alebo inými dodávateľmi) alebo zdroje, ktoré nájomca už nadobudol (od prenajímateľa alebo z iných transakcií alebo udalostí); a
- b) podkladové aktívum výrazne nezávisí od iných podkladových aktív uvedených v zmluve, ani s nimi nie je výrazne prepojené. Napríklad skutočnosť, že nájomca by sa mohol rozhodnúť neprenajať podkladové aktívum bez toho, aby to výrazne ovplyvnilo jeho užívacie práva iných podkladových aktív uvedených v zmluve, by mohla naznačovať, že podkladové aktívum výrazne nezávisí od týchto iných podkladových aktív uvedených v zmluve, ani s nimi nie je výrazne prepojené.

- B33. Zmluva môže obsahovať sumy splatné nájomcom za činnosti a náklady, ktorými sa na nájomcu neprevádza tovar ani služba. Prenajímateľ môže napríklad do celkovej splatnej sumy zahrnúť poplatok za administratívne úlohy alebo iné náklady, ktoré mu vznikli v súvislosti s lízingom, ktorými sa na nájomcu neprevádza tovar ani služba. Tieto splatné sumy nespôsobujú vznik samostatnej zložky zmluvy, ale považujú sa za súčasť celkovej protihodnoty, ktorá sa alokuje samostatne identifikovaným zložkám zmluvy.

Doba lízingu (odseky 18 až 21)

- B34. Pri určovaní doby lízingu a posudzovaní dĺžky nevypovedateľného obdobia lízingu uplatňuje účtovná jednotka definíciu zmluvy a určuje obdobie, počas ktorého je zmluva vymáhateľná. Lízing už nie je vymáhateľný, keď majú nájomca aj prenajímateľ právo ukončiť lízing bez súhlasu druhej strany a len za nevýznamnú pokutu.
- B35. V prípade, že právo ukončiť lízing má len nájomca, toto právo sa považuje za opciu na ukončenie lízingu, ktorú má k dispozícii nájomca a ktorú berie účtovná jednotka do úvahy pri určovaní doby lízingu. V prípade, že právo ukončiť lízing má len prenajímateľ, nevypovedateľné obdobie lízingu zahŕňa obdobie, na ktoré sa vzťahuje opcia na ukončenie lízingu.
- B36. Doba lízingu sa začína dátumom začiatku a zahŕňa všetky obdobia s nulovou splátkou, ktoré prenajímateľ poskytol nájomcovi.
- B37. Účtovná jednotka k dátumu začiatku posudzuje, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo na kúpu podkladového aktíva alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu. Účtovná jednotka berie do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti, ktoré vytvárajú pre nájomcu hospodársku motiváciu uplatniť alebo neuplatniť opciu vrátane všetkých očakávaných zmien skutočností a okolností od dátumu začiatku do dátumu uplatnenia opcie. Faktory, ktoré treba brať do úvahy, zahŕňajú okrem iného:
- a) zmluvné obchodné podmienky týkajúce sa opčných období v porovnaní s trhovými sadzbami, ako napríklad:
 - i) hodnota splátok za lízing vo všetkých opčných obdobiach;
 - ii) hodnota všetkých variabilných splátok za lízing alebo ďalších podmienených platieb, ako sú platby vyplývajúce z pokút za ukončenie lízingu a záruk zvyškovej hodnoty; a
 - iii) podmienky všetkých opcí, ktoré sú uplatniteľné po prvotných opčných obdobiach (napríklad kúpna opcia, ktorá je uplatniteľná na konci obdobia predĺženia za sadzbu, ktorá je v súčasnosti nižšia než trhové sadzby);
 - b) výrazné zlepšenia predmetu lízingu uskutočnené (alebo také, ktoré sa očakáva, že sa uskutočnia) počas trvania zmluvy, pri ktorých sa očakáva významný hospodársky úžitok pre nájomcu, keď sa opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu alebo na kúpu podkladového aktíva stane uplatniteľnou;
 - c) náklady súvisiace s ukončením lízingu, ako sú náklady na dohodnutie lízingu, náklady na presťahovanie, náklady na identifikovanie iného podkladového aktíva vhodného pre potreby nájomcu, náklady na začlenenie nového aktíva do činností nájomcu alebo pokuty za ukončenie a podobné náklady vrátane nákladov spojených s vrátením podkladového aktíva v zmluvne určenom stave alebo na zmluvne určenom mieste;
 - d) dôležitosť daného podkladového aktíva pre činnosti nájomcu, pričom sa napríklad berie do úvahy, či je podkladové aktívum špeciálnym aktívom, miesto podkladového aktíva a dostupnosť vhodných alternatív; a
 - e) podmienenosť spojenú s uplatnením opcie (t. j. keď je opciu možné uplatniť iba vtedy, ak je splnená jedna alebo viac podmienok) a pravdepodobnosť, že tieto podmienky budú splnené.
- B38. Opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu sa môže kombinovať s jedným alebo viacerými zmluvnými prvkami (napríklad so zárukou zvyškovej hodnoty) tak, aby nájomca garantoval prenajímateľovi minimálny alebo fixný peňažný výnos, ktorý je v podstate rovnaký bez ohľadu na to, či sa opcia uplatní. V takýchto prípadoch a bez toho, aby bol dotknutý návod o v podstate fixných splátkach uvedený v odseku B42, účtovná jednotka predpokladá, že je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu.

- B39. Čím kratšie je nevypovedateľné obdobie lízingu, tým je pravdepodobnejšie, že nájomca uplatní opciu na predĺženie lízingu alebo že neuplatní opciu na ukončenie lízingu. Dôvodom je, že náklady spojené s nadobudnutím náhradného aktíva sú pravdepodobne proporčne vyššie, čím kratšie je nevypovedateľné obdobie.
- B40. Predchádzajúce zvyky nájomcu týkajúce sa obdobia, počas ktorého zvyčajne užíval určité druhy aktív (buď v prenájme alebo vo vlastníctve) a jeho hospodárske dôvody, ktoré na ne mal, môžu poskytnúť informácie, ktoré sú užitočné pri posudzovaní toho, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní alebo neuplatní opciu. Ak nájomca napríklad zvyčajne užíval určité druhy aktív počas určitého obdobia alebo ak zvykne často uplatňovať opcie na lízingu určitých druhov podkladových aktív, nájomca pri posudzovaní toho, či je dostatočne isté, že uplatní opciu na lízingu týchto aktív, zvažuje hospodárske dôvody týchto zvykov v minulosti.
- B41. V odseku 20 sa stanovuje, že nájomca po dátume začiatku opätovne posúdi dobu lízingu, ak nastane významná udalosť alebo významná zmena okolností, ktoré sú pod kontrolou nájomcu a ktoré ovplyvňujú, či je dostatočne isté, že nájomca uplatní opciu, ktorá nebola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu, alebo že neuplatní opciu, ktorá bola predtým zahrnutá do určovania doby lízingu. Príklady významných udalostí alebo zmien okolností zahŕňajú:
- a) výrazné zlepšenia predmetu lízingu, ktoré sa k dátumu začiatku nedali predvídať a pri ktorých sa očakáva významný hospodársky úžitok pre nájomcu, keď sa opcia na predĺženie alebo ukončenie lízingu, resp. na kúpu podkladového aktíva stane uplatniteľnou;
 - b) výraznú zmenu alebo úpravu podkladového aktíva, ktoré sa k dátumu začiatku nedali predvídať;
 - c) vznik sublízingu podkladového aktíva na obdobie po skončení predtým určenej doby lízingu; a
 - d) obchodné rozhodnutie nájomcu, ktoré sa priamo týka uplatnenia alebo neuplatnenia opcie (napríklad rozhodnutie o predĺžení lízingu doplnkového aktíva, o vyradení alternatívneho aktíva alebo o vyradení obchodnej jednotky, v rámci ktorej sa používa aktívum s právom na užívanie).

V podstate fixné lízingové splátky [odsek 27 písm. a), odsek 36 písm. c) a odsek 70 písm. a)]

- B42. Lízingové splátky zahŕňajú všetky v podstate fixné lízingové splátky. V podstate fixné lízingové splátky sú platby, ktoré môžu vo svojej forme obsahovať variabilitu, ale v podstate sa im nedá vyhnúť. V podstate fixné lízingové splátky sa vyskytujú napríklad, ak:
- a) sú splátky štruktúrované ako variabilné lízingové splátky, ale nie je v nich obsiahnutá žiadna skutočná variabilita. Tieto splátky obsahujú variabilné doložky, ktoré nemajú reálnu ekonomickú podstatu. Príklady týchto druhov splátok zahŕňajú:
 - i) splátky, ktoré sa musia uskutočniť, len ak je aktívum preukázateľne schopné prevádzky počas lízingu, alebo len vtedy, keď nastane udalosť, pri ktorej neexistuje skutočná možnosť, že nenastane; alebo
 - ii) splátky, ktoré sú pôvodne štruktúrované ako variabilné lízingové splátky naviazané na užívanie podkladového aktíva, ale ktorých variabilita sa v určitom okamihu po dátume začiatku vyrieši tak, že na zvyšok doby lízingu sa splátky stanú fixnými. Takéto splátky sa stanú v podstate fixnými splátkami vtedy, keď sa vyrieši variabilita;
 - b) existuje viac ako jeden súbor splátok, ktoré by nájomca mohol uskutočniť, ale len jeden z týchto súborov splátok je realistický. V takom prípade účtovná jednotka považuje za lízingové splátky realistický súbor splátok;
 - c) existuje viac ako jeden realistický súbor splátok, ktoré by nájomca mohol uskutočniť, ale musí uskutočniť aspoň jeden z týchto súborov splátok. V takom prípade účtovná jednotka považuje za lízingové splátky ten súbor splátok, ktorý má súhrne najnižšiu hodnotu (na diskontovanom základe).

Zainteresanosť nájomcu v podkladovom aktíve pred dátumom začiatku**Náklady nájomcu na zhotovenie alebo projektovanie podkladového aktíva**

- B43. Účtovná jednotka môže lízing dohodnúť pred tým, ako je podkladové aktívum nájomcovi dané k dispozícii na užívanie. Pri niektorých lízingoch sa musí podkladové aktívum zhotoviť alebo opätovne naprojektovať, aby ho mohol nájomca užívať. V závislosti od podmienok zmluvy sa od nájomcu môže požadovať uskutočnenie platieb týkajúcich sa zhotovenia alebo projektovania aktíva.
- B44. Ak nájomcovi vznikajú náklady na zhotovenie alebo projektovanie podkladového aktíva, nájomca účtuje tieto náklady uplatnením iných uplatniteľných štandardov, napríklad IAS 16. Náklady na zhotovenie alebo projektovanie podkladového aktíva nezahŕňajú platby uskutočnené nájomcom za právo užívať podkladové aktívum. Platby za právo užívať podkladové aktívum sú splátky za lízing, bez ohľadu na načasovanie týchto platieb.

Vlastnícke právo na podkladové aktívum

- B45. Nájomca môže nadobudnúť vlastnícke právo na podkladové aktívum pred tým, ako sa dané vlastnícke právo prevedie na prenajímateľa a aktívum sa prenajme nájomcovi. Nadobudnutie vlastníckeho práva samo o sebe neurčuje, ako takúto transakciu zaúčtovať.
- B46. Ak nájomca kontroluje podkladové aktívum (alebo nad ním nadobudne kontrolu) pred tým, ako sa toto aktívum prevedie na prenajímateľa, táto transakcia je transakciou predaja a spätného lízingu, ktorá sa účtuje uplatnením odsekov 98 až 103.
- B47. Ak však nájomca nenadobudne kontrolu nad podkladovým aktívom pred tým, ako sa aktívum prevedie na prenajímateľa, táto transakcia nie je transakciou predaja a spätného lízingu. Môže k tomu dôjsť napríklad vtedy, ak sa výrobca, prenajímateľ a nájomca dohodnú na transakcii, ktorá zahŕňa prenájomcu kúpu aktíva od výrobcu, ktoré sa následne prenajme nájomcovi. Nájomca môže nadobudnúť vlastnícke právo na podkladové aktívum pred prevodom vlastníckeho práva na prenajímateľa. V takom prípade, ak nájomca nadobudne vlastnícke právo na podkladové aktívum, ale nenadobudne kontrolu nad aktívom pred jeho prevodom na prenajímateľa, transakcia sa neúčtuje ako transakcia predaja a spätného lízingu, ale ako lízing.

Zverejňovanie nájomcu (odsek 59)

- B48. Pri určovaní, či sú dodatočné informácie o lízingových činnostiach potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, nájomca berie do úvahy:
- a) či sú tieto informácie relevantné pre používateľov účtovnej závierky. Nájomca poskytuje dodatočné informácie uvedené v odseku 59, len ak sa očakáva, že dané informácie sú pre používateľov účtovnej závierky relevantné. V tomto kontexte je to pravdepodobne v prípade, ak to týmto používateľom pomôže pochopiť:
 - i) flexibilitu, ktorú líziny poskytujú. Líziny môžu poskytovať flexibilitu, ak napríklad nájomca môže znížiť svoju expozíciu uplatnením opcie na ukončenie alebo obnovenie lízingu za priaznivých podmienok;
 - ii) obmedzenia vyplývajúce z lízingov. Z lízingov môžu vyplývať obmedzenia, napríklad požiadavky, aby nájomca udržiaval osobitné finančné ukazovatele;
 - iii) citlivosť vykázaných informácií pre kľúčové premenné. Vykázané informácie môžu byť citlivé napríklad na budúce variabilné lízingové splátky;
 - iv) expozíciu voči ostatným rizikám vyplývajúcim z lízingov;
 - v) odchýlky od zaužívanej praxe v odvetví. Takéto odchýlky môžu zahŕňať napríklad nezvyčajné alebo osobitné obchodné podmienky lízingu, ktoré ovplyvňujú lízingové portfólio nájomcu;
 - b) či sú dané informácie zrejmé z informácií prezentovaných buď v základnej účtovnej závierke alebo zverejnených v poznámkach. Nájomca nemusí duplicitne uvádzať informácie, ktoré sú už prezentované na inom mieste účtovnej závierky.

- B49. Ďalšie informácie týkajúce sa variabilných lízingových splátok, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:
- a) nájomcove dôvody pre využitie variabilných lízingových splátok a častot výskytu týchto splátok;
 - b) relatívnu veľkosť variabilných lízingových splátok v pomere k fixným splátkam;
 - c) kľúčové premenné, od ktorých závisia variabilné lízingové splátky, a ako sa očakáva, že sa splátky budú meniť v reakcii na zmeny týchto kľúčových premenných; a
 - d) ostatné prevádzkové a finančné účinky variabilných lízingových splátok.
- B50. Ďalšie informácie týkajúce sa opcií na predĺženie alebo ukončenie, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:
- a) nájomcove dôvody pre využitie opcií na predĺženie alebo ukončenie a častot výskytu týchto opcií;
 - b) relatívnu veľkosť *opčných lízingových splátok* v pomere k lízingovým splátkam;
 - c) častot výskytu uplatnenia opcií, ktoré neboli zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov; a
 - d) ostatné prevádzkové a finančné účinky týchto opcií.
- B51. Ďalšie informácie týkajúce sa záruk zvyškovej hodnoty, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:
- a) nájomcove dôvody pre poskytnutie záruk zvyškovej hodnoty a častot výskytu týchto záruk;
 - b) rozsah expozície nájomcu voči riziku zvyškovej hodnoty;
 - c) povahu podkladových aktív, pri ktorých sa tieto záruky poskytujú; a
 - d) ostatné prevádzkové a finančné účinky týchto záruk.
- B52. Ďalšie informácie týkajúce sa transakcií predaja a spätného lízingu, ktoré by v závislosti od okolností mohli byť potrebné na splnenie cieľa zverejňovania uvedeného v odseku 51, by mohli zahŕňať informácie, ktoré pomáhajú používateľom účtovnej závierky posúdiť napríklad:
- a) nájomcove dôvody pre transakcie predaja a spätného lízingu a častot výskytu týchto transakcií;
 - b) hlavné podmienky jednotlivých transakcií predaja a spätného lízingu;
 - c) platby, ktoré nie sú zahrnuté v ocenení lízingových záväzkov; a
 - d) účinok peňažných tokov transakcií predaja a spätného lízingu vo vykazovanom období.

Klasifikácia lízingu prenajímateľa (odseky 61 až 66)

- B53. Klasifikácia lízingov pre prenajímateľov v tomto štandarde je založená na rozsahu, v akom lízing prevádza riziká a odmeny plynúce z vlastníctva podkladového aktíva. Riziká zahŕňajú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania návratnosti spôsobeného meniacimi sa hospodárskymi podmienkami. Odmeny môže predstavovať očakávanie ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti podkladového aktíva a zisku zo zhodnotenia alebo z realizácie zvyškovej hodnoty.
- B54. Lízingová zmluva môže obsahovať podmienky na úpravu lízingových splátok pri konkrétnych zmenách, ktoré nastanú medzi dátumom vzniku a dátumom začatia (napríklad zmena obstarávacej ceny podkladového aktíva prenajímateľa alebo zmena nákladov prenajímateľa na financovanie lízingu). V takom prípade sa na účely klasifikácie lízingu usudzuje, že účinok takýchto zmien nastal k dátumu vzniku.

- B55. Ak lízing zahŕňa tak zložky pozemkov, ako aj budov, prenajímateľ musí posúdiť klasifikáciu každej zložky ako finančný lízing alebo operatívny lízing samostatne uplatnením odsekov 62 až 66 a odsekov B53 až B54. Pri určovaní, či je zložka pozemkov operatívnym lízingom alebo finančným lízingom, je dôležitým hľadiskom to, že pozemok má zvyčajne neobmedzenú ekonomickú životnosť.
- B56. Keď je to na účely klasifikácie a účtovania lízingu pozemkov a budov potrebné, prenajímateľ alokuje lízingové splátky (vrátane všetkých jednorazových platieb vopred) medzi zložky pozemkov a budov úmerne podľa relatívnych reálnych hodnôt zainteresovanosti predmetu lízingu na zložke pozemkov a zložke budov v lízingu k dátumu vzniku. Ak sa lízingové splátky nedajú spoľahlivo alokovať medzi tieto dve zložky, celý lízing sa klasifikuje ako finančný lízing, ak nie je isté, že obidve zložky sú operatívnymi lízingmi – v tom prípade sa celý lízing klasifikuje ako operatívny lízing.
- B57. Pri lízingu pozemkov a budov, v ktorých je hodnota zložky pozemku pre lízing nepodstatná, môže prenajímateľ na účely klasifikácie lízingu považovať pozemky a budovy za jedinú jednotku a klasifikovať ju ako finančný lízing alebo operatívny lízing uplatnením odsekov 62 až 66 a B53 až B54. V takom prípade pokladá prenajímateľ ekonomická životnosť budov za ekonomickú životnosť celého podkladového aktíva.

Klasifikácia sublízingu

- B58. Pri klasifikácii sublízingu klasifikuje podprenajímateľ sublízingu ako finančný lízing alebo operatívny lízing takto:
- a) ak je hlavný lízing krátkodobým lízingom, ktorý účtovná jednotka ako nájomca zaúčtovala uplatnením odseku 6, sublízingu sa klasifikuje ako operatívny lízing;
 - b) v opačnom prípade sa sublízingu klasifikuje pomocou odkazu na aktívum s právom na užívanie vyplývajúce z hlavného lízingu, a nie pomocou odkazu na podkladové aktívum (napríklad položka nehnuteľností, strojov alebo zariadení, ktorá je predmetom lízingu).

Dodatok C

Dátum nadobudnutia účinnosti a prechodné ustanovenia

Tento dodatok tvorí neoddeliteľnú súčasť tohto štandardu a má rovnakú právoplatnosť ako ostatné časti tohto štandardu.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

- C1. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na ročné obdobia vykazovania začínajúce sa 1. januára 2019 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené pre účtovné jednotky, ktoré uplatňujú IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi k dátumu prvého uplatnenia tohto štandardu alebo pred ním. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard skôr, túto skutočnosť zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C2. Na účely požiadaviek v odsekoch C1 až C19 je dátumom prvého uplatnenia začiatok ročného obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát.

Vymedzenie pojmu lízing

- C3. Od účtovnej jednotky sa ako praktická pomôcka nevyžaduje, aby znovu posúdila, či je zmluva k dátumu prvého uplatnenia lízingom alebo či obsahuje lízing. Namiesto toho účtovná jednotka môže:
- a) uplatňovať tento štandard na zmluvy, ktoré boli predtým označené za lízingy na základe štandardu IAS 17 Lízingy a interpretácie IFRIC 4 Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing. Účtovná jednotka uplatňuje na uvedené lízingy prechodné požiadavky uvedené v odsekoch C5 až C18;
 - b) neuplatňovať tento štandard na zmluvy, ktoré neboli predtým označené za zmluvy obsahujúce lízingy na základe štandardu IAS 17 a interpretácie IFRIC 4.

- C4. Ak sa účtovná jednotka rozhodne využiť praktickú pomôcku uvedenú v odseku C3, zverejní túto skutočnosť a uplatní praktickú pomôcku na všetky svoje zmluvy. V dôsledku toho účtovná jednotka uplatňuje požiadavky uvedené v odsekoch 9 až 11 iba na zmluvy uzavreté (alebo zmenené) k dátumu prvotného uplatnenia alebo po ňom.

Nájomcovia

- C5. Nájomca uplatňuje tento štandard na svoje líziny buď:
- a) spätne na každé predchádzajúce obdobie vykazovania prezentované v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* alebo
 - b) spätne s kumulovaným účinkom prvotného uplatnenia štandardu vykázaným k dátumu prvotného uplatnenia v súlade s odsekmi C7 až C13.
- C6. Nájomca uplatňuje voľbu uvedenú v odseku C5 konzistentne na všetky svoje líziny, v ktorých je nájomcom.
- C7. Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b), nájomca neprehodnotí porovnávacie informácie. Namiesto toho nájomca vykáže kumulovaný účinok prvotného uplatnenia tohto štandardu ako úpravu počiatočného stavu nerozdelných ziskov (alebo prípadne inej zložky vlastného imania) k dátumu prvotného uplatnenia.

Líziny, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne líziny

- C8. Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b), nájomca musí:
- a) v prípade lízingov, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívny lízing, vykázať lízingový záväzok k dátumu prvotného uplatnenia uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca musí oceniť uvedený lízingový záväzok súčasnou hodnotou zostávajúcich lízingových splátok diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu k dátumu prvotného uplatnenia;
 - b) v prípade lízingov, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívny lízing, vykázať aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca sa pri každom lízingu rozhoduje, či ocení uvedené aktívum s právom na užívanie:
 - i) jeho účtovnou hodnotou, ako keby sa štandard bol uplatňoval od dátumu začiatku, ale diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu k dátumu prvotného uplatnenia; alebo
 - ii) hodnotou rovnajúcou sa lízingovému záväzku upravenou o hodnotu všetkých zálohových alebo časovo rozlíšených lízingových splátok súvisiacich s uvedeným lízingom vykázanú vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia;
 - c) uplatniť štandard IAS 36 *Zníženie hodnoty majetku* na aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia s výnimkou prípadu, keď nájomca uplatňuje praktickú pomôcku uvedenú v odseku C10 písm. b).
- C9. Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odseku C8 nájomca pri lízingoch, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne líziny podľa štandardu IAS 17:
- a) nemusí robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu v prípade lízingov, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu (ako sa uvádza v odsekoch B3 až B8) a ktoré sa budú účtovať uplatnením odseku 6. Nájomca účtuje tieto líziny tak, že na ne uplatňuje tento štandard od dátumu prvotného uplatnenia;
 - b) nemusí robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu v prípade lízingov, ktoré sa predtým účtovali ako investičný nehnuteľný majetok použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*. Nájomca účtuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok vyplývajúce z týchto lízingov uplatnením štandardu IAS 40 a tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia;
 - c) oceňuje aktívum s právom na užívanie reálnou hodnotou k dátumu prvotného uplatnenia pre líziny, ktoré sa predtým účtovali ako operatívne líziny uplatnením štandardu IAS 17 a ktoré budú účtované ako investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 od dátumu prvotného uplatnenia. Nájomca účtuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok vyplývajúce z týchto lízingov uplatnením štandardu IAS 40 a tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia.

- C10. Nájomca môže použiť jednu alebo viac nasledujúcich praktických pomôcok pri spätnom uplatňovaní tohto štandardu v súlade s odsekom C5 písm. b) na líziny, ktoré boli predtým klasifikované ako operatívne líziny uplatnením štandardu IAS 17. Nájomca má povolené uplatňovať tieto praktické pomôcky na každý lízing osobitne:
- a) nájomca môže uplatniť jednu diskontnú sadzbu na portfólio lízingov s dostatočne podobnými vlastnosťami (ako sú líziny s podobnou zostávajúcou dobou lízingu pre podobnú triedu podkladového aktíva v podobnom hospodárskom prostredí);
 - b) nájomca sa môže spoľahnúť na svoje posúdenie, či sú líziny nevýhodné uplatnením štandardu IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*, bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia, ako na alternatívu k vykonaniu preskúmania zníženia hodnoty. Ak sa nájomca rozhodne využiť túto praktickú pomôcku, musí upraviť aktívum s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia o hodnotu všetkých rezerv pre nevýhodné líziny vykázanú vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia;
 - c) nájomca sa môže rozhodnúť neuplatňovať požiadavky uvedené v odseku C8 na líziny, pri ktorých končí doba lízingu do 12 mesiacov od dátumu prvotného uplatnenia. V takom prípade nájomca:
 - i) účtuje také líziny rovnakým spôsobom ako krátkodobé líziny, ako sa uvádza v odseku 6; a
 - ii) zahŕňa výdavky spojené s takými lízingmi v rámci zverejnenia nákladov na krátkodobý lízing v ročnom období vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia;
 - d) nájomca môže vyňať počiatočné priame výdavky z ocenenia aktíva s právom na užívanie k dátumu prvotného uplatnenia;
 - e) nájomca môže použiť spätný pohľad, napríklad pri určovaní doby lízingu, ak zmluva obsahuje opcie na predĺženie alebo ukončenie lízingu.

Líziny, ktoré boli predtým klasifikované ako finančné líziny

- C11. Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b) na líziny, ktoré boli predtým klasifikované ako finančné líziny uplatnením štandardu IAS 17, účtovná hodnota aktíva s právom na užívanie a lízingového záväzku k dátumu prvotného uplatnenia je účtovnou hodnotou lízingového aktíva a lízingového záväzku bezprostredne pred týmto dátumom ocenenou uplatnením štandardu IAS 17. Pri takých lízingoch nájomca účtuje aktívum s právom na užívanie a lízingový záväzok uplatnením tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia.

Zverejňovanie

- C12. Ak sa nájomca rozhodne uplatňovať tento štandard v súlade s odsekom C5 písm. b), musí zverejniť informácie o prvotnom uplatnení vyžadované v odseku 28 štandardu IAS 8, okrem informácií uvedených v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8. Nájomca namiesto informácií uvedených v odseku 28 písm. f) štandardu IAS 8 zverejňuje:
- a) vážený priemer prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu uplatnenej na lízingové záväzky vykazané vo výkaze o finančnej situácii k dátumu prvotného uplatnenia a
 - b) vysvetlenie akýchkoľvek rozdielov medzi:
 - i) príslúbmi v rámci operatívneho lízingu zverejnenými uplatnením štandardu IAS 17 na konci ročného obdobia vykazovania bezprostredne predchádzajúceho dátumu prvotného uplatnenia, diskontovanými s použitím prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky k dátumu prvotného uplatnenia, ako sa uvádza v odseku C8 písm. a); a
 - ii) lízingovými záväzkami vykazanými vo výkaze o finančnej situácii k dátumu prvotného uplatnenia.
- C13. Ak nájomca využije jednu alebo viac praktických pomôcok uvedených v odseku C10, túto skutočnosť zverejní.

Prenajímatelia

- C14. S výnimkou prípadov uvedených v odseku C15 nie je prenájomca povinný robiť žiadne úpravy týkajúce sa prechodu pri lízingoch, v ktorých vystupuje ako prenájomca, a účtuje tieto líziny uplatnením tohto štandardu od dátumu prvotného uplatnenia.
- C15. Podprenajímateľ:
- a) znovu posudzuje sublíziny, ktoré boli klasifikované ako operatívne líziny uplatnením štandardu IAS 17 a k dátumu prvotného uplatnenia trvajú, s cieľom určiť, či by sa každý sublízing mal klasifikovať ako operatívny lízing alebo finančný lízing uplatnením tohto štandardu. Podprenajímateľ vykonáva toto posúdenie k dátumu prvotného uplatnenia na základe zostávajúcich zmluvných obchodných podmienok hlavného lízingu a sublízingu k uvedenému dátumu;
 - b) pri sublízingoch, ktoré boli klasifikované ako operatívne líziny uplatnením štandardu IAS 17, ale ako finančné líziny uplatnením tohto štandardu, účtuje tieto sublíziny ako nový finančný lízing uzavretý k dátumu prvotného uplatnenia.

Transakcie predaja a spätného lízingu pred dátumom prvotného uplatnenia

- C16. Účtovná jednotka nesmie znovu posudzovať transakcie predaja a spätného lízingu uzavreté pred dátumom prvotného uplatnenia s cieľom určiť, či prevod podkladového aktíva spĺňa požiadavky štandardu IFRS 15 na to, aby sa účtoval ako predaj.
- C17. Ak sa transakcia predaja a spätného lízingu zaúčtovala ako predaj a finančný lízing uplatnením štandardu IAS 17, predávajúci-nájomca:
- a) účtuje spätný lízing rovnakým spôsobom, ako účtuje všetky ostatné finančné líziny, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia; a
 - b) naďalej amortizuje všetky zisky z predaja počas doby lízingu.
- C18. Ak sa transakcia predaja a spätného lízingu zaúčtovala ako predaj a operatívny lízing uplatnením štandardu IAS 17, predávajúci-nájomca:
- a) účtuje spätný lízing rovnakým spôsobom, ako účtuje všetky ostatné operatívne líziny, ktoré existujú k dátumu prvotného uplatnenia; a
 - b) upraví aktívum s právom na užívanie, ktoré je predmetom spätného lízingu, o všetky odložené zisky alebo straty súvisiace s mimotrhovými podmienkami vykázané vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prvotného uplatnenia.

Hodnoty, ktoré boli predtým vykázané v súvislosti s podnikovými kombináciami

- C19. Ak nájomca predtým vykázal aktívum alebo záväzok uplatnením štandardu IFRS 3 *Podnikové kombinácie* týkajúce sa priaznivých alebo nepriaznivých podmienok operatívneho lízingu nadobudnutého ako súčasť podnikovej kombinácie, ukončí vykazovanie daného aktíva alebo záväzku a upraví účtovnú hodnotu aktíva s právom na užívanie o zodpovedajúcu hodnotu k dátumu prvotného uplatnenia.

Odkazy na IFRS 9

- C20. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard, ale zatiaľ neuplatňuje štandard IFRS 9 *Finančné nástroje*, každý odkaz na štandard IFRS 9 v tomto štandarde sa považuje za odkaz na štandard IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*.

ZRUŠENIE PLATNOSTI INÝCH ŠTANDARDOV

- C21. Týmto štandardom sa nahrádzajú tieto štandardy a interpretácie:
- a) IAS 17 *Lízingy*;
 - b) IFRIC 4 *Určovanie, či je súčasťou zmluvy lízing*;
 - c) SIC-15 *Operatívny lízing – stimuly a*
 - d) SIC-27 *Posudzovanie podstaty transakcií zahŕňajúcich právnu formu lízingu*.

Dodatok D

Zmeny iných štandardov

V tomto dodatku sa stanovujú zmeny iných štandardov, ktoré sú dôsledkom toho, že IASB vydala tento štandard. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2019 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní tento štandard na skoršie obdobie, uplatní na toto skoršie obdobie aj tieto zmeny.

Účtovnej jednotke nie je povolené uplatňovať IFRS 16 pred uplatnením štandardu IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi (pozri odsek C1).

Preto v prípade štandardov, ktoré boli účinné 1. januára 2016, sa zmeny v tomto dodatku prezentujú na základe znenia uvedených štandardov, ktoré bolo účinné 1. januára 2016, zmeneného štandardom IFRS 15. Znenie uvedených štandardov v tomto dodatku nezahŕňa žiadne iné zmeny, ktoré neboli účinné k 1. januáru 2016.

V prípade štandardov, ktoré neboli účinné 1. januára 2016, sa zmeny v tomto dodatku prezentujú na základe znenia v pôvodnom uverejnení uvedeného štandardu, zmeneného štandardom IFRS 15. Znenie uvedených štandardov v tomto dodatku nezahŕňa žiadne iné zmeny, ktoré neboli účinné k 1. januáru 2016.

IFRS 1 Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva

Mení sa odsek 30 a dopĺňa sa odsek 39AB.

Použitie reálnej hodnoty ako reprodukčnej ceny

30. Ak účtovná jednotka použije reálnu hodnotu vo svojom otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS ako *reprodukčnú cenu* pre položku nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, investičný nehnuteľný majetok, nehmotné aktívum alebo aktívum s právom na užívanie (pozri odseky D5 a D7), zverejní vo svojej prvej účtovnej závierke podľa IFRS pre každý riadok otváracieho výkazu o finančnej situácii podľa IFRS:

a) ...

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

...

- 39AB Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 30, C4, D1, D7, D8B a D9, vypustil sa odsek D9A a doplnili sa odseky D9B až D9E. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

Mení sa odsek C4.

Výnimky pri podnikových kombináciách

...

- C4. Ak prvouplatňovateľ neuplatní IFRS 3 retrospektívne na minulú podnikovú kombináciu, má to pre túto podnikovú kombináciu tieto následky:

a) ...

f) Ak aktívum nadobudnuté alebo záväzok prevzatý v minulej podnikovej kombinácii neboli vykázané v súlade s predchádzajúcimi GAAP, nemajú v otváracom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS nulovú reprodukčnú cenu. Namiesto toho ich nadobúdateľ vykáže a ocení vo svojom konsolidovanom výkaze o finančnej situácii na základe, ktorý by uvedené štandardy IFRS požadovali vo výkaze o finančnej situácii nadobúdaného subjektu. Na ilustráciu: ak nadobúdateľ v súlade s predchádzajúcimi GAAP nekapitalizoval lízingy nadobudnuté v minulej podnikovej kombinácii, v ktorej vystupoval nadobúdaný subjekt ako nájomca, kapitalizuje tieto lízingy vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke tak, ako by sa to požadovalo

v štandarde IFRS 16 *Lízingy* od nadobúdaného subjektu vo svojom výkaze o finančnej situácii podľa IFRS. Podobne, ak nadobúdateľ nevykazoval v súlade s predchádzajúcimi GAAP podmienený záväzok, ktorý stále existuje k dátumu prechodu na štandardy IFRS, nadobúdateľ vykáže tento podmienený záväzok k tomu dátumu, leda by IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva* zakazoval jeho vykázanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu. Naopak, ak bol majetok alebo záväzok zahrnutý do goodwillu v súlade s predchádzajúcimi GAAP, ale mohol by byť vykázané samostatne podľa štandardu IFRS 3, takéto aktívum alebo záväzok zostáva v goodwill, leda by štandardy IFRS požadovali jeho vykázanie v účtovnej závierke nadobúdaného subjektu.

g) ...

V dodatku D sa menia odseky D1, D7, D8B a D9. Vypúšťa sa odsek D9A. Dopĺňajú sa odseky D9B až D9E.

Výnimky z iných IFRS

...

D1. Účtovná jednotka si môže zvoliť jednu alebo viacero z týchto výnimiek:

a) ...

d) lízingy (odsek D9 a odseky D9B až D9E);

...

Reprodukčná cena

...

D7. Možnosti v odsekoch D5 a D6 platia aj pre:

a) investičný nehnuteľný majetok, ak si účtovná jednotka zvolí použitie modelu ocenenia obstarávacou cenou v IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*;

a. a.) aktíva s právom na užívanie (IFRS 16 *Lízingy*); a

b) ...

...

D8B Niektoré účtovné jednotky držia položky nehnuteľností, strojov, zariadení, aktív s právom na užívanie alebo nehmotných aktív, ktoré sa používajú alebo používali v operáciách, na ktoré sa vzťahuje regulácia sadzieb. Účtovná hodnota takýchto položiek by mohla zahŕňať sumy, ktoré boli určené podľa predchádzajúcich GAAP, ale nespĺňajú kritériá na kapitalizáciu v súlade s IFRS. V takom prípade sa môže prvouplatňovateľ rozhodnúť, že ako reprodukčnú cenu použije predchádzajúcu účtovnú hodnotu podľa GAAP takejto položky k dátumu prechodu na IFRS. Ak účtovná jednotka uplatní túto výnimku na určitú položku, nemusí ju uplatniť na všetky položky. K dátumu prechodu na IFRS účtovná jednotka uskutoční test na zníženie hodnoty v súlade s IAS 36 pri každej položke, pri ktorej je použitá táto výnimka. Na účely tohto odseku sa na činnosti vzťahuje regulácia sadzieb vtedy, keď sa riadia rámcom pre stanovovanie cien, ktoré možno účtovať zákazníkom za tovar alebo služby, a tento rámec podlieha dohľadu a/alebo schvaľovaniu regulátora sadzieb (ako sa vymedzuje v štandarde IFRS 14 *Časové rozlíšenie pri cenovej regulácii*).

Lízingy

D9. Prvouplatňovateľ môže posúdiť, či zmluva existujúca k dátumu prechodu na štandardy IFRS obsahuje lízing uplatnením odsekov 9 až 11 štandardu IFRS 16 na uvedené zmluvy na základe skutočností a okolností, ktoré existujú k tomuto dátumu.

D9A [Vypúšťa sa]

D9B Keď prvouplatňovateľ, ktorý je nájomcom, vykazuje lízingové záväzky a aktíva s právom na užívanie, môže uplatniť na všetky svoje lízingy (na základe praktických pomôcok uvedených v odseku D9D) tento prístup:

a) oceniť lízingový záväzok k dátumu prechodu na štandardy IFRS. Nájomca, ktorý uplatňuje tento prístup, musí oceniť uvedený lízingový záväzok súčasnou hodnotou zostávajúcich lízingových splátok (pozri odsek D9E) diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu (pozri odsek D9E) k dátumu prechodu na štandardy IFRS;

- b) oceniť aktívum s právom na užívanie k dátumu prechodu na štandardy IFRS. Nájomca sa pri každom lízingu rozhoduje, či ocení uvedené aktívum s právom na užívanie:
- i) jeho účtovnou hodnotou, ako keby sa štandard IFRS 16 uplatňoval od dátumu začiatku lízingu (pozri odsek D9E), ale diskontovanou pomocou prírastkovej úrokovej sadzby pôžičky nájomcu k dátumu prechodu na štandardy IFRS; alebo
 - ii) hodnotou rovnajúcu sa lízingovému záväzku upravenou o hodnotu všetkých zálohových alebo časovo rozlíšených lízingových splátok súvisiacich s uvedeným lízingom vykázanú vo výkaze o finančnej situácii bezprostredne pred dátumom prechodu na štandardy IFRS;
- c) uplatniť štandard IAS 36 na aktíva s právom na užívanie k dátumu prechodu na štandardy IFRS.
- D9C Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odseku D9B, prvouplatňovateľ, ktorý je nájomcom, oceňuje aktívum s právom na užívanie reálnou hodnotou k dátumu prechodu na štandardy IFRS pri lízingoch, ktoré zodpovedajú vymedzeniu investičného nehnuteľného majetku v štandarde IAS 40 a ktoré sa oceňujú použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou podľa štandardu IAS 40 od dátumu prechodu na štandardy IFRS.
- D9D Prvouplatňovateľ, ktorý je nájomcom, môže využiť jednu alebo viac z nasledujúcich možností k dátumu prechodu na štandardy IFRS, pričom ich uplatňuje na každý lízing osobitne:
- a) uplatniť jednu diskontnú sadzbu na portfólio lízingov s dostatočne podobnými vlastnosťami (napríklad s podobnou zostávajúcou dobou lízingu pre podobnú triedu podkladového aktíva v podobnom hospodárskom prostredí);
 - b) rozhodnúť sa neuplatňovať požiadavky uvedené v odseku D9B na lízingy, pri ktorých končí doba lízingu (pozri odsek D9E) do 12 mesiacov od dátumu prechodu na štandardy IFRS. Namiesto toho účtovná jednotka účtuje tieto lízingy (vrátane zverejnenia informácií o nich), ako keby boli krátkodobé lízingy účtované v súlade s odsekom 6 štandardu IFRS 16;
 - c) rozhodnúť sa neuplatňovať požiadavky uvedené v odseku D9B na lízingy, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu (ako sa uvádza v odsekoch B3 až B8 štandardu IFRS 16). Namiesto toho účtovná jednotka účtuje tieto lízingy (vrátane zverejnenia informácií o nich) v súlade s odsekom 6 štandardu IFRS 16;
 - d) vyňať počiatočné priame výdavky (pozri odsek D9E) z ocenenia aktíva s právom na užívanie k dátumu prechodu na štandardy IFRS;
 - e) použiť spätný pohľad, napríklad pri určovaní doby lízingu, ak zmluva obsahuje opcie na predĺženie alebo ukončenie lízingu.
- D9E Lízingové splátky, nájomca, prírastková úroková sadzba pôžičky nájomcu, dátum začiatku lízingu, počiatočné priame výdavky a doba lízingu sú vymedzené pojmy v štandarde IFRS 16 a v tomto štandarde majú rovnaký význam.

IFRS 3 Podnikové kombinácie

Menia sa odseky 14 a 17 a dopĺňajú sa odseky 28A a 28B a ich príslušný nadpis, ako aj odsek 64M.

Podmienky vykazovania

...

14. V odsekoch B31 až B40 sa poskytuje návod na vykazovanie nehmotných aktív. V odsekoch 22 až 28B sa stanovujú druhy identifikovateľných aktív a záväzkov, medzi ktoré patria položky, pre ktoré tento IFRS poskytuje obmedzené výnimky zo zásady a z podmienok vykazovania.

Klasifikácia alebo určenie identifikovateľných nadobudnutých aktív a prevzatých záväzkov v rámci podnikovej kombinácie

...

17. V tomto IFRS sa poskytujú dve výnimky zo zásady v odseku 15:
- a) klasifikácia lízingovej zmluvy, v ktorej nadobúdaný subjekt vystupuje ako prenajímateľ, buď ako operatívny lízing alebo finančný lízing v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*; a
 - b) ...

Lízingy, v ktorých nadobúdaný subjekt vystupuje ako nájomca

- 28A Nadobúdateľ vykazuje aktíva s právom na užívanie a lízingové záväzky pre lízingy identifikované v súlade so štandardom IFRS 16, v ktorých nadobúdaný subjekt vystupuje ako nájomca. Nadobúdateľ nie je povinný vykazať aktíva s právom na užívanie a lízingové záväzky pre:
- a) lízingy, pri ktorých končí doba lízingu (ako je vymedzená v štandarde IFRS 16) do 12 mesiacov od dátumu nadobudnutia; alebo
 - b) lízingy, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu (ako sa uvádza v odsekoch B3 až B8 štandardu IFRS 16).
- 28B Nadobúdateľ oceňuje lízingový záväzok súčasnou hodnotou zostávajúcich lízingových splátok (ako sú vymedzené v štandarde IFRS 16), ako keby bol nadobudnutý lízing novým lízingom k dátumu nadobudnutia. Nadobúdateľ oceňuje aktívum s právom na užívanie rovnakou hodnotou ako lízingový záväzok, upravenou tak, aby odzrkadľovala priaznivé alebo nepriaznivé podmienky lízingu v porovnaní s trhovými podmienkami.

Dátum nadobudnutia účinnosti

...

- 64M Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 14, 17, B32 a B42, vypustili sa odseky B28 až B30 a ich príslušný nadpis a doplnili sa odseky 28A až 28B a ich príslušný nadpis. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V dodatku B sa vypúšťajú odseky B28 až B30 a ich príslušný nadpis a menia sa odseky B32 a B42.

B28. [Vypúšťa sa]

B29. [Vypúšťa sa]

B30. [Vypúšťa sa]

Nehmotný majetok

...

- B32. Nehmotný majetok, ktorý spĺňa kritérium vzniku na základe zmluvy alebo zákona, je identifikovateľný aj vtedy, keď sa majetok nedá presunúť alebo oddeliť od nadobúdaného subjektu alebo od iných práv a povinností. Napríklad:
- a) [vypúšťa sa]
 - b) ...

Majetok, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom

- B42. Pri určovaní reálnej hodnoty, ktorú má k dátumu nadobudnutia majetok, ako sú budova alebo patent, ktorý je predmetom operatívneho lízingu, v rámci ktorého je nadobúdaný subjekt prenajímateľom, berie nadobúdateľ do úvahy lízingové podmienky. Nadobúdateľ nevykazuje samostatný majetok alebo samostatný záväzok, ak sú podmienky operatívneho lízingu buď prijateľné, alebo neprijateľné v porovnaní s trhovými podmienkami.

IFRS 4 Poistné zmluvy

Mení sa odsek 4, zmenený štandardom IFRS 15, a dopĺňa sa odsek 41I.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

4. Účtovná jednotka neuplatňuje tento štandard na:

a) ...

c) zmluvné práva alebo zmluvné povinnosti, ktoré sú podmienené budúcim používaním, alebo právom na používanie nefinančnej položky (napríklad ide o niektoré licenčné poplatky, tantiémy, variabilné lízingové splátky a podobné položky), ako aj na zvyškovú hodnotu záruky nájomcu obsiahnutú v lízingu (pozri IFRS 16 *Lízingy*, IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* a IAS 38 *Nehmotný majetok*).

d) ...

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

...

41I Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 4 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IFRS 7 Finančné nástroje: zverejňovanie

Mení sa odsek 29 a dopĺňa sa odsek 44CC.

Reálna hodnota

...

29. Zverejnenia reálnej hodnoty sa nevyžadujú:

a) ...

b) pri investícii do nástrojov vlastného imania, ktoré nemajú kótovanú cenu na aktívnom trhu pre identický nástroj (t. j. vstup úrovne 1), alebo derivátoch naviazaných na takéto nástroje vlastného imania, ktorá je oceňovaná obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 39, pretože jej reálna hodnota sa nedá spoľahlivo oceniť inak; alebo

c) pri zmluve, ktorá obsahuje prvok voliteľnosti plnenia (ako je opísané v IFRS 4), ak sa reálna hodnota tohto prvku nemôže spoľahlivo určiť; alebo

d) pri lízingových záväzkoch.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

...

44CC Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 29 a B11D. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V dodatku B sa mení odsek B11D.

Kvantitatívne zverejnenia rizika likvidity (odseky 34 písm. a) a 39 písm. a) a b))

...

B11D Zmluvnými sumami zverejnenými v analýzach splatností, ako sa požaduje v odseku 39 písm. a) a b), sú zmluvné nediskontované peňažné toky, napríklad:

a) hrubé lízingové záväzky (pred odpočítaním finančných poplatkov);

b) ...

IFRS 9 Finančné nástroje

Mení sa odsek 21 a odsek 55.15 a dopĺňa sa odsek 71.5.

Kapitola 2 Rozsah pôsobnosti

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

- a) ...
- b) práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje štandard IFRS 16 *Lízingy*. Avšak:
 - i) na pohľadávky finančného lízingu (t. j. čisté investície do finančných lízingov) a pohľadávky operatívneho lízingu vykazované prenájomcom sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania a zníženia hodnoty;
 - ii) na lízingové záväzky vykazované nájomcom sa vzťahujú požiadavky uvedené v odseku 3.3.1 tohto štandardu týkajúce sa ukončenia vykazovania; a
 - iii) na deriváty, ktoré sú vložené do lízingov, sa vzťahujú požiadavky tohto štandardu o vložených derivátoch;
- c) ...

Zjednodušený prístup pre obchodné pohľadávky, zmluvné aktíva a lízingové pohľadávky

5.5.15. Napriek ustanoveniam odsekov 5.5.3 a 5.5.5 účtovná jednotka vždy oceňuje opravnú položku na stratu v hodnote, ktorá sa rovná očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti pre:

- a) ...
- b) lízingové pohľadávky, ktoré sú výsledkom transakcií, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti IFRS 16, ak si účtovná jednotka zvolí ako účtovnú politiku oceňovanie opravnej položky na stratu v hodnote rovnajúcej sa očakávaným úverovým stratám počas celej životnosti. Uvedená účtovná politika sa uplatňuje na všetky lízingové pohľadávky, ale môže sa uplatniť oddelene na pohľadávky finančného a operatívneho lízingu.

...

7.1 DÁTUM ÚČINNOSTI

...

7.1.5. Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V dodatku B sa menia odseky B4.3.8, B5.5.34 a B5.5.46.

Vložené deriváty (oddiel 4.3)

...

B4.3.8. Ekonomické charakteristiky a riziká vloženého derivátu sú v úzkom vzťahu s ekonomickými charakteristikami a rizikami hostiteľskej zmluvy v ďalej uvedených príkladoch. V týchto prípadoch účtovná jednotka neúčtuje vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.

- a) ...
- f) Derivát vložený do hostiteľskej lízingovej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou, ak vložený derivát predstavuje i) index zohľadňujúci infláciu, akým je index lízingových platieb k indexu spotrebiteľských cien (za predpokladu, že lízing neobsahuje pákový efekt a index súvisí s infláciou vo vlastnom ekonomickom prostredí účtovnej jednotky); ii) variabilné lízingové splátky založené na súvisiacich predajoch; alebo iii) variabilné lízingové splátky založené na premenlivých úrokových sadzbách.
- g) ...

Očakávané úverové straty

...

- B5.5.34. Pri oceňovaní opravnej položky na stratu pre lízingovú pohľadávku by peňažné toky použité na stanovenie očakávaných úverových strát mali byť konzistentné s peňažnými tokmi použitými pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*.

...

Časová hodnota peňazí

...

- B5.5.46. Očakávané úverové straty z lízingových pohľadávok sa diskontujú použitím rovnakej diskontnej sadzby použitej pri oceňovaní lízingovej pohľadávky v súlade so štandardom IFRS 16.

...

IFRS 13 Oceňovanie reálnou hodnotou

Mení sa odsek 6

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

6. Požiadavky tohto IFRS na oceňovanie a zverejňovanie sa neuplatňujú na:
- ...
 - lízingové transakcie, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*; a
 - ...

V dodatku C sa dopĺňa odsek C6.

Dátum účinnosti a prechodné ustanovenia

...

- C6. Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi

Menia sa odseky 5 a 97.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

5. Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na všetky zmluvy so zákazníkmi, okrem:
- lízingových zmlúv, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti štandardu IFRS 16 *Lízingy*;
 - ...

Náklady plnenia zmluvy

...

97. Medzi náklady, ktoré priamo súvisia so zmluvou (alebo s osobitnou očakávanou zmluvou), patrí ktorákoľvek z týchto položiek:
- ...

c) priradovanie nákladov, ktoré priamo súvisia so zmluvou alebo so zmluvnými činnosťami (napríklad náklady na správu zmluvy a dohľad nad zmluvou, poistenie a odpisy nástrojov, zariadení a aktív s právom na užívanie používaných pri plnení zmluvy);

d) ...

V dodatku B sa menia odseky B66 a B70.

Forward alebo predajná opcia

B66. Ak má účtovná jednotka povinnosť alebo právo spätne odkúpiť aktívum (forward alebo kúpna opcia), zákazník nezískava kontrolu nad aktívom, pretože zákazník má obmedzenú schopnosť riadiť užívanie aktíva a získať z nej v podstate všetky zostávajúce úžitky, aj keď môže fyzicky vlastniť aktívum. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka účtuje zmluvu buď ako:

a) lízing v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*, ak účtovná jednotka môže alebo musí spätne odkúpiť aktívum za sumu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, ak zmluva nie je súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu. Ak je zmluva súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka účtuje finančný záväzok v súlade so štandardom IFRS 9; alebo

b) ...

Predajná opcia

B70. Ak má účtovná jednotka povinnosť spätne odkúpiť aktívum na žiadosť zákazníka (predajná opcia) za cenu, ktorá je nižšia než pôvodná predajná cena aktíva, účtovná jednotka pri vzniku zmluvy zvažuje, či má zákazník významnú hospodársku motiváciu na to, aby toto právo uplatnil. Využitie tohto práva zákazníkom vedie k tomu, že zákazník skutočne uhradí účtovnej jednotke protihodnotu za právo používať konkrétne aktívum počas určitého obdobia. Ak teda zákazník má významnú hospodársku motiváciu uplatniť toto právo, účtovná jednotka účtuje takúto dohodu ako lízing v súlade so štandardom IFRS 16, ak zmluva nie je súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu. Ak je zmluva súčasťou transakcie predaja a spätného lízingu, účtovná jednotka musí pokračovať vo vykazovaní aktíva a vykazovať finančný záväzok za každú protihodnotu prijatú od zákazníka. Účtovná jednotka účtuje finančný záväzok v súlade so štandardom IFRS 9.

...

V dodatku C sa dopĺňa odsek C1A.

DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

...

C1A Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 5, 97, B66 a B70. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky*

Mení sa odsek 123 a dopĺňa sa odsek 139Q.

Zverejňovanie účtovných politík

...

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

a) ...

- b) kedy sa v podstate všetky významné riziká a odmeny súvisiace s vlastníctvom finančných aktív a, pre prenájomateľov, prenájománeho majetku prevedú na iné účtovné jednotky; a
- c) ...

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM NADOBUDNUTIA ÚČINNOSTI

...

- 139Q Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 123 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 2 *Zásoby*

Mení sa odsek 12 a dopĺňa sa odsek 40G.

Náklady na premenu

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

...

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 40G Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 12 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 7 *Výkazy o peňažných tokoch*

Menia sa odseky 17 a 44 a dopĺňa sa odsek 59

Finančné činnosti

17. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z finančných činností je dôležité, pretože tieto informácie sú užitočné pri predpokladaní nárokov budúcich peňažných tokov osobami, ktoré poskytujú účtovnej jednotke kapitál. Príkladmi peňažných tokov plynúcich z finančných činností sú:
- a) ...
- e) peňažné platby nájomcu na úhrady nezaplatenej časti záväzku vzťahujúceho sa na lízing.

NEPEŇAŽNÉ TRANSAKcie

...

44. Mnohé investičné a finančné činnosti nemajú priamy vplyv na súčasné peňažné toky, hoci ovplyvňujú kapitálovú a majetkovú štruktúru účtovnej jednotky. Vylúčenie nepeňažných transakcií z výkazu o peňažných tokoch je v súlade s cieľom výkazu o peňažných tokoch, keďže tieto položky v bežnom období nezahŕňajú peňažné toky. Príkladmi nepeňažných transakcií sú:
- a) nadobudnutie majetku buď prevzatím priamo súvisiacich záväzkov, alebo prostredníctvom lízingu;
- b) ...

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

59. Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 17 a 44. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 12 Dane z príjmov

Pre účtovnú jednotku, ktorá ešte neprijala IFRS 9 *Finančné nástroje*, sa mení odsek 20

Majetok oceňovaný v reálnej hodnote

20. Štandardy IFRS umožňujú alebo požadujú, aby bol určitý majetok účtovaný v reálnej hodnote, alebo aby bol precenený (pozri napríklad IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38 *Nehmotný majetok*, IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*, IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* a IFRS 16 *Lízingy*). V niektorých jurisdikciách vplyva precenenie alebo iné prehodnotenie aktíva na reálnu hodnotu na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) bežného obdobia. Výsledkom je, že daňový základ aktíva je upravený a nevzniká dočasný rozdiel. V iných jurisdikciách nemá precenenie alebo prehodnotenie aktíva vplyv na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho sa daňový základ aktíva neupravuje. Napriek tomu bude mať budúce spätné získanie účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľných ekonomických úžitkov účtovnej jednotke a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto ekonomických úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného aktíva a jeho daňovým základom je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:
- a) ...

Odsek 20 sa mení pre účtovnú jednotku, ktorá prijala IFRS 9 *Finančné nástroje*.

Majetok oceňovaný v reálnej hodnote

20. Štandardy IFRS umožňujú alebo požadujú, aby bol určitý majetok účtovaný v reálnej hodnote, alebo aby bol precenený (pozri napríklad IAS 16 *Nehnutelnosti, stroje a zariadenia*, IAS 38 *Nehmotný majetok*, IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*, IFRS 9 *Finančné nástroje* a IFRS 16 *Lízingy*). V niektorých jurisdikciách vplyva precenenie alebo iné prehodnotenie aktíva na reálnu hodnotu na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) bežného obdobia. Výsledkom je, že daňový základ aktíva je upravený a nevzniká dočasný rozdiel. V iných jurisdikciách nemá precenenie alebo prehodnotenie aktíva vplyv na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho sa daňový základ aktíva neupravuje. Napriek tomu bude mať budúce spätné získanie účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľných ekonomických úžitkov účtovnej jednotke a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto ekonomických úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného aktíva a jeho daňovým základom je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:
- a) ...

Dopĺňa sa odsek 98G.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 98G Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 20 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia

Vypúšťajú sa odseky 4 a 27, menia sa odseky 5, 10, 44 a 68, mení sa odsek 69, zmenený štandardom IFRS 15, a dopĺňa sa odsek 81L.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

4. [Vypúšťa sa]

5. Účtovná jednotka, ktorá pri účtovaní investičného nehnuteľného majetku používa model ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok*, používa pre investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve model ocenenia obstarávacou cenou podľa tohto štandardu.

VYKAZOVANIE

- ...
10. Účtovná jednotka vyhodnocuje na základe uvedenej zásady vykazovania obstarávaciu cenu všetkých svojich nehnuteľností, strojov a zariadení v čase jej vzniku. Táto obstarávacía cena zahŕňa náklady prvotne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím alebo zhotovením položky nehnuteľností, strojov a zariadení a náklady následne vynaložené na jej rozšírenie, výmenu jej časti alebo údržbu. Obstarávacía cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení môže zahŕňať vzniknuté náklady súvisiace s lízingmi aktív, ktoré sa používajú na zhotovenie, rozšírenie, výmenu časti alebo údržbu položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ako sú odpisy aktív s právom na užívanie.

Určenie obstarávacej ceny

- ...
27. [Vypúšťa sa]
- ...

Odpisovanie

- ...
44. Sumu, v ktorej bola pôvodne vykázaná položka nehnuteľností, strojov a zariadení, účtovná jednotka alokuje jej významným častiam a každú takúto časť odpisuje osobitne. Napríklad môže byť vhodné osobitne odpisovať drak lietadla a motory lietadla. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka nadobudne nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sú predmetom operatívneho lízingu, v ktorom je účtovná jednotka prenajímateľom, môže byť vhodné samostatne odpisovať sumy vyjadrené v obstarávacej cene tejto položky, ktoré sú priraditeľné priaznivým alebo nepriaznivým lízingovým podmienkam vzhľadom na trhové podmienky.
- ...

UKONČENIE VYKAZOVANIA

- ...
68. **Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa zahrnie do výsledku hospodárenia k dátumu ukončenia vykazovania položky (okrem prípadov, ak sa v IFRS 16 *Lízingy* v súvislosti s predajom a spätným lízingom vyžaduje inak). Zisky sa neklasifikujú ako tržby.**
- ...
69. Položky nehnuteľností, strojov a zariadení sa môžu vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Dátumom vyradenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad danou položkou v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15. Na vyradenie predajom a spätným lízingom sa vzťahujú ustanovenia štandardu IFRS 16.
- ...

DÁTUM ÚČINNOSTI

- ...
- 81L Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa vypustili odseky 4 a 27 a zmenili sa odseky 5, 10, 44 a 68 až 69. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 21 *Vplyvy zmien kurzov cudzích mien*

Mení sa odsek 16 a dopĺňa sa odsek 60K.

Peňažné položky

16. Základnou črtou peňažnej položky je právo prijať (alebo povinnosť dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Patria sem napríklad: penzijné a iné zamestnanecké požitky vyplácané peniazmi

v hotovosti; rezervy, ktoré sa majú uhradiť v hotovosti; lízingové záväzky; a peňažné dividendy vykázané ako záväzok. Podobne, zmluva o prijatí (alebo dodaní) premenlivého množstva vlastných kapitálových nástrojov účtovnej jednotky alebo premenlivého množstva majetku, ktorého reálna hodnota, ktorá má byť získaná (alebo dodaná), sa rovná pevnému alebo stanoviteľnému množstvu menových jednotiek, je peňažná položka. Naopak, základnou črtou nepeňažnej položky je absencia práva prijať (alebo povinnosti dodať) pevný alebo stanoviteľný počet menových jednotiek. Patria sem napríklad: sumy predplatené za tovary a služby; goodwill; nehmotný majetok; zásoby; nehnuteľnosti, stroje a zariadenia; aktíva s právom na užívanie; a rezervy, ktoré sa majú vysporiadať dodaním nepeňažného majetku.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

...

- 60K Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 16 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 23 Náklady na prijaté úvery a pôžičky

Mení sa odsek 6 a dopĺňa sa odsek 29C.

DEFINÍCIE

...

6. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:
- a) ...
 - d) úroky súvisiace s lízingovými záväzkami vykázanými v súlade so štandardom IFRS 16 *Lízingy*; a
 - e) ...

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 29C Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 32 Finančné nástroje: prezentácia

Dopĺňa sa odsek 97S.

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

...

- 97S Štandardom IFRS 16 *Lízingy*, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky AG9 a AG10. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V návode na uplatňovanie sa menia odseky AG9 a AG10.

Finančné aktíva a finančné záväzky

...

- AG9. Lízing zvyčajne vytvára nárok prenajímateľa na príjem toku platieb a povinnosť nájomcu platiť tok platieb, ktoré sú v podstate rovnaké ako zmiešané splátky istiny a úrokov podľa úverovej zmluvy. Prenajímateľ zaúčtuje svoju investíciu ako sumu pohľadávky podľa finančného lízingu, a nie ako samotné podkladové aktívum, na ktoré sa vzťahuje finančný lízing. Preto prenajímateľ považuje finančný lízing za finančný nástroj. Podľa štandardu IFRS 16 prenajímateľ nevykazuje svoj nárok na prijímanie lízingových splátok

v rámci operatívneho lízingu. Prenajímateľ pokračuje v účtovaní samotného podkladového aktíva, a nie v účtovaní akejkoľvek sumy splatnej v budúcnosti podľa zmluvy. Preto prenájomca nepovažuje operatívny lízing za finančný nástroj, s výnimkou jednotlivých splátok aktuálne splatných, ktoré má splatiť nájomca.

- AG10. Hmotný majetok (napríklad zásoby, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia), aktíva s právom na užívanie a nehmotný majetok (napríklad patenty a ochranné známky) nie sú finančnými aktívami. Kontrola nad takýmto hmotným majetkom, aktívami s právom na užívanie a nehmotným majetkom vytvára príležitosť na vytváranie príjmov peňažnej hotovosti alebo iného aktíva, ale nespôsobuje vznik súčasného práva na príjem peňažnej hotovosti alebo iného finančného aktíva.

...

IAS 37 Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva

Mení sa odsek 5 a dopĺňa sa odsek 102

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

5. Keď sa iný štandard zaoberá osobitným druhom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmieneného aktíva, účtovná jednotka uplatní tento iný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad niektoré druhy rezerv sú uvedené v štandardoch pre:
- a) ...
 - c) líziny (pozri IFRS 16 *Líziny*). Tento štandard sa však uplatňuje na všetky líziny, ktoré sa stanú nevýhodnými pred dátumom začatia lízingu vymedzeného v štandarde IFRS 16. Tento štandard sa uplatňuje aj na krátkodobé líziny a líziny, pri ktorých má podkladové aktívum nízku hodnotu, ktoré sa účtujú v súlade s odsekom 6 štandardu IFRS 16 a ktoré sa stali nevýhodnými;
 - d) ...

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

102. Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 5 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 38 Nehmotný majetok

Menia sa odseky 3, 6 a 113, mení sa odsek 114 zmenený štandardom IFRS 15 a dopĺňa sa odsek 130L.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

3. Ak sa v inom štandarde predpisuje spôsob účtovania konkrétneho druhu nehmotného majetku, účtovná jednotka uplatní daný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad tento štandard sa neuplatňuje na:
- a) ...
 - c) líziny nehmotného majetku účtované v súlade s IFRS 16 *Líziny*.
 - d) ...
6. Práva v držbe nájomcu vyplývajúce z licenčných zmlúv na položky, akými sú filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva patria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu a sú vylúčené z pôsobnosti IFRS 16.

...

VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

...

113. **Zisk alebo strata z ukončenia vykazovania nehmotného majetku sa stanovuje ako rozdiel medzi čistými výnosmi z vyradenia (ak existujú) a účtovnou hodnotou aktíva. Zahrnie sa do hospodárskeho výsledku k dátumu ukončenia vykazovania majetku (pokiaľ sa v IFRS 16 v súvislosti s predajom a spätným lízingom nevyžaduje inak). Zisky sa nevykazujú ako výnos.**
114. Nehmotný majetok sa môže vyradiť rôznymi spôsobmi (napríklad predajom, finančným lízingom alebo darovaním). Dátumom vyradenia nehmotného majetku je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad daným aktívom v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi. Na vyradenie predajom a spätný lízing sa vzťahujú ustanovenia štandardu IFRS 16.

PRECHODNÉ USTANOVENIA A DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 130L Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 3, 6, 113 a 114. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie

Odsek 2 sa mení a odsek 103V sa dopĺňa, pokiaľ ide účtovnú jednotku, ktorá neprijala IFRS 9 *Finančné nástroje*. IAS 39 sa nemení, pokiaľ ide o finančnú jednotku, ktorá prijala IFRS 9.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Tento štandard uplatňujú všetky účtovné jednotky na všetky druhy finančných nástrojov s výnimkou:
- a) ...
 - b) práv a povinností vyplývajúcich z lízingov, na ktoré sa vzťahuje IFRS 16 *Lízingy*. Avšak:
 - i) na pohľadávky finančného lízingu (t. j. čisté investície do finančných lízingov) a pohľadávky operatívneho lízingu vykazované prenajímateľom sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu o ukončení vykazovania a znížení hodnoty (pozri odseky 15 až 37, 58, 59, 63 až 65 a dodatok A odseky AG36 až AG52 a AG84 až AG93);
 - ii) na lízingové záväzky vykazované nájomcom sa vzťahujú ustanovenia o ukončení vykazovania v odseku 39 tohto štandardu a
 - iii) ...

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

...

- 103 V Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odseky 2 a AG33. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V návode na uplatňovanie sa odsek AG33 mení, pokiaľ ide účtovnú jednotku, ktorá neprijala IFRS 9 *Finančné nástroje*. Návod na uplatňovanie sa nemení, pokiaľ ide o účtovnú jednotku, ktorá prijala IFRS 9.

VLOŽENÉ DERIVÁTY (ODSEKY 10 AŽ 13)

...

- AG33. Ekonomické vlastnosti a riziká vloženého derivátu sú v úzkom vzťahu s ekonomickými vlastnosťami a rizikami hostiteľskej zmluvy v ďalej uvedených príkladoch V týchto prípadoch jednotka neúčtuje vložený derivát oddelene od hostiteľskej zmluvy.
- a) ...

- f) derivát vložený do hostiteľskej lízingovej zmluvy je v úzkom vzťahu s hostiteľskou zmluvou, ak vložený derivát predstavuje i) index zohľadňujúci infláciu, akým je index lízingových splátok k indexu spotrebiteľských cien (za predpokladu, že lízing neobsahuje pákový efekt a index súvisí s infláciou vo vlastnom ekonomickom prostredí účtovnej jednotky); ii) variabilné lízingové splátky založené na súvisiacich predajoch alebo iii) variabilné lízingové splátky založené na premenlivých úrokových sadzbách.

g) ...

IAS 40 Investičný nehnuteľný majetok

Vzhľadom na rozsiahle zmeny štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* sa úplné znenie tohto štandardu s navrhovanými zmenami uvádza na konci prílohy D.

IAS 41 Poľnohospodárstvo

Mení sa odsek 2 a dopĺňa sa odsek 64

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

2. Tento štandard sa nevzťahuje na:

a) ...

e) aktíva s právom na užívanie vyplývajúce z lízingu pozemkov, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou (pozri štandard IFRS 16 *Lízingy*).

...

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

...

64. Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 2 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IFRIC 1 Zmeny v existujúcich záväzkoch vyplývajúcich z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia a podobných záväzkov

Odsek Odkazy sa mení.

REFERENCIE

— IFRS 16 *Lízingy*

— IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007)

— ...

Mení sa odsek 2 a dopĺňa sa odsek 9B.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. Táto interpretácia platí pre zmeny v ocenení existujúceho záväzku vyplývajúceho z ukončenia prevádzky, obnovy prostredia alebo podobného záväzku, ktorý sa:

a) vykazuje ako časť obstarávacej ceny položky nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v súlade s IAS 16, alebo ako časť obstarávacej ceny aktíva s právom na užívanie v súlade s IFRS 16; a

b) ...

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

9B Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 2 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IFRIC 12 Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb

Odsek Odkazy sa mení.

REFERENCIE

- ...
- IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi
- IFRS 16 Lízingy
- ...
- ...
- ...

Dopĺňa sa odsek 28F.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 28F Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenili odsek AG8 a dodatok B. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

V dodatku A sa mení odsek AG8.

Dodatok A

ROZSAH PÔSOBNOSTI (ODSEK 5)

...

- AG8. Prevádzkovateľ môže mať právo používať oddeliteľnú infraštruktúru opísanú v odseku AG7 písm. a) alebo zariadenia používané na poskytovanie vedľajších neregulovaných služieb opísané v odseku AG7 písm. b). V oboch prípadoch môže v podstate existovať lízing medzi zadávateľom a prevádzkovateľom. V tomto prípade sa musí zvoliť účtovný postup v zmysle štandardu IFRS 16.

SIC-29 Dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb: zverejňovanie

Odsek Odkazy sa mení.

REFERENCIE

- IFRS 16 Lízingy
- ...
- ...

Mení sa odsek 5

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

...

5. Určitými stránkami a zverejneniami v súvislosti s niektorými zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb sa už zaoberali existujúce Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (napríklad IAS 16 sa uplatňuje na nadobudnutia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, IFRS 16 sa uplatňuje na lízing aktív a IAS 38 sa uplatňuje na nadobudnutie nehmotného majetku). Zmluva o licencií na poskytovanie služieb však môže obsahovať exekučné zmluvy, ktorými sa nezaoberajú Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva, pokiaľ tieto zmluvy nie sú nevýhodné, na také sa uplatňuje IAS 37. Táto interpretácia sa preto zaoberá dodatočnými zverejneniami o zmluvách o licenciách na poskytovanie služieb.

Mení sa odsek s dátumom účinnosti.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

Účtovná jednotka uplatňuje zmenu uvedenú v odseku 6 písm. e) a odseku 6A na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2008 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní IFRIC 12 na skoršie obdobie, táto zmena sa uplatní na toto skoršie obdobie.

Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 5 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

SIC-32 Nehmotný majetok – náklady na webovú lokalitu

Odsek Odkazy sa mení.

REFERENCIE

— ...

— IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi

— IFRS 16 Lízingy

— ...

Mení sa odsek 6 zmenený štandardom IFRS 15.

RIEŠENÁ PROBLEMATIKA

...

6. Štandard IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktorý účtovná jednotka má na predaj v rámci bežnej činnosti (pozri IAS 2 a IFRS 15) alebo lízingy nehmotného majetku, ktoré sa účtujú v súlade so štandardom IFRS 16. Podľa toho sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj alebo prevádzku webovej lokality (alebo softvéru webovej lokality), ktorá je určená na predaj inej účtovnej jednotke alebo ktorá sa účtuje v súlade so štandardom IFRS 16.

Mení sa odsek s dátumom účinnosti.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

Štandardom IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi, vydaným v máji 2014, sa mení časť „Odkazy“ a odsek 6 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 6 Účtovná jednotka uplatní túto zmenu pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

IAS 40 Investičný nehnuteľný majetok

Vzhľadom na rozsiahle zmeny štandardu IAS 40 *Investičný nehnuteľný majetok* sa uvádza úplné znenie tohto štandardu, zmeneného štandardom IFRS 15 spolu s navrhovanými zmenami.

Medzinárodný účtovný štandard 40

Investičný nehnuteľný majetok

CIEĽ

1. Cieľom tohto štandardu je predpísať postup účtovania investičného nehnuteľného majetku a súvisiacich požiadaviek na zverejnenie.

ROZSAH PÔSOBNOSTI

2. **Tento štandard sa uplatňuje pri vykazovaní, oceňovaní a zverejňovaní investičného nehnuteľného majetku.**
3. [Vypúšťa sa]
4. Tento štandard sa nevzťahuje na:
 - a) biologický majetok týkajúci sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41 *Poľnohospodárstvo* a IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*) a
 - b) ťažobné práva a zdroje nerastných surovín, ako napríklad ropa, zemný plyn a podobné neobnoviteľné zdroje.

DEFINÍCIE

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

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný vo výkaze o finančnej situácii.

Obstarávacía cena je suma uhradená v peňažnej hotovosti alebo v peňažných ekvivalentoch alebo reálna hodnota inej protihodnoty vynaloženej s cieľom nadobudnúť majetok v čase jeho akvizície alebo zhotovenia, alebo prípadne suma priradená tomuto majetku pri prvotnom vykázaní v súlade s konkrétnymi požiadavkami iných IFRS, napríklad IFRS 2 *Platby na základe podielov*.

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

Investičný nehnuteľný majetok je nehnuteľnosť (pozemky alebo budovy – alebo časti budov – alebo oboje) držaná (vlastníkom alebo nájomcom ako aktívum s právom na užívanie) skôr s cieľom získať nájomné alebo kapitálové zhodnotenie alebo oboje, ako na účely:

- a) použitia vo výrobe alebo na dodávkach tovarov alebo služieb, prípadne na administratívne účely, alebo
- b) predaja v rámci bežného podnikania.

Nehnuteľnosť užívaná vlastníkom je nehnuteľnosť držaná (vlastníkom alebo nájomcom ako aktívum s právom na užívanie) na účely použitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely.

KLASIFIKÁCIA NEHNUTEĽNOSTI AKO INVESTIČNÝ NEHNUTEĽNÝ MAJETOK ALEBO NEHNUTEĽNOSŤ UŽÍVANÁ VLASTNÍKOM

6. [Vypúšťa sa]
7. Investičný nehnuteľný majetok je držaný s cieľom získať nájomné alebo kapitálové zhodnotenie alebo oboje. Preto investičný nehnuteľný majetok vytvára peňažné toky značne nezávislé od ostatného majetku držaného účtovnou jednotkou. Toto odlišuje investičný nehnuteľný majetok od nehnuteľností užívaných vlastníkom. Výroba alebo dodávanie tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely) vytvára peňažné toky, ktoré sú priraditeľné nielen k nehnuteľnosti, ale aj k ostatnému majetku používanému vo výrobnom alebo v dodávateľskom procese. Štandard IAS 16 sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané vlastníkom vo vlastníctve a IFRS 16 sa uplatňuje na nehnuteľnosti užívané nehnuteľnosti užívané vlastníkom v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie.
8. Investičným nehnuteľným majetkom sú napríklad:
 - a) pozemok držaný skôr na dlhodobé kapitálové zhodnotenie, ako na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania;

- b) pozemok držaný na zatiaľ neurčené budúce použitie. (Pokiaľ účtovná jednotka neurčila, či sa pozemok použije ako nehnuteľnosť užívaná vlastníkom alebo na krátkodobý predaj v rámci bežného podnikania, pozemok sa považuje za držaný na účely kapitálového zhodnotenia.);
 - c) budova vlastnená účtovnou jednotkou (alebo aktívum s právom na užívanie týkajúce sa budovy v držbe účtovnej jednotky) a prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;
 - d) budova, ktorá je neobsadená, ale je držaná na účely prenájmu na základe jedného alebo viacerých operatívnych lízingov;
 - e) nehnuteľnosť, ktorá sa práve zhotovuje alebo projektuje a stavia na budúce využitie ako investičný nehnuteľný majetok;
9. Položkami, ktoré nie sú investičným nehnuteľným majetkom, a preto nepatria do rozsahu pôsobnosti tohto štandardu, sú napríklad tieto:
- a) nehnuteľnosť určená na predaj v rámci bežného podnikania alebo v procese zhotovenia alebo projektovania a výstavby na účely takého predaja (pozri IAS 2 *Zásoby*), napríklad nehnuteľnosť, ktorá bola nadobudnutá výlučne s úmyslom následného scudzenia v blízkej budúcnosti alebo na projektovanie a výstavbu a opätovný predaj;
 - b) [vypúšťa sa]
 - c) nehnuteľnosť užívaná vlastníkom (pozri IAS 16 a IFRS 16) vrátane (okrem iného) nehnuteľnosti držanej na účely budúceho používania ako nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom, nehnuteľnosti držanej na účely budúceho projektovania a výstavby a následného používania ako nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom, nehnuteľnosti užíwanej zamestnancami (bez ohľadu na to, či zamestnanci platia nájomné v trhových sadzbách) a nehnuteľnosti užíwanej vlastníkom, pri ktorom sa očakáva vyradenie;
 - d) [vypúšťa sa]
 - e) nehnuteľnosť, ktorá sa v rámci finančného lízingu prenajíma inej účtovnej jednotke.
10. Niektoré nehnuteľnosti v sebe zahŕňajú časť, ktorá je držaná s cieľom dosiahnuť výnosy z prenájmu alebo kapitálového zhodnotenia, a ďalšiu časť, ktorá je držaná na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely. Ak by bolo možné tieto časti samostatne predať (alebo samostatne prenajať v rámci finančného lízingu), účtovná jednotka účtuje tieto časti samostatne. Ak by nebolo možné tieto časti samostatne predať, nehnuteľnosť je investičným nehnuteľným majetkom len vtedy, ak na účely využitia pri výrobe alebo dodávkach tovaru alebo služieb, prípadne na administratívne účely, je držaná iba jej nevýznamná časť.
11. V niektorých prípadoch poskytuje účtovná jednotka užívateľom nehnuteľnosti, ktorú má vo svojej držbe, vedľajšie služby. Účtovná jednotka pristupuje k takejto nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku, ak tieto služby sú pre celkovú dohodu nevýznamné. Príkladom je situácia, keď vlastníci kancelárskej budovy poskytujú bezpečnostné a údržbárske služby nájomcom, ktorí budovu užívajú.
12. V iných prípadoch sa poskytované služby považujú za významné. Ak účtovná jednotka napríklad vlastní a riadi hotel, služby poskytované hosťom sú významnou súčasťou celkovej dohody. Preto sa hotel riadený vlastníkom považuje za nehnuteľnosť užívanú vlastníkom, a nie za investičný nehnuteľný majetok.
13. Určiť, či vedľajšie služby sú také významné, že nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, môže byť náročné. Napríklad vlastníci hotela niekedy prevedú určité zodpovednosti na tretie osoby na základe zmluvy o správe. Podmienky takýchto zmlúv o správe sú veľmi rôznorodé. Na jednej strane spektrum môže mať majiteľ v podstate pozíciu pasívneho investora. Na druhej strane spektrum môže vlastníci obstarávať každodenné funkcie jednoducho externe, ale zostáva významne vystavený odchýlkam v peňažných tokoch vytváraných činnosťami hotela.
14. Na určenie, či nehnuteľnosť spĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku, je potrebný úsudok. Účtovná jednotka si vytvára kritériá tak, aby mohla urobiť tento úsudok konzistentne a v súlade s definíciou investičného nehnuteľného majetku a so súvisiacim návodom v odsekoch 7 až 13. V odseku 75 písm. c) sa požaduje, aby účtovná jednotka v prípade náročnej klasifikácie tieto kritériá zverejnila.

- 14A. Úsudok je potrebný aj na určenie, či nadobudnutie investičného nehnuteľného majetku je nadobudnutím aktíva alebo skupiny aktív, alebo podnikovou kombináciou v rámci rozsahu pôsobnosti IFRS 3 *Podnikové kombinácie*. Na určenie, či ide o podnikovú kombináciu, by sa malo odkázať na štandard IFRS 3. Úvahy v odsekoch 7 až 14 tohto štandardu sa týkajú toho, či ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom alebo o investičný nehnuteľný majetok, a nie určenia, či nadobudnutie nehnuteľnosti je podnikovou kombináciou, ako sa vymedzuje v IFRS 3. Určenie, či konkrétna transakcia zodpovedá definícii podnikovej kombinácie podľa IFRS 3 a zahŕňa investičný nehnuteľný majetok, ako je definovaný v tomto štandarde, si vyžaduje samostatné uplatnenie týchto dvoch štandardov.
15. Účtovná jednotka v niektorých prípadoch vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma, alebo ktorú užíva jej materská spoločnosť alebo iná dcérska spoločnosť. Táto nehnuteľnosť nespĺňa kritériá týkajúce sa investičného nehnuteľného majetku v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože z pohľadu skupiny ide o nehnuteľnosť užívanú vlastníkom. Z pohľadu účtovnej jednotky vlastniacej nehnuteľnosť je však nehnuteľnosť investičným nehnuteľným majetkom v prípade, keď vyhovuje definícii uvedenej v odseku 5. Preto prenajímateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke pristupuje k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku.

VYKAZOVANIE

16. **Investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve sa vykazuje ako majetok iba vtedy, ak:**
- a) **je pravdepodobné, že budúce ekonomické úžitky, ktoré sú spojené s investičným nehnuteľným majetkom, budú plynúť do účtovnej jednotky, a**
 - b) **obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku je možné spoľahlivo stanoviť.**
17. Účtovná jednotka v súlade s uvedenou zásadou vykazovania vyhodnotí všetky náklady na investičný nehnuteľný majetok v čase ich vzniku. Medzi takéto náklady patria náklady, ktoré boli pôvodne vynaložené v súvislosti s nadobudnutím investičného nehnuteľného majetku a náklady vynaložené následne na rozšírenie, výmenu časti alebo údržbu nehnuteľného majetku.
18. V súlade so zásadou vykazovania v odseku 16 účtovná jednotka nevykazuje v rámci účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku náklady súvisiace s každodennou údržbou tejto nehnuteľnosti. Namiesto toho sa takéto náklady vykazujú vo výsledku hospodárenia v čase ich vzniku. Náklady na každodennú údržbu sú najmä mzdové náklady a náklady na výkonovú spotrebu a môžu takisto zahŕňať náklady na menšie časti. Účel týchto výdavkov sa často opisuje ako „opravy a údržba“ nehnuteľnosti.
19. Časti investičného nehnuteľného majetku mohli byť obstarané prostredníctvom náhrady. Napríklad vnútorné steny môžu byť náhradou pôvodných stien. V súlade s touto zásadou vykazovania účtovná jednotka v účtovnej hodnote investičného nehnuteľného majetku vykazuje náklady na náhradu časti existujúceho investičného nehnuteľného majetku v čase ich vzniku v prípade, keď sú splnené kritériá vykazovania. Vykazovanie účtovnej hodnoty týchto vymenených častí sa dokončí v súlade s ustanoveniami o ukončení vykazovania uvedenými v tomto štandarde.
- 19A. Investičný nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie sa vykazuje v súlade so štandardom IFRS 16.

OCENENIE PRI VYKÁZANÍ

20. **Investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve sa prvotne oceňuje v jeho obstarávacej cene. Transakčné náklady sa zahrnú do prvotného ocenenia.**
21. Obstarávacia cena nakúpeného investičného nehnuteľného majetku pozostáva z jeho nákupnej ceny a ostatných priamo priraditeľných výdavkov. Medzi priamo priraditeľné výdavky patria napríklad poplatky za odborné právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.
22. [Vypúšťa sa]
23. Obstarávaciu cenu investičného nehnuteľného majetku nezvyšujú:
- a) zriaďovacie náklady (ak takéto náklady nie sú nevyhnutné na uvedenie nehnuteľnosti do stavu, v ktorom je schopná prevádzky, ktorej spôsob určil manažment);

- b) prevádzkové straty, k vzniku ktorých došlo pred tým, ako investičný nehnuteľný majetok dosiahne plánovanú úroveň použitia, alebo
- c) nadmerná hodnota odpadového materiálu, mzdových nákladov a iných zdrojov vzniknutých pri zhotovení alebo projektovaní a výstavbe nehnuteľnosti.
24. Ak je platba za investičný nehnuteľný majetok odložená, jeho obstarávacia cena je ekvivalentom ceny v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovými platbami sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru.
25. [Vypúšťa sa]
26. [Vypúšťa sa]
27. Jeden investičný nehnuteľný majetok alebo viacero investičných nehnuteľných majetkov možno obstarat výmenou za nepeňažné aktívum alebo aktíva, alebo kombináciu peňažných a nepeňažných aktív. Ďalší text sa týka výmeny jedného nepeňažného aktíva za iné, avšak uplatňuje sa aj na všetky výmeny uvedené v predchádzajúcej vete. Obstarávacia cena takéhoto investičného nehnuteľného majetku sa oceňuje v reálnej hodnote okrem prípadov, ak a) výmennej transakcii chýba obchodná podstata alebo b) nemožno spoľahlivo určiť reálnu hodnotu tak prijatého, ale ani odovzdaného majetku. Obstaraný majetok sa oceňuje týmto spôsobom aj v prípade, keď účtovná jednotka nemôže okamžite ukončiť vykazovanie odovzdaného majetku. Ak sa získaný majetok neoceňuje v reálnej hodnote, jeho obstarávacia cena sa stanoví v účtovnej hodnote odovzdaného majetku.
28. Účtovná jednotka určí, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu so zreteľom na rozsah, do akého sa v dôsledku transakcie očakáva výskyt zmien budúcich peňažných tokov. Výmenná transakcia má komerčnú podstatu, ak:
- a) štruktúra peňažných tokov (riziko, časový priebeh a sumy) prijatého majetku sa líši od štruktúry peňažných tokov prevedeného majetku alebo
- b) v dôsledku výmeny dôjde k zmene hodnoty časti činností účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou a
- c) rozdiel uvedený v písmenách a) alebo b) je významný vzhľadom na reálnu hodnotu vymenených aktív.
- Na určenie toho, či má výmenná transakcia obchodnú podstatu, špecifická hodnota časti aktivít účtovnej jednotky ovplyvnených transakciou odzrkadľuje peňažné toky po zdanení. Výsledok týchto analýz môže byť jednoznačný bez toho, aby účtovná jednotka musela vykonať podrobné výpočty.
29. Reálnu hodnotu aktíva možno spoľahlivo oceniť, ak a) variabilita v rozsahu vhodných ocenení reálnou hodnotou nie je pre toto aktívum významnou alebo b) pravdepodobnosti rôznych odhadov v rámci daného rozsahu sa môžu primerane posúdiť a používať pri oceňovaní reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu buď prijatého alebo postúpeného aktíva, na ocenenie nákladov sa použije reálna hodnota postúpeného aktíva, pokiaľ reálna hodnota prijatého aktíva nie je evidentnejšia.
- 29 A Investičný nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie sa prvotne oceňuje v jeho obstarávacej cene v súlade so štandardom IFRS 16.

OCEŇOVANIE PO VYKÁZANÍ

Účtovná politika

30. **Účtovná jednotka si okrem výnimky uvedenej v odseku 32A za svoju účtovnú politiku vyberie buď model ocenenia reálnou hodnotou podľa odsekov 33 až 55, alebo model ocenenia obstarávacou cenou podľa odseku 56 a túto politiku uplatní na všetok svoj investičný nehnuteľný majetok.**
31. V štandarde IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby* sa uvádza, že dobrovoľnú zmenu účtovnej politiky možno uskutočniť len v prípade, ak výsledkom tejto zmeny bude účtovná závierka, ktorá poskytuje spoľahlivé a relevantnejšie informácie o účinkoch transakcií, iných udalostí alebo podmienok na

finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky. Je veľmi nepravdepodobné, že výsledkom zmeny modelu ocenenia reálnou hodnotou na model ocenenia obstarávacou cenou bude vhodnejšia prezentácia.

32. V tomto štandarde sa vyžaduje, aby všetky účtovné jednotky oceňovali reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku buď na účely oceňovania (ak účtovná jednotka používa model oceňovania reálnou hodnotou) alebo zverejňovania (ak sa používa model oceňovania obstarávacou cenou). Účtovnej jednotke sa odporúča, ale nevyžaduje sa od nej, aby oceňovala investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na základe ocenenia nezávislým znalcom, ktorý má zodpovedajúcu a uznávanú odbornú spôsobilosť a má predchádzajúce skúsenosti s oceňovaním nehnuteľného majetku rovnakého druhu a v rovnakej lokalite, ako je kategória investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa oceňuje.

32 A Účtovná jednotka si smie:

- a) **zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetky záväzky súvisiace so zabezpečením investičného nehnuteľného majetku, ktorý vytvára výnos priamo prepojený s reálnou hodnotou, alebo výnos zo špecifikovaného majetku zahŕňajúceho takýto investičný nehnuteľný majetok, a**
- b) **zvoliť buď model ocenenia reálnou hodnotou, alebo model ocenenia obstarávacou cenou pre všetok ostatný investičný nehnuteľný majetok bez ohľadu na výber podľa písmena a).**

- 32 B Niektorí poisťovatelia a iné účtovné jednotky prevádzkujú interný majetkový fond, ktorý emituje nominálne jednotky, pričom časť jednotiek majú v držbe investori v rámci združených zmlúv a zvyšok má v držbe účtovná jednotka. V odseku 32A sa účtovnej jednotke neumožňuje oceňovať nehnuteľnosti v držbe fondu čiastočne v obstarávacej cene a čiastočne v reálnej hodnote.

- 32C Ak si účtovná jednotka zvolí rozličné modely pre dve kategórie uvedené v odseku 32A, predaj investičného nehnuteľného majetku medzi súbormi majetku ocenenými rôznymi modelmi sa vykazuje v reálnej hodnote a kumulatívna zmena v reálnej hodnote sa vykáže vo výsledku hospodárenia. Ak dôjde v tomto zmysle k predaju investičného nehnuteľného majetku zo súboru, v rámci ktorého sa používa model ocenenia reálnou hodnotou do súboru, v ktorom sa používa model ocenenia obstarávacou cenou, reálna hodnota nehnuteľnosti sa k dátumu predaja stáva jej domnelou obstarávacou cenou.

Model ocenenia reálnou hodnotou

33. **Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model oceňovania reálnou hodnotou, oceňuje všetok svoj investičný nehnuteľný majetok v jeho reálnej hodnote s výnimkou prípadov opísaných v odseku 53.**

34. [Vypúšťa sa]

35. **Zisk alebo strata vznikajúca zo zmeny reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia za obdobie, v ktorom vznikne.**

- 36 – 39. [Vypúšťa sa]

40. Pri oceňovaní investičného nehnuteľného majetku reálnou hodnotou v súlade so štandardom IFRS 13 účtovná jednotka zabezpečí, aby reálna hodnota okrem iného odrážala výnosy z nájomného z bežných nájomov a ostatné predpoklady, ktoré by účastníci trhu použili pri stanovovaní ceny investičného nehnuteľného majetku za bežných trhových podmienok.

- 40 A Ak nájomca používa model ocenenia reálnou hodnotou na oceňovanie investičného nehnuteľného majetku, ktorý je v držbe ako aktívum s právom na užívanie, ocení reálnou hodnotou aktívum s právom na užívanie a nie príslušný nehnuteľný majetok.

41. Štandardom IFRS 16 sa stanovuje základ pre prvotné vykázanie obstarávacej ceny investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. V odseku 33 sa vyžaduje, aby sa investičný nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie v prípade potreby precenil na reálnu

hodnotu, ak si účtovná jednotka zvolí model ocenenia reálnou hodnotou. Ak sú lízingové splátky v trhových sadzbách, reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie by po odpočítaní všetkých očakávaných lízingových splátok (vrátane splátok týkajúcich sa vykazovaných lízingových záväzkov) mala mať k dátumu nadobudnutia nulovú hodnotu. Preto by na základe precenenia aktíva s právom na užívanie z obstarávacej ceny v súlade so štandardom IFRS 16 na reálnu hodnotu v súlade s odsekom 33 (berúc do úvahy požiadavky v odseku 50) nemal vzniknúť prvotný zisk alebo strata, ak sa reálna hodnota neoceňuje k rozdielnym dátumom. K takejto situácii môže dôjsť v prípade, keď sa uplatňovanie modelu ocenenia reálnou hodnotou zvolí po prvotnom vykázaní.

42 – 47. [Vypúšťa sa]

48. Vo výnimočných prípadoch je jasne preukázateľné, že v prípade, keď účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny použitia), variabilita v rozsahu primeraných odhadov reálnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť jednotlivých výsledkov bude také ťažké posúdiť, že je vylúčená užitočnosť jedného ocenenia reálnou hodnotou. To môže naznačovať, že reálnu hodnotu nehnuteľností nebude možné spoľahlivo oceňovať na trvalom základe (pozri odsek 53).

49. [Vypúšťa sa]

50. Pri určovaní účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku podľa modelu ocenenia reálnou hodnotou účtovná jednotka nezapočítava duplicitne majetok alebo záväzky, ktoré sa v súvahe vykazujú ako samostatný majetok alebo záväzky. Napríklad:

- a) zariadenia, ako sú výtahy alebo klimatizácia, sú často neoddeliteľnou časťou budovy a spravidla sa skôr zahŕňajú do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku, ako aby sa vykazovali samostatne ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;
- b) ak sa prenája zariadená kancelária, reálna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa reálnu hodnotu nábytku, pretože výnosy z prenájmu súvisia so zariadenou kanceláriou. Ak sa do reálnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku zahŕňa nábytok, účtovná jednotka tento nábytok nevykazuje ako samostatný majetok;
- c) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku nezahŕňa zálohové alebo časovo rozlíšené nájomné z operatívneho lízingu, keďže ich účtovná jednotka vykazuje ako samostatný záväzok alebo majetok;
- d) reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie odzrkadľuje očakávané peňažné toky (vrátane variabilných lízingových splátok, ktorých úhrada sa očakáva). To znamená, že v prípade, keď získané ocenenie nehnuteľnosti nezahŕňa hodnotu všetkých očakávaných platieb, bude nevyhnutné pripočítať späť všetky vykázané lízingové záväzky, aby sa dosiahla účtovná hodnota investičného nehnuteľného majetku s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou.

51. [Vypúšťa sa]

52. V niektorých prípadoch účtovná jednotka očakáva, že súčasná hodnota jej platieb súvisiacich s investičným nehnuteľným majetkom (iných ako platieb súvisiacich s vykazovanými záväzkami) presiahne súčasnú hodnotu súvisiacich peňažných príjmov. S cieľom určiť, či vykazovať záväzok a ako ho prípadne oceniť, účtovná jednotka použije IAS 37 *Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva*.

Nemožnosť spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu

53. Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že účtovná jednotka dokáže spoľahlivo oceňovať investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz, že ak účtovná jednotka najprv nadobudne investičný nehnuteľný majetok (alebo keď sa existujúca nehnuteľnosť stane najprv investičným nehnuteľným majetkom z dôvodu zmeny spôsobu použitia), nie je možné spoľahlivo oceniť investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou na

trvalom základe. K takejto situácii dochádza vtedy a len vtedy, keď trh s porovnateľnými nehnuteľnosťami nie je aktívny (napr. v posledkom čase sa uskutočnilo len niekoľko transakcií, cenové kotácie nie sú aktuálne alebo zaznamenané transakčné ceny naznačujú, že predávajúci bol nútený aktívum predať) a nie sú k dispozícii alternatívne spoľahlivé ocenenia nehnuteľností reálnou hodnotou (napríklad založené na projekciách diskontovaných peňažných tokov). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu nehnuteľného majetku vo výstavbe nie je možné spoľahlivo oceniť, ale očakáva, že reálnu hodnotu tohto nehnuteľného majetku bude možné spoľahlivo oceniť po dokončení výstavby, ocení tento investičný majetok vo výstavbe obstarávacou cenou dovtedy, kým bude možné oceniť ho reálnou hodnotou alebo do dokončenia výstavby (podľa toho, čo nastane skôr). Ak účtovná jednotka zistí, že reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku (iného, ako je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe) nie je možné spoľahlivo oceniť na trvalom základe, účtovná jednotka ocení tento investičný nehnuteľný majetok použitím modelu oceňovania obstarávacou cenou podľa IAS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku vo vlastníctve alebo v súlade so štandardom IFRS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. Zostatková hodnota investičného nehnuteľného majetku sa považuje za nulovú. Účtovná jednotka naďalej uplatňuje štandard IAS 16 alebo IFRS 16 až do vyradenia investičného nehnuteľného majetku.

- 53A Len čo je účtovná jednotka schopná spoľahlivo oceniť reálnu hodnotu rozostavaného investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa predtým ocenil v obstarávacej cene, ocení túto nehnuteľnosť v jej reálnej hodnote. Keď sa výstavba tejto nehnuteľnosti dokončí, predpokladá sa, že reálnu hodnotu možno spoľahlivo oceniť. Ak ju nemožno spoľahlivo oceniť, nehnuteľnosť sa podľa odseku 53 zaúčtuje s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou v súlade so štandardom IAS 16 v prípade majetku vo vlastníctve alebo IFRS 16 v prípade investičného nehnuteľného majetku v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie.
- 53B Predpoklad, že reálnu hodnotu rozostavaného investičného nehnuteľného majetku možno spoľahlivo oceniť, je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykázaní. Účtovná jednotka, ktorá ocenila určitú položku investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe reálnou hodnotou, nemôže dospieť k záveru, že reálnu hodnotu dokončeného investičného nehnuteľného majetku nemožno spoľahlivo oceniť.
54. Vo výnimočných prípadoch, keď účtovná jednotka musí z dôvodu uvedeného v odseku 53 oceňovať investičný nehnuteľný majetok s použitím modelu ocenenia obstarávacou cenou v súlade s IAS 16 alebo IFRS 16, oceňuje všetok svoj ostatný investičný nehnuteľný majetok, vrátane rozostavaného investičného nehnuteľného majetku, v reálnej hodnote. Hoci v takýchto prípadoch účtovná jednotka môže vo vzťahu k jednému investičnému nehnuteľnému majetku použiť model ocenenia obstarávacou cenou, táto jednotka pokračuje v účtovaní každej zostávajúcej nehnuteľnosti s použitím modelu ocenenia reálnou hodnotou.
55. Ak účtovná jednotka predtým oceňovala investičný nehnuteľný majetok v reálnej hodnote, v oceňovaní nehnuteľností v reálnej hodnote by mala pokračovať až do vyradenia (alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou užívanou vlastníkom alebo účtovná jednotka nezáčne zhodnocovať nehnuteľnosť na účely následného predaja v rámci bežnej podnikateľskej činnosti), a to aj v prípade, že porovnateľné trhové transakcie budú menej časté alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.

Model ocenenia obstarávacou cenou

56. Po prvotnom vykázaní účtovná jednotka, ktorá si vyberie model ocenenia obstarávacou cenou, oceňuje investičný nehnuteľný majetok:
- a) v súlade so štandardom IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončené činnosti*, ak spĺňa kritériá na klasifikovanie ako majetok držaný na predaj (alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj);
 - b) v súlade so štandardom IFRS 16, ak je v držbe nájomcu ako majetok držaný na predaj a nie je držaný na predaj v súlade so štandardom IFRS 5 a
 - c) v súlade s požiadavkami uvedenými v štandarde IAS 16 pre model ocenenia obstarávacou cenou vo všetkých ostatných prípadoch.

PREVODY

57. Prevody do investičného nehnuteľného majetku alebo z neho sa vykonávajú iba vtedy, keď existuje zmena v použití, ktorá je preukázaná:
- a) začiatkom užívania vlastníkom v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do nehnuteľnosti užívannej vlastníkom;

- b) začiatkom úpravy s výhľadom na predaj v prípade prevodu z investičného nehnuteľného majetku do zásob;
- c) ukončením užívania vlastníkom v prípade prevodu z nehnuteľnosti užívanej vlastníkom do investičného nehnuteľného majetku, alebo
- d) začiatkom operatívneho lízingu poskytovaného inej strane v prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku.
- e) [vypúšťa sa]

58. V odseku 57 písm. b) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka previedla nehnuteľnosť z investičného nehnuteľného majetku do zásob iba vtedy, ak existuje zmena v použití, ktorá je preukázaná začatím projektovania a výstavby na účel predaja. Ak sa účtovná jednotka rozhodne vyradiť investičný nehnuteľný majetok bez projektovania a výstavby, pokračuje v prístupovaní k nehnuteľnosti ako k investičnému nehnuteľnému majetku dovtedy, kým sa neukončí jeho vykazovanie (vylúči sa z výkazu o finančnej situácii) a kým k nemu nezačne pristupovať ako k zásobám. Podobne v prípade, keď účtovná jednotka začne modernizovať existujúci nehnuteľný majetok na účel pokračovania v jeho budúcom využívaní ako investičného nehnuteľného majetku, nehnuteľnosť zostane investičným nehnuteľným majetkom a počas modernizácie sa nereklasifikuje na nehnuteľnosť užívanú vlastníkom.
59. Odseky 60 až 65 sa uplatňujú pri problémoch týkajúcich sa vykazovania a oceňovania, k vzniku ktorých dochádza, ak účtovná jednotka používa pre investičný nehnuteľný majetok model ocenenia reálnou hodnotou. Ak účtovná jednotka používa model ocenenia obstarávacou cenou, nemení sa v dôsledku prevodov medzi investičným nehnuteľným majetkom, nehnuteľnosťami užívanými vlastníkom a zásobami účtovná hodnota prevedenej nehnuteľnosti a nemení sa ani obstarávacía cena nehnuteľnosti na účely oceňovania alebo zverejňovania.
60. **Pokiaľ ide o prevod z investičného nehnuteľného majetku, ktorý je účtovaný v reálnej hodnote, do nehnuteľného majetku užívaného vlastníkom alebo do zásob, domnelou cenou nehnuteľností pri následnom účtovaní podľa IAS 16, IFRS 16 alebo IAS 2 je ich reálna hodnota k dátumu zmeny užívania.**
61. **Ak sa vlastníkom užívané nehnuteľnosti stanú investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka uplatňuje štandard IAS 16 na nehnuteľný majetok vo vlastníctve a IFRS 16 na nehnuteľný majetok držaný nájomcom ako aktívum s právom na užívanie až do dátumu zmeny použitia. Účtovná jednotka k akémukoľvek rozdielu, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 alebo IFRS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako k preceneniu podľa IAS 16.**
62. Do dátumu, keď sa nehnuteľnosť užívaná vlastníkom stáva investičným nehnuteľným majetkom účtovaným v reálnej hodnote, účtovná jednotka odpisuje nehnuteľnosť (alebo aktívum s právom na užívanie) a vykazuje všetky straty zo zníženia hodnoty, ktoré nastali. Účtovná jednotka k akémukoľvek rozdielu, ktorý k uvedenému dátumu vznikne medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 alebo IFRS 16 a jej reálnou hodnotou, pristupuje rovnakým spôsobom ako k preceneniu podľa IAS 16. Inými slovami:
- a) akékoľvek výsledné zníženie účtovnej hodnoty nehnuteľnosti sa vykazuje vo výsledku hospodárenia. Do rozsahu, v akom je suma zahrnutá do prebytku z precenenia tejto nehnuteľnosti, sa však zníženie vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku;
 - b) k prípadnému výslednému zvýšeniu účtovnej hodnoty sa pristupuje týmto spôsobom:
 - i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje vo výsledku hospodárenia. Suma vykázaná vo výsledku hospodárenia nepresahuje sumu potrebnú na obnovenie účtovnej hodnoty, ktorá by sa určila (po odpočítaní odpisov) v prípade, ak by sa nevykazovala žiadna strata zo zníženia hodnoty;
 - ii) každá zostávajúca časť zvýšenia sa vykazuje v ostatných súčiastiach komplexného výsledku a zvyšuje prebytok z precenenia vo vlastnom imaní. Pri následnom vyradení investičného nehnuteľného majetku sa môže prebytok z precenenia zahrnúť do vlastného imania previesť do nerozdeleného zisku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňuje cez výsledok hospodárenia.

63. **V prípade prevodu zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, akýkoľvek rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**
64. K prevodom zo zásob do investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, sa pristupuje rovnako ako k predaju zásob.
65. **Ak účtovná jednotka zhotoví alebo dokončí projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ktorý sa bude účtovať v reálnej hodnote, prípadný rozdiel medzi reálnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a ich predchádzajúcou účtovnou hodnotou sa vykazuje vo výsledku hospodárenia.**

VYRADENIA

66. **Vykazovanie investičného nehnuteľného majetku sa ukončí (vylúči z výkazu o finančnej situácii) pri jeho vyradení, alebo ak je investičný nehnuteľný majetok trvalo vylúčený z používania a z jeho vyradenia sa neočakávajú budúce ekonomické úžitky.**
67. Vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa môže uskutočniť predajom alebo uzatvorením finančného lízingu. Dátumom vyradenia investičného nehnuteľného majetku, ktorý sa predáva, je dátum, keď príjemca nadobudne kontrolu nad investičným nehnuteľným majetkom v súlade s požiadavkami na určenie, kedy je splnená povinnosť plnenia zmluvy v štandarde IFRS 15. Na vyradenie uskutočnené formou finančného lízingu a na predaj a spätný lízing sa vzťahuje štandard IFRS 16.
68. Ak účtovná jednotka podľa zásady vykazovania v odseku 16 vykazuje obstarávaciu cenu časti, ktorou sa nahrádza časť investičný nehnuteľný majetok v rámci účtovnej hodnoty tohto majetku, ukončí vykazovanie účtovnej hodnoty nahradených častí. Pokiaľ ide o investičný nehnuteľný majetok účtovaný pomocou modelu ocenenia obstarávacou cenou, vymenenou časťou nemôže byť časť, ktorá bola samostatne odpisovaná. Ak účtovná jednotka nemôže určiť účtovnú hodnotu nahradenej časti, môže použiť obstarávaciu cenu náhradnej časti ako indikátor toho, aká bola obstarávacía cena nahradenej časti v čase, keď bola obstaraná alebo zhotovená. V rámci modelu ocenenia reálnou hodnotou môže už reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku odzrkadľovať skutočnosť, že časť, ktorá sa má vymeniť, stratila svoju hodnotu. V iných prípadoch môže byť ťažké rozpoznať, o koľko sa má vo vzťahu k vymieňanej časti znížiť reálna hodnota. Ak vzhľadom na vymieňanú časť nie je možné znížiť reálnu hodnotu, je vhodné do účtovnej hodnoty majetku zahrnúť obstarávaciu cenu náhradnej časti a následne opätovne posúdiť reálnu hodnotu, ako by sa požadovalo v prípade prírastkov, ktoré nezahŕňajú výmenu.
69. **Zisky alebo straty vznikajúce z ukončenia používania alebo z vyradenia investičného nehnuteľného majetku sa zisťujú ako rozdiel medzi čistými príjmami z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a vykazujú sa vo výsledku hospodárenia (pokiaľ IFRS 16 pre predaj a spätný lízing nevyžaduje inak).**
70. Suma protihodnoty, ktorá sa má zahrnúť do zisku alebo straty z ukončenia vykazovania investičného nehnuteľného majetku, sa určuje v súlade s požiadavkami na stanovenie transakčnej ceny uvedenými v odsekoch 47 až 72 štandardu IFRS 15. Následné zmeny odhadovanej sumy protihodnoty zahrnutej do zisku alebo straty sa účtujú v súlade s požiadavkami na zmeny transakčnej ceny uvedenými v štandarde IFRS 15.
71. Účtovná jednotka uplatňuje IAS 37 alebo prípadne iné štandardy na všetky záväzky, ktoré si ponechá po vyradení investičného nehnuteľného majetku.
72. **Odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa zahrnie do výsledku hospodárenia ku dňu, keď sa vykážu pohľadávky z tohto odškodnenia.**
73. Zníženia hodnoty alebo strata investičného nehnuteľného majetku, súvisiace nároky na odškodnenie voči tretím osobám alebo platby odškodnenia tretími osobami prípadné následné obstaranie alebo zhotovenie náhradného majetku sú samostatné ekonomické udalosti a účtujú sa samostatne týmto spôsobom:

a) zníženie hodnoty investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade s IAS 36;

- b) ukončenie používania alebo vyradenie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje v súlade s odsekmi 66 až 71 tohto štandardu;
- c) odškodnenie od tretích osôb za zníženie hodnoty, stratu alebo odovzdanie investičného nehnuteľného majetku sa vykazuje vo výsledku hospodárenia, keď sa stane pohľadávkou a
- d) obstarávací cena majetku obnoveného, obstaraného alebo zhotoveného ako náhrada za daný majetok sa určujú v súlade s odsekmi 20 až 29 tohto štandardu.

ZVEREJŇOVANIE

Model ocenenia reálnou hodnotou a model ocenenia obstarávacou cenou

- 74. Ďalej uvedené zverejnenia platia spolu so zverejneniami uvedenými v IFRS 16. V súlade s IFRS 16 uvádza majiteľ investičného nehnuteľného majetku zverejnenia prenajímateľa o lízingoch, ktoré uzavrel. Nájomca, ktorý má v držbe investičný nehnuteľný majetok ako aktívum s právom na užívanie, uvádza zverejnenia nájomcu požadované v IFRS 16 a zverejnenia prenajímateľa požadované v IFRS 16 týkajúce sa prípadných operatívnych lízingov, ktoré uzavrel.
- 75. **Účtovná jednotka zverejní:**
 - a) či používa model ocenenia reálnou hodnotou alebo model ocenenia obstarávacou cenou;
 - b) [vypúšťa sa]
 - c) v prípadoch, keď je ťažké klasifikovať nehnuteľnosť (pozri odsek 14), kritériá používané na odlišenie investičného nehnuteľného majetku od nehnuteľnosti užívannej vlastníkom a nehnuteľnosti držanej na predaj v rámci bežnej podnikateľskej činnosti;
 - d) [vypúšťa sa]
 - e) rozsah, do akého je reálna hodnota investičného nehnuteľného majetku (v súlade s jeho ocenením a zverejnením v účtovnej závierke) založená na ocenení vykonanom nezávislým znalcom, ktorý má uznávanú a zodpovedajúcu odbornú spôsobilosť a predchádzajúce skúsenosti v oceňovaní nehnuteľností rovnakej kategórie a v rovnakej lokalite, ako je oceňovaný investičný nehnuteľný majetok. Ak sa takéto ocenenie neuskutočnilo, táto skutočnosť sa musí zverejniť.
 - f) sumy vykazované vo výsledku hospodárenia týkajúce sa:
 - i) výnosov z prenájmu investičného nehnuteľného majetku;
 - ii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opravy a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia vytváral výnos z prenájmu;
 - iii) priamych prevádzkových nákladov (vrátane opráv a údržby) vznikajúcich z investičného nehnuteľného majetku, ktorý počas obdobia nevytváral výnos z prenájmu; a
 - iv) kumulatívnej zmeny reálnej hodnoty, vykazovanej vo výsledku hospodárenia, z predaja investičného nehnuteľného majetku zo súboru majetku, v rámci ktorého sa používa model ocenenia obstarávacou cenou do súboru, v ktorom sa používa model ocenenia reálnou hodnotou (pozri odsek 32C);
 - g) existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investičného nehnuteľného majetku alebo úhradu výnosov a príjmov z vyradenia;
 - h) zmluvné povinnosti na obstaranie, zhotovenie alebo projektovanie a výstavbu investičného nehnuteľného majetku alebo na opravy, údržbu alebo rozšírenie úžitkových vlastností.

Model ocenenia reálnou hodnotou

76. Na doplnenie k zverejneniam požadovaným odsekom 75 účtovná jednotka, ktorá uplatňuje model ocenenia reálnou hodnotou uvedený v odsekoch 33 až 55, zverejní porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci obdobia, pričom zobrazí tieto informácie:
- a) prírastky, samostatne zverejňujúce tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných v účtovnej hodnote majetku;
 - b) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;
 - c) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;
 - d) čisté zisky alebo straty z úprav reálnej hodnoty;
 - e) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;
 - f) prevody do a zo zásob a nehnuteľného majetku užívaného vlastníkom a
 - g) ostatné zmeny;
77. Ak na účely účtovnej závierky dôjde k významnej úprave získaného ocenenia investičného nehnuteľného majetku, napríklad na účely zabránenia duplicitnému započítaniu majetku alebo záväzkov vykazovaných v súlade s odsekom 50 ako samostatný majetok a záväzky, účtovná jednotka zverejní porovnanie medzi získaným ocenením a upraveným ocenením obsiahnutým v účtovnej závierke, zobrazujúc samostatne súhrnnú sumu prípadných vykazovaných lízingových záväzkov, ktoré sa spätne pripočítali a všetkých ostatných významných úprav.
78. Vo výnimočných prípadoch uvedených v odseku 53, ak účtovná jednotka ocení investičný nehnuteľný majetok pomocou modelu oceňovania obstarávacou cenou uvedeného v štandarde IAS 16 alebo v súlade so štandardom IFRS 16, v zosúladiení vyžadovanom v odseku 76 sa zverejnia sumy týkajúce sa tohto investičného nehnuteľného majetku osobitne od súm týkajúcich sa iného investičného nehnuteľného majetku. Účtovná jednotka okrem toho zverejní:
- a) opis investičného nehnuteľného majetku;
 - b) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť;
 - c) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota; a
 - d) pri vyradení investičného nehnuteľného majetku neúčtovaného v reálnej hodnote:
 - i) skutočnosť, že účtovná jednotka vyradila investičný nehnuteľný majetok, ktorý sa neúčtuje v reálnej hodnote;
 - ii) účtovnú hodnotu finančného investičného nehnuteľností v čase predaja; a
 - iii) sumu vykázaných ziskov a strát.

Model ocenenia obstarávacou cenou

79. Okrem zverejňovania požadovaného v odseku 75 účtovná jednotka, ktorá používa model oceňovania obstarávacou cenou uvedený v odseku 56, zverejní:
- a) použité metódy odpisovania;
 - b) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;

- c) brutto účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;
- d) porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľného majetku na začiatku a na konci daného obdobia, pričom sa uvedú tieto informácie:
 - i) prírastky, samostatne zverejňujú tie prírastky, ktoré sú výsledkom obstaraní, a tie, ktoré sú výsledkom následných výdavkov vykazovaných ako majetok;
 - ii) prírastky vyplývajúce z akvizícií cez podnikové kombinácie;
 - iii) majetok klasifikovaný ako držaný na predaj alebo zahrnutý do skupiny na vyradenie klasifikovanej ako držaná na predaj v súlade s IFRS 5 a iné vyradenia;
 - iv) odpisy;
 - v) sumu vykázaných strát zo zníženia hodnoty a sumu zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia, v súlade s IAS 36;
 - vi) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky z funkčnej meny do inej prezentačnej meny a pri prepočte zahraničnej prevádzky do prezentačnej meny vykazujúcej účtovnej jednotky;
 - vii) prevody do a zo zásob a nehnuteľného majetku užívaného vlastníkom a
 - viii) ostatné zmeny;
- e) reálnu hodnotu investičného nehnuteľného majetku. Vo výnimočných prípadoch opísaných v odseku 53, ak účtovná jednotka nemôže spoľahlivo oceniť investičný nehnuteľný majetok reálnou hodnotou, zverejní:
 - i) opis investičného nehnuteľného majetku;
 - ii) vysvetlenie, prečo sa nemôže reálna hodnota spoľahlivo oceniť; a
 - iii) ak je to možné, rozsah odhadov, v rozmedzí ktorých sa s veľkou pravdepodobnosťou nachádza reálna hodnota.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

Model ocenenia reálnou hodnotou

80. Účtovná jednotka, ktorá predtým uplatňovala štandard IAS 40 (z roku 2000) a ktorá si prvýkrát zvolila možnosť klasifikovať a účtovať niektoré alebo všetky podiely na nehnuteľnom majetku spĺňajúce kritériá, ktoré má v držbe v rámci operatívnych lízingov, ako investičný nehnuteľný majetok, vykáže vplyv tejto voľby ako úpravu počiatočného zostatku nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom sa táto voľba uskutočnila prvýkrát. Navyše:
- a) ak účtovná jednotka predtým zverejnila (v účtovnej závierke alebo inak) reálnu hodnotu týchto podielov na nehnuteľnom majetku v skorších obdobiach (ocenenia na základe, ktorý vyhovuje definícii reálnej hodnoty v štandarde IFRS 13), tejto účtovnej jednotke sa odporúča, ale nie je povinná:
 - i) upraviť počiatočný zostatok nerozdeleného zisku za obdobie prezentované najskôr, za ktoré bola takáto reálna hodnota zverejnená; a
 - ii) prepočítať porovnateľné informácie pre tieto obdobia; a
 - b) ak účtovná jednotka predtým nezverejnila informácie opísané v písmene a), neprepočítava porovnateľné informácie a zverejní túto skutočnosť.
81. Tento štandard požaduje prístup odlišný od prístupu požadovaného v IAS 8. V IAS 8 sa požaduje prepočet porovnateľných informácií s výnimkou situácie, keď by takýto prepočet bol nevykonateľný.
82. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát, úprava počiatočného zostatku nerozdeleného zisku zahŕňa opätovnú klasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.

Model ocenenia obstarávacou cenou

83. IAS 8 platí pre všetky zmeny v účtovných zásadách, ktoré sa uskutočnia, keď účtovná jednotka prvýkrát uplatní tento štandard a zvolí si používanie modelu ocenenia obstarávacou cenou. Vplyv zmeny v účtovných zásadách zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia investičného nehnuteľného majetku.
84. **Požiadavky uvedené v odsekoch 27 až 29, ktoré sa týkajú prvotného ocenenia investičného nehnuteľného majetku obstaraného v transakcii výmeny za iný majetok, sa uplatňujú prospektívne len na budúce transakcie.**

Podnikové kombinácie

- 84A Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa doplnil odsek 14A a nadpis pred odsek 6 Účtovná jednotka uplatňuje túto zmenu prospektívne na akvizície investičného nehnuteľného majetku od začiatku prvého obdobia, za ktoré prijíma túto zmenu. Účtovanie akvizícií investičného nehnuteľného majetku v predchádzajúcich obdobiach sa teda neupravuje. Účtovná jednotka však môže rozhodnúť, že zmenu uplatní na jednotlivé akvizície investičného nehnuteľného majetku, ku ktorým došlo pred začiatkom prvého ročného obdobia, ktoré sa začalo dátumom účinnosti alebo po tomto dátume, a to vtedy a len vtedy, ak má účtovná jednotka k dispozícii informácie potrebné na uplatnenie zmeny na tieto skoršie transakcie.

IFRS 16

- 84B Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje IFRS 16 a jeho zmeny týkajúce sa tohto štandardu prvýkrát, uplatňuje prechodné požiadavky uvedené v dodatku C k štandardu IFRS 16 na svoj investičný nehnuteľný majetok držaný ako aktívum s právom na užívanie.

DÁTUM ÚČINNOSTI

85. Účtovná jednotka uplatní tento štandard na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2005 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak účtovná jednotka uplatňuje tento štandard na obdobie, ktoré sa začína pred 1. januárom 2005, zverejní túto skutočnosť.
- 85A Štandardom IAS 1 *Prezentácia účtovnej závierky* (v znení revízie z roku 2007) sa zmenila terminológia používaná v IFRS. Okrem toho sa ním zmenil odsek 62 Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Ak účtovná jednotka uplatní štandard IAS 1 (revidovaný v roku 2007) na skoršie obdobie, uplatní uvedené zmeny na toto skoršie obdobie.
- 85B Odseky 8, 9, 48, 53, 54 a 57 boli zmenené, odsek 22 bol zrušený a odseky 53A a 53B boli pridané *Vylepšeniami IFRS* vydanými v máji 2008. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny prospektívne na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2009 alebo neskôr. Účtovná jednotka môže vykonať zlepšenia investičného nehnuteľného majetku vo výstavbe od ktoréhokoľvek dátumu pred 1. januárom 2009 pod podmienkou, že k týmto dátumom je investičný nehnuteľný majetok vo výstavbe ocenený reálnou hodnotou. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na skoršie obdobie, zverejní túto skutočnosť a súčasne uplatní zmeny odsekov 5 a 81E štandardu IAS 16 *Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia*.
- 85C Štandardom IFRS 13, vydaným v máji 2011, sa mení definícia reálnej hodnoty v odseku 5, menia sa odseky 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78 až 80 a 85B a rušia sa odseky 36 až 39, 42 až 47, 49, 51 a 75 písm. d). Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 13.
- 85D Na základe dokumentu *Cyklus ročných zlepšení 2011 – 2013* z decembra 2013 sa pridali nadpisy pred odsek 6 a za odsek 84 a doplnili sa odseky 14A a 84A. Účtovná jednotka uplatní tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. júla 2014 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.
- 85E Štandardom IFRS 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*, vydaným v máji 2014, sa zmenil odsek 3 písm. b) a odseky 9, 67 a 70. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 15.

- 85F Štandardom IFRS 16, vydaným v januári 2016, sa zmenil rozsah pôsobnosti štandardu IAS 40 tým, že sa v ňom vymedzil pojem investičný nehnuteľný majetok tak, aby zahŕňal tak investičný nehnuteľný majetok vo vlastníctve, ako aj nehnuteľný majetok v držbe nájomcu ako aktívum s právom na užívanie. Štandardom IFRS 16 sa zmenili odseky 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 a 78, doplnili odseky 19A, 29A, 40A a 84B a jeho súvisiaci nadpis a vypustili odseky 3, 6, 25, 26 a 34. Účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny pri uplatňovaní štandardu IFRS 16.

UKONČENIE PLATNOSTI ŠTANDARDU IAS 40 (2000)

86. Týmto štandardom sa nahrádza štandard IAS 40 *Investície do nehnuteľností* (vydaný v roku 2000).
-

NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2017/1987**z 31. októbra 2017,****ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 15****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 ⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.
- (2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 12. apríla 2016 zmeny medzinárodného štandardu finančného výkazníctva (IFRS) 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi*. Cieľom zmien je objasniť určité požiadavky a poskytnúť dodatočnú prechodnú pomoc pre spoločnosti, ktoré vykonávajú tento štandard.
- (3) Pri konzultáciách s Európskou poradnou skupinou pre finančné výkazníctvo sa potvrdilo, že zmeny štandardu IFRS 15 spĺňajú kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.
- (5) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1V prílohe k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa medzinárodný štandard finančného výkazníctva (IFRS) 15 *Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi* mení tak, ako sa stanovuje v prílohe k tomuto nariadeniu.**Článok 2**

Každá spoločnosť uplatňuje zmeny uvedené v článku 1 najneskôr od dátumu začiatku svojho prvého účtovného roka, ktorý sa začína 1. januára 2018 alebo neskôr.

Článok 3Toto nariadenie nadobúda účinnosť dvadsiatym dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruseli 31. októbra 2017

Za Komisiu
predseda
Jean-Claude JUNCKER

PRÍLOHA

Vysvetlenia k štandardu IFRS 15

Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi

Zmeny štandardu

IFRS 15 Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi

Menia sa odseky 26, 27 a 29. Odseky 28 a 30 sa nemenia, ale uvádzajú sa pre jednoduchšiu orientáciu.

Odlišný tovar alebo služby

26. V závislosti od zmluvy môže prisľúbený tovar alebo služby zahŕňať okrem iného:
- a) predaj tovaru, ktorý vyrobila účtovná jednotka (napríklad zásoby výrobcu);
 - b) ďalší predaj tovaru, ktorý nakúpila účtovná jednotka (napríklad tovar od maloobchodníka);
 - c) ďalší predaj práv na tovar alebo služby, ktoré nakúpila účtovná jednotka (napríklad lístok, ktorý ďalej predala účtovná jednotka, ktorá vystupuje ako hlavný zodpovedný, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);
 - d) plnenie zmluvne dohodnutej úlohy (alebo úloh) pre zákazníka;
 - e) poskytovanie služby pripravenosti dodať tovar alebo poskytnúť služby (napríklad nešpecifikované aktualizácie softvéru, ktoré sa poskytujú, keď a ak sú k dispozícii) alebo sprístupňovanie tovaru alebo služieb pre zákazníka na používanie vtedy, keď sa zákazník rozhodne;
 - f) poskytovanie služby, ktorou sa u inej zmluvnej strany zabezpečí prevod tovaru alebo služieb na zákazníka (napríklad vystupovaním ako zástupca danej inej strany, ako sa uvádza v odsekoch B34 až B38);
 - g) udeľovanie práv na tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť v budúcnosti a ktoré zákazník môže ďalej predávať alebo poskytovať svojmu zákazníkovi (napríklad účtovná jednotka, ktorá predáva výrobok maloobchodníkovi, prisľúbi previesť ďalší tovar alebo služby na jednotlivca, ktorý kupuje výrobok od maloobchodníka);
 - h) výstavbu, výrobu alebo vývoj aktíva v mene zákazníka;
 - i) udeľovanie licencií (pozri odseky B52 až B63B); a
 - j) poskytovanie možností na nákup ďalšieho tovaru alebo služieb (ak tieto možnosti poskytujú zákazníkovi hmotné právo, ako sa uvádza v odsekoch B39 až B43).
27. Tovar alebo služba, ktoré sú prisľúbené zákazníkovi, sú odlišné, ak sú splnené obe tieto kritériá:
- a) zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok buď samostatne alebo spolu s inými zdrojmi, ktoré sú pre zákazníka ľahko dostupné (t. j. tovar alebo služba sú schopné byť odlišné) a
 - b) prisľub účtovnej jednotky previesť tovar alebo službu na zákazníka je možné oddeliť od iných prisľubov v zmluve (t. j. prisľub previesť tovar alebo službu sa odlišuje v kontexte zmluvy).
28. Zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok v súlade s odsekom 27 písm. a), ak by sa tovar alebo služba mohli použiť, spotrebovať, predať za sumu, ktorá je väčšia ako zvyšková hodnota, alebo inak držať spôsobom, ktorý vytvára hospodárske úžitky. Pri niektorých druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby samostatne. Pri iných druhoch tovaru alebo služieb môže mať zákazník úžitok z tovaru alebo služby len v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi. Ľahko dostupný zdroj je tovar alebo služba, ktorú účtovná jednotka alebo iný subjekt predáva oddelene, alebo zdroj, ktorý už zákazník od účtovnej jednotky nadobudol (vrátane tovaru alebo služieb, ktoré už účtovná jednotka previedla na zákazníka na základe zmluvy) alebo ktorý zákazník nadobudol z iných transakcií alebo udalostí. Dôkaz, že zákazník môže mať z tovaru alebo služby úžitok, a to buď samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi, môžu poskytnúť viaceré faktory. Napríklad skutočnosť, že účtovná jednotka pravidelne predáva tovar alebo služby oddelene naznačuje, že zákazník môže mať úžitok z tovaru alebo služby samostatne alebo v spojení s inými ľahko dostupnými zdrojmi.

29. Pri posudzovaní toho, či je možné prísľuby účtovnej jednotky previesť tovar alebo služby na zákazníka oddeliť v súlade s odsekom 27 písm. b), je cieľom stanoviť, či je povahou prísľubu v kontexte zmluvy previesť každý daný tovar alebo službu samostatne alebo skôr previesť kombinovanú položku alebo položky, voči ktorým predstavuje prísľúbený tovar alebo služby vstupy. Medzi faktory, ktoré naznačujú, že dva alebo viac prísľubov previesť tovar alebo službu na zákazníka nie je možné oddeliť, patria okrem iného tieto faktory:
- a) účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovarov alebo služieb s inými tovarmi alebo službami prísľúbenými v zmluve do balíka tovarov alebo služieb, ktoré predstavujú kombinovaný výstup alebo výstupy, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu. Inými slovami, účtovná jednotka využíva tovar alebo služby ako vstupy na výrobu alebo dodanie kombinovaného výstupu alebo výstupov stanoveného zákazníkom. Kombinovaný výstup alebo výstupy môžu zahŕňať viac než jednu fázu, prvok alebo jednotku;
 - b) jeden alebo viac tovarov alebo služieb významným spôsobom menia alebo prispôbujú jeden alebo viac iných tovarov alebo služieb prísľúbených v zmluve, alebo sú jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami prísľúbenými v zmluve významným spôsobom menené alebo prispôbované;
 - c) tovar alebo služby od seba vzájomne výrazne závisia alebo sú výrazne prepojené. Inými slovami, každý z tovarov alebo služieb je výrazne ovplyvnený jedným alebo viacerými inými tovarmi alebo službami v zmluve. V niektorých prípadoch sú napríklad dva alebo viac tovarov alebo služieb navzájom významne ovplyvnené, pretože účtovná jednotka by nebola schopná dodržať svoj prísľub prevedením každého tovaru alebo služby samostatne.
30. Ak prísľúbený tovar alebo služba nie sú odlišné, účtovná jednotka tento tovar alebo službu kombinuje s iným prísľúbeným tovarom alebo službou, až kým neidentifikuje balík tovarov alebo služieb, ktorý je odlišný. V niektorých prípadoch by to viedlo k tomu, že účtovná jednotka by účtovala všetok tovar alebo služby prísľúbené v zmluve ako jedinú povinnosť plnenia zmluvy.

V dodatku B sa menia odseky B1, B34 až B38, odseky B52 až B53 a B58 a dopĺňajú sa odseky B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A a B63B. Vypúšťa sa odsek B57. Odseky B54 až B56, B59 a odseky B60 až B63 sa nemenia, ale uvádzajú sa pre jednoduchšiu orientáciu.

Dodatok B

Návod na uplatňovanie

...

- B1 Tento návod na uplatňovanie je rozdelený na tieto kategórie:

- a) ...
- i) udeľovanie licencií (odseky B52 až B63B);
- j) ...

Postup pri rozhodovaní o hlavnom zodpovednom verzus zástupcovi

- B34 Keď sa na poskytovaní tovaru alebo služieb zákazníkovi podieľa iná strana, účtovná jednotka určuje, či povaha jej prísľubu predstavuje povinnosť plnenia zmluvy poskytnúť samotný špecifikovaný tovar alebo služby (t. j. účtovná jednotka je hlavným zodpovedným) alebo zabezpečiť, aby táto iná strana poskytla tento tovar alebo služby (t. j. účtovná jednotka je zástupcom). Účtovná jednotka určí, či je hlavným zodpovedným alebo zástupcom, pre každý špecifikovaný tovar alebo službu prísľúbené zákazníkovi. Špecifikovaný tovar alebo služba je odlišný tovar alebo služba (alebo balík odlišných tovarov alebo služieb), ktoré sa majú poskytnúť zákazníkovi (pozri odseky 27 až 30). Ak zmluva so zákazníkom obsahuje viac než jeden špecifikovaný tovar alebo službu, účtovná jednotka môže byť hlavným zodpovedným pre niektoré špecifikované tovary alebo služby a zástupcom pre iné.

- B34A Na určenie povahy svojho príslubu (ako sa uvádza v odseku B34) musí účtovná jednotka:
- a) identifikovať špecifikovaný tovar alebo služby, ktoré sa majú poskytnúť zákazníkovi [čo by mohlo byť napríklad právo inej strany poskytnúť tovar alebo službu (pozri odsek 26)]; a
 - b) posúdiť, či kontroluje (podľa odseku 33) každý špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka.
- B35 Účtovná jednotka je hlavným zodpovedným, ak kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Účtovná jednotka však nemusí nevyhnutne kontrolovať špecifikovaný tovar, ak získa vlastnícke právo na daný tovar iba krátkodobo pred prevodom vlastníckeho práva na zákazníka. Účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, môže splniť svoju povinnosť poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu sama alebo môže namiesto seba na čiastočnom alebo úplnom splnení povinnosti plnenia zmluvy zaangažovať inú stranu (napríklad dodávateľa).
- B35 Keď sa na poskytovaní tovaru alebo služieb zákazníkovi podieľa iná strana, účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, získava kontrolu nad ktorýmkoľvek z týchto prvkov:
- a) tovarom alebo iným aktívom od ďalšej strany, ktoré potom prevedie na zákazníka;
 - b) právom na službu, ktorú má vykonať ďalšia strana, vďaka ktorej nadobúda účtovná jednotka schopnosť riadiť túto stranu tak, aby poskytovala službu zákazníkovi v mene účtovnej jednotky;
 - c) tovarom alebo službou od inej strany, ktoré potom kombinuje s inými tovarmi alebo službami, a poskytuje tak zákazníkovi špecifikovaný tovar alebo službu. Ak napríklad účtovná jednotka poskytuje významné služby zlučovania tovaru alebo služieb [pozri odsek 29 písm. a)] poskytované inou stranou do špecifikovaného tovaru alebo služby, na ktoré zákazník uzavrel zmluvu, účtovná jednotka kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Dôvodom je skutočnosť, že účtovná jednotka najprv získa kontrolu nad vstupmi pre špecifikovaný tovar alebo službu (ktoré zahŕňajú tovar alebo služby od iných strán) a riadi ich používanie s cieľom vytvoriť kombinovaný výstup, ktorým je špecifikovaný tovar alebo služba.
- B35B Keď účtovná jednotka, ktorá je hlavným zodpovedným, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v hrubej sume protihodnoty, pri ktorej očakáva, že jej na ňu vznikne nárok výmenou za špecifikovaný prevedený tovar alebo službu.
- B36 Účtovná jednotka je zástupcom, ak je jej povinnosťou v rámci plnenia zmluvy zabezpečiť, aby špecifikovaný tovar alebo služby dodala iná strana. Účtovná jednotka, ktorá je zástupcom, nekontroluje špecifikovaný tovar alebo službu poskytované inou stranou pred tým, ako sa tento tovar alebo služba prevedie na zákazníka. Keď účtovná jednotka, ktorá je zástupcom, splní povinnosť plnenia zmluvy (alebo pri jej plnení), účtovná jednotka vykazuje výnosy v sume akéhokoľvek poplatku alebo akejkolvek provízie, pri ktorej očakáva, že jej na ne vznikne nárok výmenou za zabezpečenie, aby ďalšia strana dodala špecifikovaný tovar alebo služby. Poplatok alebo provízia účtovnej jednotky môže byť čistá suma prijatej protihodnoty, ktorú si účtovná jednotka ponechá po uhradení protihodnoty inej strane výmenou za tovar alebo služby, ktoré má táto iná strana dodať alebo poskytnúť.
- B37 Medzi ukazovatele, že účtovná jednotka kontroluje špecifikovaný tovar alebo službu pred tým, ako sa prevedie na zákazníka [a je preto hlavným zodpovedným (pozri odsek B35)], patria okrem iného tieto situácie:
- a) účtovná jednotka je primárne zodpovedná za splnenie príslubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu. To zvyčajne zahŕňa zodpovednosť za prijateľnosť špecifikovaného tovaru alebo služby (napríklad primárnu zodpovednosť za to, že tovar alebo služba spĺňajú špecifikácie zákazníka). Ak je účtovná jednotka zodpovedná za splnenie príslubu poskytnúť špecifikovaný tovar alebo službu, môže to naznačovať, že iná strana podieľajúca sa na poskytovaní špecifikovaného tovaru alebo služby koná v mene účtovnej jednotky;
 - b) účtovná jednotka je vystavená inventárnemu riziku pred tým, ako sa tovar alebo služba previedli na zákazníka alebo po prevode kontroly na zákazníka (napríklad ak má zákazník právo na vrátenie). Ak napríklad účtovná jednotka nadobudne alebo sa zaviazne nadobudnúť špecifikovaný tovar alebo službu pred nadobudnutím zmluvy so zákazníkom, môže to naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tovaru alebo služby a schopnosť získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky pred tým, ako sa prevedie na zákazníka;

- c) účtovná jednotka má diskrečnú právomoc pri stanovovaní ceny za špecifikovaný tovar alebo službu. Stanovovanie ceny, ktorú zákazník platí za špecifikovaný tovar alebo služby, môže naznačovať, že účtovná jednotka má schopnosť riadiť používanie tohto tovaru alebo služby a získať z neho v podstate všetky zostávajúce úžitky. V niektorých prípadoch však môže mať zástupca pri stanovovaní cien diskrečnú právomoc. Zástupca môže mať napríklad pri stanovovaní cien určitú flexibilitu, aby vytvoril dodatočné výnosy zo svojej služby zabezpečovania, aby iné strany dodali zákazníkom tovar alebo služby.
- B37A Ukazovatele uvedené v odseku B37 môžu byť viac alebo menej relevantné pre posúdenie kontroly v závislosti od povahy špecifikovaného tovaru alebo služby a obchodných podmienok zmluvy. Okrem toho môžu rôzne ukazovatele poskytnúť presvedčivejšie dôkazy v rôznych zmluvách.
- B38 Ak iná účtovná jednotka preberie povinnosti plnenia zmluvy a zmluvné práva účtovnej jednotky tak, že účtovná jednotka už nie je povinná plniť povinnosť plnenia zmluvy previesť špecifikovaný tovar alebo službu na zákazníka (t. j. účtovná jednotka už nevystupuje ako hlavný zodpovedný), účtovná jednotka nevykáže výnosy pre takúto povinnosť plnenia zmluvy. Účtovná jednotka namiesto toho zhodnotí, či má vykázať výnosy za splnenie povinnosti plnenia zmluvy nadobudnúť zmluvu pre druhú stranu (t. j. či účtovná jednotka vystupuje ako zástupca).

...

Udeľovanie licencií

- B52 V licencií sa stanovujú práva zákazníka na duševné vlastníctvo účtovnej jednotky. Licencie na práva duševného vlastníctva môžu okrem iného zahŕňať licencie na ktorúkoľvek z týchto položiek:
- a) softvér a technológie;
 - b) filmy, hudbu a iné formy médií a zábavy;
 - c) franchisingové licencie a
 - d) patenty, ochranné známky a autorské práva.
- B53 Účtovná jednotka môže okrem prísľubu udeliť zákazníkovi licenciu (alebo licencie) takisto prisľúbiť previesť na zákazníka iný tovar alebo služby. Takéto prísľuby môžu byť výslovne uvedené v zmluve alebo môžu vyplývať z obvyklej obchodnej praxe, zverejnených postupov alebo osobitných vyhlásení účtovnej jednotky (pozri odsek 24). Podobne ako pri iných druhoch zmlúv, keď zmluva so zákazníkom obsahuje okrem iného prisľúbeného tovaru alebo služieb aj prísľub udeliť licenciu (alebo licencie), účtovná jednotka uplatňuje odseky 22 až 30 na identifikáciu všetkých povinností plnenia zmluvy.
- B54 Ak prísľub udeliť licenciu nie je odlišný od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve v súlade s odsekmi 26 až 30, účtovná jednotka účtuje prísľub udeliť licenciu a tieto iné prisľúbené tovary alebo služby spolu ako jedinou povinnosť plnenia zmluvy. Príklady licencií, ktoré nie sú odlišné od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, zahŕňajú:
- a) licenciu, ktorá tvorí súčasť hmotného tovaru a je nevyhnutná pre fungovanie tovaru; a
 - b) licenciu, z ktorej môže mať zákazník úžitok len v spojení so súvisiacimi službami (ako napríklad online služba poskytovaná účtovnou jednotkou, ktorá pomocou udelenia licencie umožňuje zákazníkovi prístup k obsahu).
- B55 Ak licencia nie je odlišná, pri určovaní, či je povinnosť plnenia zmluvy (ktorá zahŕňa prisľúbenú licenciu) povinnosťou plnenia zmluvy, ktorá sa plní postupom času alebo ktorá sa splní v určitom momente, účtovná jednotka uplatňuje odseky 31 až 38.
- B56 Ak je prísľub udeliť licenciu odlišný od iných tovarov alebo služieb prisľúbených v zmluve, a teda prísľub udeliť licenciu predstavuje samostatnú povinnosť plnenia zmluvy, účtovná jednotka určuje, či sa licencia prevádza na zákazníka v určitom momente alebo postupom času. Účtovná jednotka pri tomto určovaní zvažuje, či povaha prísľubu účtovnej jednotky udeliť licenciu zákazníkovi spočíva v poskytnutí zákazníkovi buď:
- a) práva na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky v takej podobe, v akej existuje počas celého obdobia, na ktoré sa licencia vzťahuje; alebo
 - b) práva na používanie duševného vlastníctva účtovnej jednotky tak, ako existuje v momente, keď je licencia udelená.

Určovanie povahy prísľubu účtovnej jednotky

B57 [Vypúšťa sa]

B58 Povahou prísľubu účtovnej jednotky udeliť licencie je prísľub poskytnúť právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky, ak sú splnené všetky tieto kritériá:

- a) v zmluve sa vyžaduje, aby účtovná jednotka vykonávala činnosti, ktoré významným spôsobom ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, alebo zákazník takéto správanie účtovnej jednotky odôvodnene očakáva (pozri odseky B59 a B59A);
- b) práva udelené v licencií priamo vystavujú zákazníka akýmkoľvek pozitívnym alebo negatívnym účinkom činností účtovnej jednotky uvedených v odseku B 58 písm. a) a
- c) tieto činnosti nemajú za následok prevod tovaru alebo služby na zákazníka pri ich vykonávaní (pozri odsek 25).

B59 Medzi faktory, ktoré môžu naznačovať, že zákazník by mohol odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať činnosti, ktoré významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, patrí obvyklá obchodná prax, zverejnené postupy alebo osobitné vyhlásenia účtovnej jednotky. Hoci nie je rozhodujúca, existencia spoločného hospodárskeho záujmu (napríklad tantiémy na základe predajov) medzi účtovnou jednotkou a zákazníkom týkajúceho sa duševného vlastníctva, na ktoré má zákazník práva, môže takisto naznačovať, že zákazník môže odôvodnene očakávať, že účtovná jednotka bude vykonávať takéto činnosti.

B59A Činnosti účtovnej jednotky významne ovplyvňujú duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, keď:

- a) sa očakáva, že tieto činnosti pravdepodobne výrazne zmenia formu (napríklad dizajn alebo obsah) alebo funkčnosť (napríklad schopnosť vykonávať určitú funkciu alebo úlohu) duševného vlastníctva; alebo
- b) je schopnosť zákazníka získať úžitok z duševného vlastníctva vo výraznej miere odvodená od týchto činností alebo od nich vo výraznej miere závisí. Napríklad úžitok zo značky je často odvodený od prebiehajúcich činností účtovnej jednotky, ktoré podporujú alebo udržiavajú hodnotu duševného vlastníctva, alebo od nich často závisí.

Ak má preto duševné vlastníctvo, na ktoré má zákazník práva, významnú samostatnú funkčnosť, podstatná časť úžitku tohto duševného vlastníctva je odvodená od tejto funkčnosti. Schopnosť zákazníka získať úžitok z daného duševného vlastníctva by následne nebola významne ovplyvnená činnosťami účtovnej jednotky, ak tieto činnosti výrazne nemenia jeho formu alebo funkčnosť. Medzi druhy duševného vlastníctva, ktoré majú často významnú samostatnú funkčnosť, patrí softvér, biologické zlúčeniny alebo vzorce liekov a dohotovený mediálny obsah (napríklad filmy, televízne programy a hudobné nahrávky).

B60 Ak sú splnené kritériá v odseku B58, účtovná jednotka účtuje prísľub udeliť licenciu ako povinnosť plnenia zmluvy plnenú postupom času, pretože zákazník súbežne prijíma aj spotrebúva úžitky plnenia zmluvy účtovnej jednotky spočívajúceho v poskytovaní prístupu k jej duševnému vlastníctvu počas toho, ako účtovná jednotka plní zmluvu [pozri odsek 35 písm. a)]. Účtovná jednotka pri výbere vhodnej metódy na meranie pokroku smerom k úplnému splneniu danej povinnosti plnenia zmluvy poskytnúť prístup uplatňuje odseky 39 až 45.

B61 Ak nie sú splnené kritériá v odseku B58, povahou prísľubu účtovnej jednotky je poskytnúť právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky počas existencie duševného vlastníctva (pokiaľ ide o formu a funkčnosť) v momente, keď je zákazníkovi udelená licencia. To znamená, že zákazník môže riadiť používanie licencie a získať z nej v podstate všetky zostávajúce úžitky v momente, keď sa licencia prevádza. Účtovná jednotka účtuje prísľub poskytnúť právo na používanie duševného vlastníctva účtovnej jednotky ako povinnosť plnenia zmluvy splnenú v určitom momente. Na určenie momentu, v ktorom sa licencia prevádza na zákazníka, uplatňuje účtovná jednotka odsek 38 Výnos však nie je možné vykázať pre licenciu, ktorá poskytuje právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky pred začiatkom obdobia, v ktorom môže zákazník používať licenciu a mať z nej úžitok. Napríklad, ak obdobie softvérovej licencie začína pred tým, ako účtovná jednotka poskytne (alebo inak sprístupní) zákazníkovi kód, ktorý umožňuje zákazníkovi okamžite používať softvér, účtovná jednotka by nevykázala výnos pred tým, ako tento kód poskytla (alebo inak sprístupnila).

- B62 Pri určovaní, či licencia poskytuje právo na prístup k duševnému vlastníctvu účtovnej jednotky alebo právo používať duševné vlastníctvo účtovnej jednotky, účtovná jednotka neberie do úvahy tieto faktory:
- a) obmedzenia času, geografickej oblasti alebo používania – tieto obmedzenia vymedzujú atribúty prislúbenej licencie a nevymedzujú, či účtovná jednotka spĺňa povinnosť plnenia zmluvy v určitom momente alebo ju plní postupom času;
 - b) záruky poskytnuté účtovnou jednotkou, že má platný patent na duševné vlastníctvo a že bude chrániť tento patent pred neoprávneným používaním – prísľub chrániť patentové právo nie je povinnosťou plnenia zmluvy, pretože akt ochrany patentu chráni hodnotu aktív duševného vlastníctva účtovnej jednotky a poskytuje zákazníkovi uistenie, že prevezená licencia spĺňa špecifikácie licencie prislúbenej v zmluve.

Tantiémy na základe predajov alebo používania

- B63 Bez ohľadu na požiadavky uvedené v odsekoch 56 až 59 účtovná jednotka vykazuje výnosy za tantiémy na základe predajov alebo používania prislúbené výmenou za licenciu na práva duševného vlastníctva, len keď (alebo po tom, ako) nastane neskoršia z týchto udalostí:
- a) následný predaj alebo používanie a
 - b) povinnosť plnenia zmluvy, ku ktorej boli priradené niektoré alebo všetky tantiémy na základe predajov alebo používania, bola splnená (alebo čiastočne splnená).
- B63A Požiadavka na tantiémy na základe predajov alebo používania uvedená v odseku B63 sa uplatňuje, keď sa tantiémy vzťahujú iba na licenciu na práva duševného vlastníctva alebo keď je licencia na práva duševného vlastníctva prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy (napríklad licencia na práva duševného vlastníctva môže byť prevládajúcou položkou, na ktorú sa vzťahujú tantiémy, keď účtovná jednotka odôvodnene očakáva, že zákazník by pripisoval oveľa väčšiu hodnotu licencií ako iným tovarom alebo službám, na ktoré sa vzťahujú tantiémy).
- B63B Keď je splnená požiadavka uvedená v odseku B63A, výnosy z tantiém na základe predajov alebo používania sa vykazujú v plnej miere v súlade s odsekom B63. Keď požiadavka v odseku B63A nie je splnená, na tantiémy na základe predajov alebo používania sa uplatňujú požiadavky na premenlivú protihodnotu uvedené v odsekoch 50 až 59.

V dodatku C sa menia odseky C2, C5 a C7 a dopĺňajú sa odseky C1B, C7A a C8A. Odseky C3 a C6 sa nemenia, ale uvádzajú sa pre jednoduchšiu orientáciu.

DÁTUM NADOBUKNUTIA ÚČINNOSTI

...

- C1B Dokumentom *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15* Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi, vydaným v apríli 2016, sa zmenili odseky 26, 27, 29, B1, B34 až B38, B52 až B53, B58, C2, C5 a C7, vypustil sa odsek B57 a doplnili sa odseky B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A a C8A. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní.

PRECHODNÉ USTANOVENIA

- C2 Na účely prechodných ustanovení v odsekoch C3 až C8A:
- a) dátum prvého uplatnenia je začiatok obdobia vykazovania, v ktorom účtovná jednotka uplatňuje tento štandard prvýkrát; a
 - b) splnená zmluva je zmluva, v rámci ktorej účtovná jednotka previedla všetky tovary alebo služby identifikované v súlade so štandardmi IAS 11 *Zmluvy o zhotovení*, IAS 18 *Výnosy* a súvisiacimi interpretáciami.
- C3 Účtovná jednotka uplatňuje tento štandard s použitím jednej z týchto dvoch metód:
- a) spätne na každé predchádzajúce obdobie vykazovania prezentované v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovné politiky, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*, na ktoré sa vzťahujú pomôcky uvedené v odseku C5; alebo
 - b) spätne s kumulovaným účinkom prvého uplatnenia tohto štandardu vykázaným k dátumu pôvodného uplatnenia v súlade s odsekmi C7 až C8.

...

- C5 Účtovná jednotka môže pri spätnom uplatňovaní tohto štandardu v súlade s odsekom C3 písm. a) použiť jednu alebo viac z týchto praktických pomôcok:
- a) pri splnených zmluvách nemusí účtovná jednotka prepracovať zmluvy, ktoré:
 - i) sa začínajú a končia v rovnakom ročnom období vykazovania alebo
 - ii) sú splnenými zmluvami na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia;
 - b) pri splnených zmluvách, ktoré obsahujú premenlivú protihodnotu, môže účtovná jednotka použiť transakčnú cenu k dátumu splnenia zmluvy a nemusí odhadovať sumy premenlivej protihodnoty v porovnávacích obdobiach vykazovania;
 - c) pri zmluvách, ktoré boli zmenené pred začiatkom najskoršieho prezentovaného obdobia nemusí účtovná jednotka spätne prepracovať zmluvu s ohľadom na tieto zmeny zmluvy v súlade s odsekmi 20 až 21. Namiesto toho účtovná jednotka zohľadňuje celkový účinok všetkých zmien, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia, pri:
 - i) identifikovaní splnených a nesplnených povinností plnenia zmluvy;
 - ii) určovaní transakčnej ceny a
 - iii) priradení transakčnej ceny k splneným a nesplneným povinnostiam plnenia zmluvy;
 - d) pre všetky obdobia vykazovania prezentované pred dátumom prvotného uplatnenia účtovná jednotka nemusí zverejniť sumu transakčnej ceny priradenú k zostávajúcim povinnostiam plnenia zmluvy ani vysvetlenie, kedy účtovná jednotka očakáva, že vykáže túto sumu ako výnos (pozri odsek 120).
- C6 Čo sa týka akýchkoľvek praktických pomôcok uvedených v odseku C5, ktoré účtovná jednotka používa, účtovná jednotka uplatňuje takúto pomôcku konzistentne na všetky zmluvy v rámci všetkých prezentovaných období vykazovania. Účtovná jednotka zverejňuje okrem toho aj všetky tieto informácie:
- a) pomôcky, ktoré sa použili; a
 - b) v primerane možnom rozsahu kvalitatívne posúdenie odhadovaného účinku uplatňovania každej z týchto pomôcok.
- C7 Ak sa účtovná jednotka rozhodne uplatňovať tento štandard spätne v súlade s odsekom C3 písm. b), účtovná jednotka vykáže kumulovaný účinok prvotného uplatnenia tohto štandardu ako úpravu počiatočného zostatku nerozdelených ziskov (alebo prípadne ako iné zložky vlastného imania) za ročné obdobie vykazovania, ktoré zahŕňa dátum prvotného uplatnenia. Na základe tejto prechodnej metódy sa účtovná jednotka môže rozhodnúť uplatňovať tento štandard spätne len na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia (napríklad 1. januára 2018 pre účtovnú jednotku s koncom roka 31. decembra).
- C7A Účtovná jednotka, ktorá uplatňuje tento štandard spätne v súlade s odsekom C3 písm. b), môže takisto použiť praktickú pomôcku uvedenú v odseku C5 písm. c) buď:
- a) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza na začiatku najskoršieho prezentovaného obdobia; alebo
 - b) pre všetky zmeny zmluvy, ku ktorým dochádza pred dátumom prvotného uplatnenia.
- Ak účtovná jednotka použije túto praktickú pomôcku, účtovná jednotka bude túto pomôcku uplatňovať konzistentne na všetky zmluvy a zverejňovať informácie požadované v odseku C6.
- ...
- C8A Účtovná jednotka uplatňuje *Vysvetlenia k štandardu IFRS 15* (pozri odsek C1B) spätne v súlade s IAS 8. Pri spätnom uplatňovaní týchto zmien účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny, ako keby boli zahrnuté v IFRS 15 k dátumu prvotného uplatnenia. Z toho vyplýva, že účtovná jednotka neuplatňuje tieto zmeny na obdobia vykazovania ani na zmluvy, na ktoré sa neuplatňujú požiadavky štandardu IFRS 15 v súlade s odsekmi C2 až C8. Napríklad v prípade, keď účtovná jednotka uplatňuje štandard IFRS 15 v súlade s odsekom C3 písm. b) iba na zmluvy, ktoré nie sú splnenými zmluvami k dátumu prvotného uplatnenia, účtovná jednotka neprepracuje splnené zmluvy k dátumu prvotného uplatnenia štandardu IFRS 15 s ohľadom na účinky týchto zmien.

NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2017/1988**z 3. novembra 2017,****ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný štandard finančného výkazníctva 4****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 ⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.
- (2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 12. septembra 2016 zmeny medzinárodného štandardu finančného výkazníctva (IFRS) 4 – Uplatňovanie IFRS 9 *Finančné nástroje* a IFRS 4 *Poistné zmluvy* (ďalej len „zmeny IFRS 4“). Cieľom zmien IFRS 4 je riešiť dočasné účtovné dôsledky rôznych dátumov účinnosti IFRS 9 a nového štandardu pre poistné zmluvy (IFRS 17), ktorým sa nahrádza IFRS 4
- (3) Cieľom IFRS 9 je zlepšiť finančné vykazovanie finančných nástrojov reagovaním na obavy, ktoré v tejto oblasti vznikli počas finančnej krízy. Štandard IFRS 9 je najmä reakciou na výzvu skupiny G20 prejsť na model, ktorý je na účely vykazovania očakávaných strát z finančných aktív viac orientovaný na budúcnosť.
- (4) Zmeny IFRS 4 ponechávajú subjektom, ktoré vykonávajú prevažne poisťovacie činnosti, možnosť odložiť dátum nadobudnutia účinnosti IFRS 9 do 1. januára 2021. Výsledkom takéhoto odkladu je, že dotknuté subjekty môžu naďalej pripravovať výkazy podľa existujúceho medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie*. Zmeny IFRS 4 ďalej umožňujú subjektom, ktoré vydávajú poistné zmluvy, odstrániť zo zisku alebo straty niektoré ďalšie prípady účtovného nesúladu a dočasnej nestálosti, ku ktorým by mohlo dôjsť pri uplatňovaní IFRS 9, kým sa nezačne uplatňovať IFRS 17.
- (5) V nadväznosti na konzultácie s Európskou poradnou skupinou pre finančné výkazníctvo Komisia dospela k záveru, že zmeny štandardu IFRS 4 spĺňajú kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.
- (6) Komisia sa však domnieva, že zmeny IFRS 4 nemajú dostatočne široký rozsah pôsobnosti nato, aby uspokojili potreby všetkých významných poisťovacích subjektov v Únii. Najmä poisťovací sektor v rámci finančného konglomerátu by nespĺňal podmienky na odklad uplatňovania IFRS 9, čo by mu mohlo spôsobiť konkurenčné znevýhodnenie. Preto by poisťovací sektor finančného konglomerátu, ktorý patrí do rozsahu pôsobnosti smernice Európskeho parlamentu a Rady 2002/87/ES ⁽³⁾, mal mať možnosť odložiť uplatňovanie IFRS 9 do 1. januára 2021.
- (7) Odklad uplatňovania štandardu IFRS 9 pre poisťovací sektor v rámci konglomerátu by znamenal uplatňovanie dvoch rôznych účtovných štandardov v jednom finančnom konglomeráte, čo by mohlo vytvoriť príležitosti na účtovnú arbitráž a spôsobiť investorom ťažkosti s porozumením konsolidovanej účtovnej závierke. Takýto odklad by mal preto podliehať určitým podmienkam. Aby sa zabránilo skupine v prevode finančných nástrojov medzi sektormi s cieľom využiť priaznivejší postup účtovania, mal by sa uplatňovať dočasný zákaz prevodu finančných nástrojov iných ako finančných nástrojov oceňovaných v reálnej hodnote, so zmenami v reálnej hodnote

⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1).

⁽³⁾ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2002/87/ES zo 16. decembra 2002 o doplnkovom dohľade nad úverovými inštitúciami, poisťovňami a investičnými spoločnosťami vo finančnom konglomeráte, ktorou sa menia a dopĺňajú smernice Rady 73/239/EHS, 79/267/EHS, 92/49/EHS, 92/96/EHS, 93/6/EHS a 93/22/EHS a smernice Európskeho parlamentu a Rady 98/78/ES a 2000/12/ES (Ú. v. EÚ L 35, 11.2.2003, s. 1).

vykazovanými vo výkaze ziskov a strát. Zákazu by mali podliehať iba tie prevody finančných nástrojov, ktoré spĺňajú podmienky na ukončenie vykazovania z účtov prevádzajúceho subjektu. Finančné nástroje emitované subjektom skupiny by tomuto zákazu nemali podliehať, pretože vnútro skupinová držba finančných nástrojov je z konsolidovanej účtovnej závierky konglomerátu vylúčená.

- (8) Odklad uplatňovania štandardu IFRS 9 je vo svojom prístupe konzistentný s IFRS 4, ktorý poisťovacím skupinám umožňuje konsolidovať dcérske spoločnosti bez toho, aby oceňovanie poistných záväzkov podľa miestne všeobecne uznávaných účtovných zásad dcérskych spoločností museli prispôbovať účtovnej politike, ktorú používa zvyšok skupiny. Používanie nejednotnej účtovnej politiky môže síce znížiť zrozumiteľnosť účtovnej závierky, jej používatelia však už budú oboznámení s finančným výkazníctvom podľa IAS 39 a odklad bude platiť len na určitý čas. Podmienky, za ktorých možno tento odklad použiť, by takisto mali zmierniť takéto obavy.
- (9) Odklad uplatňovania IFRS 9 pre poisťovací sektor v rámci finančného konglomerátu by mal byť časovo obmedzený, pretože je dôležité, aby vylepšenia zavedené IFRS 9 nadobudli účinnosť čo najskôr a IFRS 17 sa začne uplatňovať od 1. januára 2021.
- (10) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.
- (11) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Medzinárodný štandard účtovného výkazníctva (IFRS) 4 *Poistné zmluvy*, ktorý sa nachádza v prílohe k nariadeniu (ES) č. 1126/2008, sa mení v súlade s prílohou k tomuto nariadeniu.

Článok 2

Finančný konglomerát v zmysle vymedzenia v článku 2 ods. 14 smernice 2002/87/ES sa môže rozhodnúť, že žiadny z jeho subjektov pôsobiach v sektore poisťovníctva v zmysle článku 2 ods. 8 písm. b) uvedenej smernice nebude uplatňovať IFRS 9 v konsolidovanej účtovnej závierke za účtovné roky, ktorých začiatok predchádza 1. januáru 2021, ak sú splnené všetky tieto podmienky:

- a) medzi sektorom poisťovníctva a ktorýmkoľvek iným sektorom finančného konglomerátu sa neprevádzajú žiadne finančné nástroje po 29. novembri 2017 iné ako finančné nástroje oceňované v reálnej hodnote, so zmenami v reálnej hodnote vykazovanými vo výkaze ziskov a strát oboma sektormi zapojenými do takýchto prevodov;
- b) finančný konglomerát v konsolidovanej účtovnej závierke uvádza, ktoré poisťovacie subjekty v skupine uplatňujú IAS 39;
- c) zverejnenia požadované v štandarde IFRS 7 sa poskytujú osobitne za sektor poisťovníctva, ktorý uplatňuje štandard IAS 39, a za zvyšnú časť skupiny, ktorá uplatňuje IFRS 9.

Článok 3

1. Každá spoločnosť uplatní zmeny uvedené v článku 1 od dátumu začiatku svojho prvého účtovného roka, ktorý sa začína 1. januára 2018 alebo neskôr.

2. Finančný konglomerát sa však môže rozhodnúť pre uplatňovanie zmien uvedených v článku 1 po splnení podmienok stanovených v článku 2 od dátumu začiatku svojho prvého účtovného roka, ktorý sa začína 1. januára 2018 alebo neskôr.

Článok 4

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

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

V Bruseli 3. novembra 2017

Za Komisiu
predseda
Jean-Claude JUNCKER

PRÍLOHA

Uplatňovanie IFRS 9 *Finančné nástroje* s IFRS 4 *Poistné zmluvy*

(Zmeny IFRS 4)

Zmeny

IFRS 4 *Poistné zmluvy*

Mení sa odsek 3

ROZSAH PÔSOBNOSTI

...

3. Tento IFRS sa nezaoberá inými aspektmi účtovania poisťovateľov, akými sú napríklad účtovanie o finančných aktívach v držbe poisťovateľov a finančných záväzkoch emitovaných poisťovateľmi (pozri IAS 32 *Finančné nástroje: prezentácia*, IFRS 7 a IFRS 9 *Finančné nástroje*), s výnimkou prípadov, keď:

- a) odsek 20A povoľuje poisťovateľom, ktorí spĺňajú stanovené kritériá, uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9;
- b) odsek 35B povoľuje poisťovateľom uplatňovať na určené finančné aktíva prístup zakrytia a
- c) odsek 45 povoľuje poisťovateľom za určených okolností reklasifikovať niektoré alebo všetky ich finančné aktíva tak, aby aktíva boli oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia.

...

Mení sa odsek 5

...

5. V tomto IFRS sa v záujme zjednodušenia opisuje každá účtovná jednotka, ktorá vydáva poistnú zmluvu, ako poisťovateľ, a to bez ohľadu na to, či sa emitent považuje za poisťovateľa z hľadiska právneho alebo z hľadiska dohľadu. Všetky odkazy na poisťovateľa v odseku 3 písm. a) až b), odsekoch 20A až 20Q, 35B až 35N, 39B až 39M a 46 až 49 sa vykladajú ako odkazujúce aj na emitenta finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia.

...

Pod odseky 20, 20K a 20N sa dopĺňajú nové nadpisy. Dopĺňajú sa nové odseky 20A až 20Q.

VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

...

Dočasná výnimka z IFRS 9

- 20A Štandard IFRS 9 sa zaoberá účtovaním finančných nástrojov a je účinný pre ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr. Pre poisťovateľa, ktorý spĺňa kritériá uvedené v odseku 20B, však tento IFRS stanovuje dočasnú výnimku, ktorá povoľuje, avšak nevyžaduje, aby poisťovateľ na ročné obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2021 uplatňoval IAS 39 *Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie* miesto IFRS 9. Poisťovateľ, ktorý uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9:

- a) používa požiadavky uvedené v IFRS 9, ktoré sú nevyhnutné na zverejnenia vyžadované v odsekoch 39B až 39J tohto IFRS, a
- b) uplatňuje na svoje finančné nástroje všetky ostatné platné IFRS s výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 20A až 20Q, 39B až 39J a 46 až 47 tohto IFRS.

20B Poistovateľ môže uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 výlučne vtedy, ak:

- a) **predtým neuplatňoval žiadnu verziu IFRS 9 ⁽¹⁾, s výnimkou požiadaviek na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odseku 5.7.1 písm. c) a odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9 a**
- b) **jeho činnosti sú spojené prevažne s poistením, ako je opísané v odseku 20D, k dátumu ročného vykazovania, ktorý bezprostredne predchádza 1. aprílu 2016, alebo k následnému dátumu ročného vykazovania, ako je stanovené v odseku 20G.**

20C Poistovateľovi uplatňujúcemu dočasnú výnimku z IFRS 9 je povolené sa rozhodnúť uplatňovať len požiadavky na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odseku 5.7.1 písm. c) a odsekoch 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9. Ak sa poistovateľ rozhodne uplatňovať tieto požiadavky, uplatňuje príslušné prechodné ustanovenia v IFRS 9, zverejní skutočnosť, že tieto požiadavky uplatnil, a priebežne zverejňuje súvisiace informácie uvedené v odsekoch 10 až 11 štandardu IFRS 7 [v znení IFRS 9 (2010)].

20D Činnosti poistovateľa sú prevažne spojené s poistením výlučne vtedy, ak:

- a) účtovná hodnota jeho záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, ktorá zahŕňa všetky vkladové zložky alebo vložené deriváty oddelené od poistných zmlúv podľa odsekov 7 až 12 tohto IFRS, je v porovnaní s celkovou účtovnou hodnotou všetkých jeho záväzkov významná a
- b) percentuálny podiel celkovej účtovnej hodnoty jeho záväzkov spojených s poistením (pozri odsek 20E) vo vzťahu k celkovej účtovnej hodnote všetkých jeho záväzkov je:
 - i) vyšší než 90 % alebo
 - ii) 90 % alebo menej, avšak viac než 80 %, a poistovateľ sa nezapája do žiadnej významnej činnosti nespojenej s poistením (pozri odsek 20F).

20E Na účely uplatňovania odseku 20D písm. b) záväzky spojené s poistením zahŕňajú:

- a) záväzky vyplývajúce zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS, ako je opísané v odseku 20D písm. a);
- b) záväzky z nederivátových investičných zmlúv oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uplatňovaním IAS 39 [vrátane tých, ktoré sú určené ako oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia, na ktoré poistovateľ uplatnil požiadavky v IFRS 9 na prezentáciu ziskov a strát (pozri odsek 20B písm. a) a odsek 20C] a
- c) záväzky, ktoré vyplývajú preto, že poistovateľ vydáva zmluvy uvedené v písmenách a) a b) alebo plní povinnosti, ktoré z nich vyplývajú. K príkladom takýchto záväzkov patria deriváty používané na zmierňovanie rizík vyplývajúcich z uvedených zmlúv a z aktív, ktoré uvedené zmluvy zabezpečujú, príslušné daňové záväzky, ako sú odložené daňové záväzky pri zdaniteľných dočasných rozdieloch pri záväzkoch vyplývajúcich z uvedených zmlúv, a vydané dlhové nástroje, ktoré sú zahrnuté do regulačného kapitálu poistovateľa.

20F Pri posudzovaní, či sa zapája do významnej činnosti nespojenej s poistením, na účely uplatňovania odseku 20D písm. b) bodu ii) poistovateľ zohľadňuje:

- a) len tie činnosti, z ktorých môže mať príjem a z ktorých mu vznikajú náklady, a
- b) kvantitatívne alebo kvalitatívne faktory (alebo oboje) vrátane verejne dostupných informácií, ako je klasifikácia odvetvia, ktorú používatelia účtovnej závierky v prípade poistovateľa používajú.

20G V odseku 20B písm. b) sa vyžaduje, aby účtovná jednotka posúdila, či spĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, k dátumu ročného vykazovania, ktorý bezprostredne predchádza 1. aprílu 2016. Po tomto dátume:

- a) účtovná jednotka, ktorá predtým spĺňala podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, opätovne posúdi k nasledujúcemu dátumu ročného vykazovania, či sú jej činnosti prevažne spojené s poistením, a to výlučne vtedy, ak počas ročného obdobia, ktoré sa k danému dátumu skončilo, došlo k zmene v činnostiach účtovnej jednotky, ako je opísané v odsekoch 20H až 20I.

⁽¹⁾ Výbor vydal postupne verzie IFRS 9 v roku 2009, 2010, 2013 a 2014.

- b) účtovnej jednotke, ktorá predtým nespĺňala podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, je povolené opätovne posúdiť k nasledujúcemu dátumu ročného vykazovania pred 31. decembrom 2018, či sú jej činnosti prevažne spojené s poistením, a to výlučne vtedy, ak počas ročného obdobia, ktoré sa k danému dátumu skončilo, došlo k zmene v činnostiach účtovnej jednotky, ako je opísané v odsekoch 20H až 20I.

20H Na účely uplatňovania odseku 20G zmena v činnostiach účtovnej jednotky je zmena:

- a) ktorú vyšší manažment určil ako vyplývajúcu z vonkajších alebo vnútorných zmien;
- b) ktorá je pre činnosti účtovnej jednotky významná a
- c) ktorá je preukázateľná externým stranám.

V súlade s tým k takejto zmene dôjde len vtedy, keď účtovná jednotka začne alebo prestane vykonávať činnosť, ktorá je významná pre jej činnosti alebo významne zmení rozsah jednej z jej činností; napríklad keď účtovná jednotka nadobudne druh podnikania, vyradí ho alebo ho ukončí.

20I Očakáva sa, že zmena činností účtovnej jednotky, ako je opísaná v odseku 20H, bude veľmi zriedkavá. Medzi zmeny činností účtovnej jednotky na účely uplatňovania odseku 20G nepatrí:

- a) zmena štruktúry financovania účtovnej jednotky, ktorá sama osebe neovplyvňuje činnosti, z ktorých účtovná jednotka má príjem a z ktorých jej vznikajú náklady;
- b) plán účtovnej jednotky predať určitý druh podnikania, a to aj v prípade, ak majetok a záväzky sú klasifikované ako držané na predaj podľa IFRS 5 *Dlhodobý majetok držaný na predaj a ukončenie činností*. Plán predať druh podnikania by mohol zmeniť činnosti účtovnej jednotky a viesť k opätovnému posúdeniu v budúcnosti, avšak záväzky vykázané vo výkaze o jeho finančnej situácii ešte neovplyvňuje.

20J Ak v dôsledku opätovného posúdenia [pozri odsek 20G písm. a)] účtovná jednotka už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, potom je účtovnej jednotke povolené naďalej uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 len do konca ročného obdobia, ktoré sa začalo bezprostredne po uvedenom opätovnom posúdení. Napriek tomu musí účtovná jednotka uplatňovať IFRS 9 na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2021 alebo neskôr. Ak napríklad účtovná jednotka určí, že už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9 podľa odseku 20G písm. a) 31. decembra 2018 (koniec jej ročného obdobia), účtovnej jednotke je teda povolené naďalej uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 len do 31. decembra 2019.

20K Poisťovateľ, ktorý sa v minulosti rozhodol uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, sa môže na začiatku ktoréhokoľvek nasledujúceho ročného obdobia neodvolateľne rozhodnúť uplatňovať IFRS 9.

Prvouplatňovateľ

20L Prvouplatňovateľ podľa definície v IFRS 1 *Prvé uplatnenie Medzinárodných štandardov finančného výkazníctva* môže uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9 opísanú v odseku 20A výlučne vtedy, ak spĺňa kritériá opísané v odseku 20B. Pri uplatňovaní odseku 20B písm. b) prvouplatňovateľ použije účtovné hodnoty určené uplatňovaním štandardov IFRS k dátumu stanovenému v uvedenom odseku.

20M Štandard IFRS 1 obsahuje požiadavky a výnimky uplatňované na prvouplatňovateľa. Uvedené požiadavky a výnimky (napríklad odseky D16 až D17 štandardu IFRS 1) nerušia požiadavky odsekov 20A až 20Q a 39B až 39J tohto IFRS. Požiadavky a výnimky uvedené v IFRS 1 napríklad nerušia požiadavku, že prvouplatňovateľ musí spĺňať kritériá stanovené v odseku 20L na uplatňovanie dočasnej výnimky z IFRS 9.

20N Prvouplatňovateľ, ktorý zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 39B až 39J, použije požiadavky a výnimky uvedené v IFRS 1, ktoré sú relevantné pre vykonanie posúdení vyžadovaných pre uvedené zverejnenia.

Dočasná výnimka z konkrétnych požiadaviek v IAS 28

- 20O V odsekoch 35 až 36 štandardu IAS 28 *Investície do pridružených podnikov a spoločných podnikov* sa vyžaduje, aby účtovná jednotka používajúca metódu vlastného imania uplatňovala rovnaké účtovné postupy. Napriek tomu je účtovnej jednotke v prípade ročných období začínajúcich sa pred 1. januárom 2021 povolené, ale nevyžaduje sa, ponechať príslušné účtovné postupy, ktoré uplatňuje pridružený podnik alebo spoločný podnik, a to takto:
- a) účtovná jednotka uplatňuje IFRS 9, avšak pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňujú dočasnú výnimku z IFRS 9 alebo
 - b) účtovná jednotka uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9, avšak pridružený podnik alebo spoločný podnik uplatňujú IFRS 9.
- 20P Keď účtovná jednotka používa metódu vlastného imania na účtovanie svojej investície do pridruženého alebo spoločného podniku:
- a) ak bol v účtovnej závierke pri uplatňovaní metódy vlastného imania na daný pridružený podnik alebo spoločný podnik (po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka) predtým uplatňovaný IFRS 9, potom sa IFRS 9 uplatňuje naďalej;
 - b) ak bola v účtovnej závierke pri uplatňovaní metódy vlastného imania na daný pridružený podnik alebo spoločný podnik (po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka) predtým uplatňovaná dočasná výnimka z IFRS 9, potom sa IFRS 9 môže následne uplatňovať.
- 20Q Účtovná jednotka môže uplatňovať odsek 20O a odsek 20P písm. b) oddelene pre každý pridružený podnik alebo spoločný podnik.

Dopĺňajú sa nové odseky 35A až 35N, 39B až 39M a 46 až 49. Pod odseky 35A, 35K, 35M, 39A, 39J, 45 a 47 sa dopĺňajú nové nadpisy.

Prvky voliteľnosti plnenia obsiahnuté vo finančných nástrojoch

...

- 35A Dočasné výnimky uvedené v odsekoch 20A, 20L a 20O a prístup zakrytia uvedený v odseku 35B má k dispozícii aj emitent finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia. Preto sa všetky odkazy na poisťovateľa v odseku 3 písm. a) až b) a odsekoch 20A až 20Q, 35B až 35N, 39B až 39M a 46 až 49 vykladajú ako odkazujúce aj na emitenta finančného nástroja, ktorý obsahuje prvok voliteľnosti plnenia.

PREZENTÁCIA**Prístup zakrytia**

- 35B Poisťovateľovi je povolené, ale nevyžaduje sa od neho, aby uplatňoval prístup zakrytia na určené finančné aktíva. Poisťovateľ, ktorý uplatňuje prístup zakrytia:
- a) reklasifikuje medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku sumu, ktorá vedie k zisku alebo strate ku koncu obdobia vykazovania pre určené finančné aktíva tak, aby boli rovnaké, ako keby poisťovateľ na určené finančné aktíva uplatnil IAS 39. Podľa toho sa reklasifikovaná suma rovná rozdielu medzi:
 - i) sumou vykázanou v prípade určených finančných aktív vo výsledku hospodárenia uplatnením IFRS 9 a
 - ii) sumou, ktorá by v prípade určených finančných aktív bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ak by poisťovateľ uplatňoval IAS 39;
 - b) uplatňuje na svoje finančné nástroje všetky ostatné platné IFRS s výnimkou prípadov opísaných v odsekoch 35B až 35N, 39K až 39M a 48 až 49 tohto IFRS.
- 35C Poisťovateľ sa môže rozhodnúť uplatňovať prístup zakrytia opísaný v odseku 35B len vtedy, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát, a to aj v prípade, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát po tom, keď predtým uplatňoval:
- a) dočasnú výnimku z IFRS 9 opísanú v odseku 20A alebo
 - b) len požiadavky na prezentáciu ziskov a strát z finančných záväzkov určených za oceňované reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia v odsekoch 5.7.1 písm. c), 5.7.7 až 5.7.9, 7.2.14 a B5.7.5 až B5.7.20 štandardu IFRS 9.

- 35D Poisťovateľ prezentuje sumu reklasifikovaných medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčastami komplexného výsledku na základe uplatnenia prístupu zakrytia:
- a) vo výsledku hospodárenia ako samostatnú riadkovú položku a
 - b) v ostatných súčastiach komplexného výsledku ako samostatnú zložku ostatných súčastí komplexného výsledku.
- 35E Finančné aktívum je prípustné na označenie pre prístup zakrytia výlučne vtedy, ak sú splnené tieto kritériá:
- a) oceňuje sa reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia uplatňovaním IFRS 9, avšak pri uplatnení IAS 39 by nebol ako celok oceňovaný reálnou hodnotou cez výsledok hospodárenia a
 - b) nie je držané v súvislosti s činnosťou, ktorá nie je spojená so zmluvami v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS. Príkladom finančných aktív, ktoré by neboli prípustné pre prístup zakrytia, sú aktíva držané v súvislosti s bankovými činnosťami alebo finančné aktíva držané vo fondoch vzťahujúcich sa na investičné zmluvy, ktoré sú mimo rozsahu pôsobnosti tohto IFRS.
- 35F Poisťovateľ môže určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia, keď sa rozhodne prístup zakrytia uplatňovať (pozri odsek 35C). Následne môže určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia výlučne vtedy, keď:
- a) toto aktívum je prvotne vykázané alebo
 - b) toto aktívum začalo spĺňať kritériá uvedené v odseku 35E písm. b), ktoré pred tým nespĺňalo.
- 35G Poisťovateľovi je povolené určiť prípustné finančné aktívum pre prístup zakrytia podľa odseku 35F podľa jednotlivých nástrojov.
- 35H Ak je to relevantné, na účely uplatnenia prístupu zakrytia na novo určené finančné aktívum podľa odseku 35F písm. b):
- a) jeho reálnou hodnotou k dátumu určenia je jeho nová amortizovaná účtovná hodnota a
 - b) efektívna úroková miera sa určí na základe jeho reálnej hodnoty k dátumu určenia.
- 35I Účtovná jednotka naďalej uplatňuje prístup zakrytia na určené finančné aktívum až do ukončenia vykazovania tohto finančného aktíva. Účtovná jednotka však:
- a) ukončí určenie finančného aktíva, keď finančné aktívum už nespĺňa kritérium uvedené v odseku 35E písm. b). Finančné aktívum napríklad už nespĺňa uvedené kritérium, keď účtovná jednotka toto aktívum prevedie tak, aby bolo držané v súvislosti s jej bankovými činnosťami, alebo keď účtovná jednotka prestane byť poisťovateľom;
 - b) môže na začiatku ktoréhokoľvek ročného obdobia prestať uplatňovať prístup zakrytia na všetky určené finančné aktíva. Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne prestať uplatňovať prístup zakrytia, uplatňuje na účtovanie zmeny v účtovných postupoch štandard IAS 8.
- 35J Keď účtovná jednotka ukončí určenie finančného aktíva podľa odseku 35I písm. a), reklasifikuje z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku do výsledku hospodárenia ako reklasifikačnú úpravu (pozri IAS 1) každý zostatok vzťahujúci sa na dané finančné aktívum.
- 35K Ak účtovná jednotka prestane používať prístup zakrytia na základe rozhodnutia v odseku 35I písm. b) alebo preto, že už nie je poisťovateľom, prístup zakrytia už nesmie následne uplatňovať. Poisťovateľ, ktorý sa rozhodol uplatňovať prístup zakrytia (pozri odsek 35C), ale nemá žiadne prípustné finančné aktíva (pozri odsek 35E), môže následne uplatňovať prístup zakrytia, keď bude mať prípustné finančné aktíva.

Vzájomné pôsobenie s ostatnými požiadavkami

- 35L Odsek 30 tohto IFRS povoľuje prax, ktorá sa niekedy označuje ako „tieňové účtovníctvo“. Ak poisťovateľ uplatňuje prístup zakrytia, je možné tieňové účtovníctvo uplatňovať.
- 35M Reklasifikácia sumy medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčastami komplexného výsledku podľa odseku 35B môže mať následné účinky na zahrnutie ďalších súm do ostatných súčastí komplexného výsledku, ako sú dane z príjmov. Na určenie všetkých takýchto následných účinkov poisťovateľ uplatňuje príslušný IFRS, ako je IAS 12 *Dane z príjmov*.

Prvouplatňovateľ

- 35N Ak sa prvouplatňovateľ rozhodne uplatňovať prístup zakrytia, prehodnotí porovnávacie informácie, aby odrážali prístup zakrytia, výlučne vtedy, ak prehodnocuje porovnávacie informácie na účely súladu s IFRS 9 (pozri odseky E1 až E2 štandardu IFRS 1).

...

ZVEREJŇOVANIE

...

Zverejňovanie dočasnej výnimky z IFRS 9

- 39B Poisťovateľ, ktorý sa rozhodne uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia:**

- a) pochopiť, ako poisťovateľ splnil podmienky na dočasnú výnimku a**
- b) porovnať poisťovateľov, ktorí uplatňujú dočasnú výnimku, s účtovnými jednotkami uplatňujúcimi IFRS 9.**

- 39C Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. a) poisťovateľ zverejňuje to, že uplatňuje dočasnú výnimku z IFRS 9 a spôsob, ako poisťovateľ k dátumu uvedenému v odseku 20B písm. b) určil, že spĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9, a to vrátane:

- a) ak účtovná hodnota jeho záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS [t. j. záväzkov opísaných v odseku 20E písm. a)] bola 90 % celkovej účtovnej hodnoty všetkých jeho záväzkov alebo menej, povahy a účtovných hodnôt záväzkov spojených s poistením, ktoré nie sú záväzkami vyplývajúcimi zo zmlúv v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS [t. j. záväzky opísané v odseku 20E písm. b) a odseku 20E písm. c)];
- b) ak percentuálny podiel celkovej účtovnej hodnoty jeho záväzkov spojených s poistením vo vzťahu k celkovej účtovnej hodnote všetkých jeho záväzkov bol 90 % alebo menej, avšak viac než 80 %, spôsobu, ako poisťovateľ určil, že sa nezapájal do významnej činnosti nespojenej s poistením, a to vrátane toho, ktoré informácie zohľadňoval; a
- c) ak poisťovateľ splnil podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9 na základe opätovného posúdenia podľa odseku 20G písm. b):
 - i) dôvodu opätovného posúdenia;
 - ii) dátumu, ku ktorému sa príslušná zmena v jeho činnostiach vyskytla; a
 - iii) podrobného vysvetlenia zmeny v jeho činnostiach a kvalitatívneho opisu účinku danej zmeny na účtovnú závierku poisťovateľa.

- 39D Ak pri uplatnení odseku 20G písm. a) účtovná jednotka dospeje k záveru, že jej činnosti už nie sú prevažne spojené s poistením, zverejňuje v každom období vykazovania pred tým, než začne uplatňovať IFRS 9, tieto informácie:

- a) to, že už nespĺňa podmienky na dočasnú výnimku z IFRS 9;
- b) dátum, ku ktorému sa príslušná zmena v jej činnostiach vyskytla; a
- c) podrobné vysvetlenie zmeny v jej činnostiach a kvalitatívny opis účinku danej zmeny na účtovnú závierku účtovnej jednotky.

- 39E Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje reálnu hodnotu ku koncu obdobia vykazovania a výšku zmeny reálnej hodnoty počas daného obdobia pre tieto dve skupiny finančných aktív oddelene:

- a) finančné aktíva so zmluvnými podmienkami, ktoré vedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úrokov z nesplatennej sumy istiny [t. j. finančné aktíva, ktoré spĺňajú podmienku uvedenú v odseku 4.1.2 písm. b) a odseku 4.1.2A písm. b) štandardu IFRS 9], s výnimkou finančných aktív, ktoré spĺňajú definíciu držané na obchodovanie uvedenú v IFRS 9, alebo ktoré sú riadené a ktorých výkonnosť je oceňovaná na základe reálnej hodnoty (pozri odsek B4.1.6 štandardu IFRS 9).

- b) všetky finančné aktíva okrem tých, ktoré sú určené v odseku 39E písm. a); t. j. každé finančné aktívum:
- i) so zmluvnými podmienkami, ktoré nevedú v stanovených dátumoch k peňažným tokom, ktoré sú výhradne splátkami istiny a úrokov z nesplatenej sumy istiny;
 - ii) ktoré spĺňa definíciu držané na obchodovanie uvedenú v IFRS 9; alebo
 - iii) ktoré je riadené a ktorého výkonnosť je oceňovaná na základe reálnej hodnoty.
- 39F Pri zverejňovaní informácií podľa odseku 39E poisťovateľ:
- a) môže účtovnú hodnotu finančného aktíva oceňovaného uplatnením IAS 39 považovať za primeranú aproximáciu jeho reálnej hodnoty, ak sa od poisťovateľa nevyžaduje, aby zverejňoval jeho reálnu hodnotu podľa odseku 29 písm. a) štandardu IFRS 7 (napr. krátkodobé obchodné pohľadávky); a
 - b) zohľadňuje mieru podrobnosti potrebnú na to, aby používatelia účtovnej závierky mohli pochopiť charakteristiku finančných aktív.
- 39G Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje informácie o vystavení sa úverovému riziku, a to vrátane významných koncentrácií úverového rizika, vyplývajúceho z finančných aktív opísaných v odseku 39E písm. a). Poisťovateľ zverejňuje pre uvedené finančné aktíva ku koncu obdobia vykazovania minimálne tieto informácie:
- a) účtovnú hodnotu podľa IAS 39 (v prípade finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote pred úpravou o prípadné opravné položky pre zníženie hodnoty) podľa jednotlivých ratingových stupňov podľa definície uvedenej v IFRS 7);
 - b) pre finančné aktíva opísané v odseku 39E písm. a), ktoré ku koncu obdobia vykazovania nemajú nízke úverové riziko, reálnu hodnotu a účtovnú hodnotu podľa IAS 39 (v prípade finančných aktív oceňovaných v amortizovanej hodnote pred úpravou o prípadné opravné položky pre zníženie hodnoty). Na účely tohto zverejnenia sa v odseku B5.5.22 štandardu IFRS 9 stanovujú príslušné požiadavky na posudzovanie toho, či sa úverové riziko pri finančnom nástroji považuje za nízke.
- 39H Na dosiahnutie súladu s odsekom 39B písm. b) poisťovateľ zverejňuje informácie o tom, kde používateľ účtovnej závierky môže získať verejne dostupné informácie podľa IFRS 9, ktoré sa týkajú účtovnej jednotky v rámci skupiny, ktoré nie sú uvedené v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny za príslušné obdobie vykazovania. Takéto informácie by sa napríklad mohli získať z verejne dostupných individuálnych alebo samostatných účtovných závierok účtovnej jednotky v rámci skupiny, ktorá uplatňuje IFRS 9.
- 39I Ak sa účtovná jednotka rozhodla uplatňovať výnimku uvedenú v odseku 20O z príslušných požiadaviek v IAS 28, túto skutočnosť zverejňuje.
- 39J Ak účtovná jednotka uplatňovala dočasnú výnimku z IFRS 9 pri účtovaní o svojej investícii do pridruženého alebo spoločného podniku použitím metódy vlastného imania [pozri napríklad odsek 20O písm. a)], účtovná jednotka zverejňuje navyše k informáciám vyžadovaným štandardom IFRS 12 *Zverejňovanie podielov v iných účtovných jednotkách* tieto informácie:
- a) informácie opísané v odsekoch 39B až 39H za každý pridružený podnik alebo spoločný podnik, ktoré sú pre účtovnú jednotku podstatné. Zverejnené sumy sú tie, ktoré sú uvedené v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku podľa IFRS po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka pri použití metódy vlastného imania [pozri odsek B14 písm. a) štandardu IFRS 12], a nie podiel účtovnej jednotky z týchto súm;
 - b) kvantitatívne informácie opísané v odsekoch 39B až 39H v súhrne za všetky individuálne nepodstatné pridružené podniky alebo spoločné podniky. Súhrnné sumy:
 - i) ktoré sa zverejňujú, predstavujú podiel účtovnej jednotky z týchto súm; a
 - ii) za pridružené podniky sa zverejňujú oddelene od súhrnných súm zverejňovaných za spoločné podniky.

Zverejňovanie prístupu zakrytia

- 39K **Poisťovateľ, ktorý uplatňuje prístup zakrytia, zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia pochopiť:**
- a) ako sa v období vykazovania vypočíta celková suma reklasifikovaná medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčastami komplexného výsledku a
 - b) účinok uvedenej reklasifikácie na účtovnú závierku.

- 39L Na dosiahnutie súladu s odsekom 39K poisťovateľ zverejňuje:
- a) to, že uplatňuje prístup zakrytia;
 - b) účtovnú hodnotu finančných aktív, na ktoré poisťovateľ uplatňuje prístup zakrytia, ku koncu obdobia vykazovania a podľa triedy finančného aktíva;
 - c) základ pre určovanie finančných aktív pre prístup zakrytia vrátane vysvetlenia všetkých určených finančných aktív, ktoré sú držané mimo právnickej osoby, ktorá vydáva zmluvy v rozsahu pôsobnosti tohto IFRS;
 - d) vysvetlenie celkovej sumy reklasifikovanej medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania spôsobom, ktorý používateľom účtovnej závierky umožňuje pochopiť, ako sa uvedená suma odvodzuje, vrátane:
 - i) sumy vykazanej v prípade určených finančných aktív vo výsledku hospodárenia uplatnením IFRS 9 a
 - ii) sumy, ktorá by v prípade určených finančných aktív bola vykázaná vo výsledku hospodárenia, ak by poisťovateľ uplatňoval IAS 39;
 - e) účinok reklasifikácie opísanej v odsekoch 35B a 35M na jednotlivé dotknuté riadkové položky vo výsledku hospodárenia a
 - f) ak počas obdobia vykazovania poisťovateľ zmenil určenie finančných aktív:
 - i) sumu reklasifikovanú medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania v súvislosti s novo určenými finančnými aktívami pri uplatnení prístupu zakrytia [pozri odsek 35F písm. b)];
 - ii) sumu, ktorá by bola reklasifikovaná medzi výsledkom hospodárenia a ostatnými súčasťami komplexného výsledku v období vykazovania, ak by sa pri finančných aktívach neukončilo určenie [pozri odsek 35I písm. a)]; a
 - iii) sumu reklasifikovanú v období vykazovania do výsledku hospodárenia z kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku v prípade finančných aktív, pri ktorých sa ukončilo určenie (pozri odsek 35J).
- 39M Ak účtovná jednotka uplatňovala prístup zakrytia pri účtovaní o svojej investícii do pridruženého alebo spoločného podniku použitím metódy vlastného imania, účtovná jednotka zverejňuje navyše k informáciám vyžadovaným štandardom IFRS 12 tieto informácie:
- a) informácie opísané v odsekoch 39K až 39L za každý pridružený podnik alebo spoločný podnik, ktoré sú pre účtovnú jednotku podstatné. Zverejnené sumy sú tie, ktoré sú uvedené v účtovnej závierke pridruženého podniku alebo spoločného podniku podľa IFRS po zohľadnení prípadných úprav, ktoré vykonala účtovná jednotka pri použití metódy vlastného imania [pozri odsek B14 písm. a) štandardu IFRS 12], a nie podiel účtovnej jednotky z týchto súm.
 - b) kvantitatívne informácie opísané v odseku 39K až odseku 39L písm. d) a odseku 39L písm. f) a účinok reklasifikácie opísanej v odseku 35B na výsledok hospodárenia a ostatné súčasti komplexného výsledku v súhrne za všetky individuálne nepodstatné pridružené podniky alebo spoločné podniky. Súhrnné sumy:
 - i) ktoré sa zverejňujú, predstavujú podiel účtovnej jednotky z týchto súm; a
 - ii) za pridružené podniky sa zverejňujú oddelene od súhrnných súm zverejňovaných za spoločné podniky.

...

DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODNÉ USTANOVENIA

...

Uplatňovanie IFRS 4 s IFRS 9

Dočasná výnimka z IFRS 9

46. Na základe dokumentu *Uplatňovanie IFRS 9 Finančné nástroje s IFRS 4 Poistné zmluvy* (zmeny IFRS 4) vydaného v septembri 2016 sa zmenili odseky 3 a 5 a doplnili sa odseky 20A až 20Q, 35A a 39B až 39J a nadpisy za odsekmi 20, 20K, 20N a 39A. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny, ktoré poisťovateľom spĺňajúcim stanovené kritériá umožňujú uplatňovať dočasnú výnimku z IFRS 9, pre ročné obdobia začínajúce sa 1. januára 2018 alebo neskôr.

47. Účtovná jednotka, ktorá zverejňuje informácie vyžadované odsekmi 39B až 39J, použije prechodné ustanovenia v IFRS 9, ktoré sú relevantné pre vykonanie posúdení vyžadovaných pre uvedené zverejnenia. Na tento účel sa za dátum prvého uplatnenia považuje začiatok prvého ročného obdobia začínajúceho sa 1. januára 2018 alebo neskôr.

Prístup zakrytia

48. Na základe dokumentu *Uplatňovanie IFRS 9 Finančné nástroje s IFRS 4 Poistné zmluvy* (zmeny IFRS 4) vydaného v septembri 2016 sa zmenili odseky 3 a 5 a doplnili sa odseky 35A až 35N a 39K až 39M a nadpisy za odsekmi 35A, 35K, 35M a 39J. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny, ktoré poisťovateľom umožňujú uplatňovať prístup zakrytia na určené finančné aktíva, keď uplatňuje IFRS 9 po prvýkrát (pozri odsek 35C).
49. Účtovná jednotka, ktorá sa rozhodne uplatňovať prístup zakrytia:
- a) uplatňuje uvedený prístup na určené finančné aktíva spätne pri prechode na IFRS 9. V súlade s tým účtovná jednotka napríklad vykazuje ako úpravu počiatočného zostatku kumulovaných ostatných súčastí komplexného výsledku sumu, ktorá sa rovná rozdielu medzi reálnou hodnotou určených finančných aktív stanovenou podľa IFRS 9 a ich účtovnou hodnotou stanovenou podľa IAS 39;
 - b) prehodnotí porovnávacie informácie, aby odrážali prístup zakrytia, výlučne vtedy, ak účtovná jednotka prehodnocuje porovnávacie informácie podľa IFRS 9.
-

NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2017/1989**zo 6. novembra 2017,****ktorým sa mení nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný účtovný štandard 12****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 ⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.
- (2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 19. januára 2016 zmeny medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 12 *Dane z príjmov*. Cieľom zmien je objasniť, ako účtovať odložené daňové pohľadávky týkajúce sa dlhových nástrojov ocenených reálnou hodnotou.
- (3) Pri konzultáciách s Európskou poradnou skupinou pre finančné výkazníctvo sa potvrdilo, že zmeny štandardu IAS 12 spĺňajú kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.
- (5) Rada IASB stanovila dátum účinnosti zmien IAS 12 na 1. januára 2017. Ustanovenia tohto nariadenia by sa preto mali uplatňovať so spätnou platnosťou s cieľom zabezpečiť právnu istotu pre dotknutých emitentov a súlad s ostatnými účtovnými štandardmi stanovenými v nariadení (ES) č. 1126/2008.
- (6) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1Medzinárodný účtovný štandard (IAS) 12 *Dane z príjmov* v prílohe k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa mení tak, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.**Článok 2**

Každá spoločnosť uplatňuje zmeny uvedené v článku 1 najneskôr od dátumu začiatku svojho prvého účtovného obdobia, ktoré sa začína 1. januára 2017 alebo neskôr.

Článok 3Toto nariadenie nadobúda účinnosť tretím dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruseli 6. novembra 2017

Za Komisiu
predseda
Jean-Claude JUNCKER

PRÍLOHA

Vykazovanie odložených daňových pohľadávok z nerealizovaných strát

(Zmeny IAS 12)

Zmeny IAS 12 Dane z príjmov

Mení sa odsek 29 a dopĺňajú sa odseky 27A, 29A and 98G. Dopĺňa sa takisto príklad nasledujúci po odseku 26. Odsek 24, odsek 26 písm. d) a odseky 27 a 28 sa nemenia, ale uvádzajú sa pre jednoduchšiu orientáciu.

Odpočítateľné dočasné rozdiely

- 24** Odložená daňová pohľadávka sa vykáže zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že k dispozícii bude zdaniteľný zisk, oproti ktorému sa odpočítateľný dočasný rozdiel použije s výnimkou situácie, keď odložená daňová pohľadávka vzniká z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v rámci transakcie, ktorá:

- a) nie je podnikovou kombináciou a
- b) v čase transakcie nemá vplyv ani na účtovný zisk, ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s vkladmi do dcérskych spoločností, pobočiek, pridružených podnikov a s podielmi na spoločnom podnikaní sa však odložená daňová pohľadávka vykáže v súlade s odsekom 44.

...

- 26** Ďalej sú uvedené príklady odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok:

- a) ...
- d) určité aktíva sa môžu uznať v reálnej hodnote alebo sa môžu preceniť bez toho, aby sa uskutočnila ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20). Odpočítateľný dočasný rozdiel vzniká vtedy, ak daňový základ aktíva prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.

Príklad na ilustráciu odseku 26 písm. d)

Identifikácia odpočítateľného dočasného rozdielu ku koncu roka 2:

Účtovná jednotka A na začiatku roka 1 nakúpi za 1 000 CU dlhový nástroj s nominálnou hodnotou 1 000 CU so splatnosťou 5 rokov s úrokovou mierou 2 % splatnou ku koncu každého roka. Efektívna úroková miera predstavuje 2 %. Dlhový nástroj je ocenený reálnou hodnotou.

Na konci roka 2 sa reálna hodnota dlhového nástroja znížila na 918 CU v dôsledku zvýšenia trhových úrokových sadzieb na 5 %. Je pravdepodobné, že účtovná jednotka A zinkasuje všetky zmluvné peňažné toky, ak bude naďalej držať tento dlhový nástroj.

Všetky zisky (straty) z dlhového nástroja sú zdaniteľné (odpočítateľné) až pri ich realizácii. Zisky (straty) vznikajúce pri predaji alebo splatnosti dlhového nástroja sa na daňové účely vypočítajú ako rozdiel medzi zinkasovanou sumou a pôvodnou obstarávacou cenou dlhového nástroja.

Daňovým základom dlhového nástroja je teda jeho pôvodná obstarávací cena.

Z rozdielu medzi účtovnou hodnotou dlhového nástroja vo výkaze o finančnej situácii účtovnej jednotky A vo výške 918 CU a jeho daňovým základom vo výške 1 000 CU vzniká ku koncu roka 2 odpočítateľný dočasný rozdiel vo výške 82 CU [pozri odsek 20 a odsek 26 písm. d)], a to bez ohľadu na to, či účtovná jednotka A očakáva spätné získanie účtovnej hodnoty dlhového nástroja predajom alebo používaním, t. j. jeho držaním a zinkasovaním zmluvných peňažných tokov, alebo kombináciou oboch.

Dôvodom je, že odpočítateľné dočasné rozdiely sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou aktíva alebo záväzku vo výkaze o finančnej situácii a ich daňovým základom, ktoré budú viesť k zdaniteľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, keď účtovná hodnota aktíva alebo záväzku bude získaná späť alebo vysporiadaná (pozri odsek 5). Účtovná jednotka A dosiahne odpočet zodpovedajúci daňovému základu aktíva 1 000 CU pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) buď pri predaji, alebo pri splatnosti.

- 27 Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Ekonomické úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať účtovná jednotka jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, oproti ktorým sa môžu odpočítateľné položky kompenzovať. Účtovná jednotka preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky tak, aby sa mohli oproti nim použiť odpočítateľné dočasné rozdiely.
- 27A Keď účtovná jednotka posudzuje, či sa dosiahnu zdaniteľné zisky, oproti ktorým môže použiť odpočítateľný dočasný rozdiel, posudzuje, či daňové právo obmedzuje zdroje zdaniteľných ziskov, oproti ktorým môže robiť odpočty pri zrušení uvedeného odpočítateľného dočasného rozdielu. Ak daňové právo takéto obmedzenia neukladá, účtovná jednotka posudzuje odpočítateľný dočasný rozdiel v kombinácii so všetkými svojimi ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi. Ak však daňové právo obmedzuje použitie strát na odpočítanie oproti príjmu určitého typu, odpočítateľný dočasný rozdiel sa posudzuje len v kombinácii s ďalšími odpočítateľnými dočasnými rozdielmi vhodného typu.
- 28 Je pravdepodobné, že účtovná jednotka dosiahne zdaniteľný zisk tak, aby sa mohli oproti nemu použiť odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, v prípade ktorého sa očakáva zrušenie:
- a) v tom istom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu alebo
 - b) v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.
- Za takýchto okolností sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v období, v ktorom vznikajú odpočítateľné dočasné rozdiely.
- 29 Ak nie sú zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykáže v rozsahu, v akom:
- a) je pravdepodobné, že účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa vráti odpočítateľný dočasný rozdiel (alebo v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období). Pri vyhodnotení, či účtovná jednotka bude mať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, účtovná jednotka:
 - i) porovnáva odpočítateľné dočasné rozdiely s budúcim zdaniteľným ziskom, ktorý vylučuje daňové odpočty vyplývajúce zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov. Toto porovnanie ukazuje rozsah, v akom je budúci zdaniteľný zisk dostatočný na to, aby účtovná jednotka vykonala odpočet súm vyplývajúcich zo zrušenia týchto odpočítateľných dočasných rozdielov.
 - ii) ignoruje zdaniteľné sumy, ktoré vznikajú z odpočítateľných dočasných rozdielov, pri ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných dočasných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá.
 - b) účtovná jednotka má k dispozícii možnosti daňového plánovania, ktoré povedú k vytvoreniu zdaniteľného zisku v príslušných obdobiach.
- 29A Odhad pravdepodobného budúceho zdaniteľného zisku môže zahŕňať spätné získanie niektorých aktív účtovnej jednotky za vyššiu sumu, než je ich účtovná hodnota, ak existuje dostatočný dôkaz, že je pravdepodobné, že ho účtovná jednotka dosiahne. Keď je napríklad aktívum ocenené reálnou hodnotou, účtovná jednotka posudzuje, či existuje dostatočný dôkaz na vyvodenie záveru, že je pravdepodobné, že účtovná jednotka spätne získa aktívum za vyššiu sumu, než je jeho účtovná hodnota. K tomu môže dôjsť napríklad v prípade, keď účtovná jednotka očakáva, že bude držať dlhový nástroj s pevne stanovenou sadzbou a zinkasuje zmluvné peňažné toky.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

- 98G Dokumentom *Vykazovanie odložených daňových pohľadávok z nerealizovaných strát* (Zmeny IAS 12), vydaným v januári 2016, sa zmenil odsek 29 a doplnili sa odseky 27A, 29A a príklad nasledujúci po odseku 26. Účtovná jednotka uplatňuje tieto zmeny na ročné obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2017 alebo neskôr. Skoršie uplatňovanie je povolené. Ak účtovná jednotka uplatní uvedené zmeny na skoršie obdobie, túto skutočnosť zverejní. Účtovná jednotka uplatňuje uvedené zmeny so spätnou platnosťou v súlade so štandardom IAS 8 *Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby*. Pri prvotnom uplatnení zmeny sa však zmena v počiatočnom stave základného imania najskoršieho porovnávacieho obdobia môže vykázať v počiatočných nerozdelených ziskoch (prípadne v inej zložke vlastného imania), bez pridelenia zmeny medzi počiatočné nerozdelené zisky a iné zložky vlastného imania. Ak účtovná jednotka uplatní túto úľavu, túto skutočnosť zverejní.
-

NARIADENIE KOMISIE (EÚ) 2017/1990**zo 6. novembra 2017,****ktorým sa mení nariadenie (ES) č. 1126/2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ ide o medzinárodný účtovný štandard 7****(Text s významom pre EHP)**

EURÓPSKA KOMISIA,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie,

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

keďže:

- (1) Nariadením Komisie (ES) č. 1126/2008 ⁽²⁾ sa prijali určité medzinárodné štandardy a interpretácie, ktoré existovali k 15. októbru 2008.
- (2) Rada pre medzinárodné účtovné štandardy (IASB) uverejnila 29. januára 2016 zmeny medzinárodného účtovného štandardu (IAS) 7 *Výkaz o peňažných tokoch*. Účelom zmien je objasniť IAS 7, aby sa zlepšili informácie poskytované používateľom účtovnej závierky o finančných činnostiach účtovnej jednotky.
- (3) Pri konzultáciách s Európskou poradnou skupinou pre finančné výkazníctvo sa potvrdilo, že zmeny IAS 7 spĺňajú kritériá na prijatie stanovené v článku 3 ods. 2 nariadenia (ES) č. 1606/2002.
- (4) Nariadenie (ES) č. 1126/2008 by sa preto malo zodpovedajúcim spôsobom zmeniť.
- (5) Rada IASB stanovila dátum účinnosti zmien na 1. január 2017. Ustanovenia tohto nariadenia by sa mali uplatňovať od 1. januára 2017. Ustanovenie o spätnej účinnosti je nevyhnutné na zabezpečenie právnej istoty pre dotknutých emitentov a konzistentnosti s inými účtovnými štandardmi stanovenými v nariadení (ES) č. 1126/2008.
- (6) Opatrenia stanovené v tomto nariadení sú v súlade so stanoviskom Výboru pre účtovné predpisy,

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1Medzinárodný účtovný štandard (IAS) 7 *Výkaz o peňažných tokoch* uvedený v prílohe k nariadeniu (ES) č. 1126/2008 sa mení tak, ako je stanovené v prílohe k tomuto nariadeniu.**Článok 2**

Každá spoločnosť začne uplatňovať zmeny uvedené v článku 1 najneskôr od dátumu začiatku svojho prvého účtovného obdobia, ktoré sa začína 1. januára 2017 alebo neskôr.

Článok 3Toto nariadenie nadobúda účinnosť dvadsiatym dňom po jeho uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.⁽¹⁾ Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 29.11.2008, s. 1).

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

V Bruseli 6. novembra 2017

Za Komisiu
predseda
Jean-Claude JUNKER

PRÍLOHA

Iniciatíva týkajúca sa zverejňovania

(Zmeny IAS 7)

Zmeny IAS 7 Výkaz o peňažných tokoch

Dopĺňajú sa odseky 44A až 44E a súvisiaci nadpis. Dopĺňa sa takisto odsek 60.

ZMENY ZÁVÄZKOV VYPLÝVAJÚCICH Z FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

- 44A Účtovná jednotka zverejňuje informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožňujú vyhodnotiť zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností, ako aj zmeny vyplývajúce z peňažných tokov a nepeňažné zmeny.**
- 44B V rozsahu potrebnom na splnenie požiadavky odseku 44A účtovná jednotka zverejňuje tieto zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností:
- a) zmeny z finančných peňažných tokov;
 - b) zmeny vyplývajúce z dosiahnutého alebo zo strateného ovládania dcérskych spoločností alebo iných podnikateľských jednotiek;
 - c) vplyv zmien kurzov cudzích mien;
 - d) zmeny reálnych hodnôt a
 - e) ostatné zmeny.
- 44C Záväzky vyplývajúce z finančných činností sú záväzky, pri ktorých peňažné toky boli alebo budúce peňažné toky budú klasifikované vo výkaze o peňažných tokoch ako peňažné toky z finančných činností. Požiadavka na zverejňovanie uvedená v odseku 44A sa okrem toho uplatňuje aj na zmeny finančných aktív (napríklad aktív, ktorými sa zabezpečujú záväzky vyplývajúce z finančných činností), ak peňažné toky z uvedených finančných aktív boli alebo budúce peňažné toky budú zahrnuté do peňažných tokov z finančných činností.
- 44D Jedným zo spôsobov, ako splniť požiadavku na zverejňovanie uvedenú v odseku 44A, je zosúhlasenie začiatkových a konečných zostatkov vo výkaze o finančnej situácii pri záväzkoch vyplývajúcich z finančných činností vrátane zmien uvedených v odseku 44B. Ak účtovná jednotka zverejní takéto zosúhlasenie, poskytne dostatočné informácie, ktoré používateľom účtovnej závierky umožnia prepojiť položky zahrnuté do zosúhlasenia s výkazom o finančnej pozícii a výkazom o peňažných tokoch.
- 44E Ak účtovná jednotka zverejní informácie vyžadované podľa odseku 44A v kombinácii so zverejnením zmien iných aktív a záväzkov, zmeny záväzkov vyplývajúcich z finančných činností zverejní oddelene od zmien uvedených iných aktív a záväzkov.

DÁTUM ÚČINNOSTI

...

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

ISSN 1977-0790 (elektronické vydanie)
ISSN 1725-5147 (papierové vydanie)



Úrad pre vydávanie publikácií Európskej únie
2985 Luxemburg
LUXEMBURSKO

SK