

32003R1725

13.10.2003

ÚRADNÝ VESTNÍK EURÓPSKEJ ÚNIE

L 261/1

**NARIADENIE KOMISIE (ES) č. 1725/2003****z 29. septembra 2003,****ktorým sa prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002****(Text s významom pre EHP)**

KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV,

SIC – 16 Akciový kapitál – znovuzískané vlastné majetkové nástroje (vlastné akcie) a SIC – 17 Vlastné imanie – náklady na transakcie s vlastným imaním.

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva,

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

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

keďže:

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

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

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

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

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

PRIJALA TOTO NARIADENIE:

Článok 1

Medzinárodné účtovné štandardy stanovené v prílohe sa prijímajú.

Článok 2

<sup>(1)</sup> Ú. v. ES L 243, 11.9.2002, s. 1.

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

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

V Bruseli 29. septembra 2003

*Za Komisiu*  
Frederik BOLKESTEIN  
*člen Komisie*

---

## PRÍLOHA

## MEDZINÁRODNÉ ÚČTOVNÉ ŠTANDARDY

IAS 1:	Prezentácia účtovnej závierky (revidovaný 1997)
IAS 2:	Zásoby (revidovaný 1993)
IAS 7:	Výkazy peňažných tokov (revidovaný 1992)
IAS 8:	Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách (revidovaný 1993)
IAS 10:	Udalosti po súvahovom dni (revidovaný 1999)
IAS 11:	Zákazková výroba (revidovaný 1993)
IAS 12:	Dane z príjmov (revidovaný 2000)
IAS 14:	Vykazovanie o segmentoch (revidovaný 1997)
IAS 15:	Informácie o účinkoch zmien cien (prepracovaný 1994)
IAS 16:	Nehnutelnosti, stroje a zariadenia (revidovaný 1998)
IAS 17:	Nájmy (revidovaný 1997)
IAS 18:	Výnosy z bežnej činnosti (revidovaný 1993)
IAS 19:	Zamestnanecké požitky (revidovaný 2002)
IAS 20:	Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci (prepracovaný 1994)
IAS 21:	Účinky zmien v kurzoch cudzích mien (revidovaný 1993)
IAS 22:	Podnikové kombinácie (revidovaný 1998)
IAS 23:	Náklady na prijaté úvery a pôžičky (revidovaný 1993)
IAS 24:	Zverejnenia o spriaznených osobách (prepracovaný 1994)
IAS 26:	Účtovanie a vykazovanie penzijných programov (prepracovaný 1994)
IAS 27:	Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov (revidovaný 2000)
IAS 28:	Účtovanie investícií do pridružených podnikov (revidovaný 2000)
IAS 29:	Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach (prepracovaný 1994)
IAS 30:	Zverejnenia v účtovnej závierke bánk a podobných finančných inštitúcií (prepracovaný 1994)
IAS 31:	Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch (revidovaný 2000)
IAS 33:	Zisk na akciu (1997)
IAS 34:	Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka (1998)
IAS 35:	Ukončované činnosti (1998)
IAS 36:	Zníženie hodnoty majetku (1998)
IAS 37:	Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky (1998)
IAS 38:	Nehmotný majetok (1998)
IAS 40:	Investície v nehnuteľnostiach (2000)
IAS 41:	Poľnohospodárstvo (2001)

**INTERPRETÁCIE STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU**

SIC-1:	Konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce na zásoby
SIC-2:	Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky
SIC-3:	Eliminácia nerealizovaných ziskov a strát z transakcií s pridruženými podnikmi
SIC-6:	Náklady na modifikáciu existujúceho softvéru
SIC-7:	Zavedenie meny euro
SIC-8:	Prvé uplatnenie IAS ako východiskovej základne účtovníctva
SIC-9:	Podnikové kombinácie – rozdelenie ako akvizícia alebo ako zlúčenie podielov
SIC-10:	Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam
SIC-11:	Kurzy cudzích mien – aktivácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií meny
SIC-12:	Konsolidácia – subjekty na zvláštny účel.
SIC-13:	Spoločne kontrolované jednotky – nepenažné príspevky spoločníkov
SIC-14:	Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek
SIC-15:	Operatívny nájom – stimuly
SIC-18:	Konzistentnosť – alternatívne metódy
SIC-19:	Mena, v ktorej sa vykazuje – ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29
SIC-20:	Metóda vlastného imania – vykazovanie strát
SIC-21:	Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetku
SIC-22:	Podnikové kombinácie – dodatočná úprava objektívnej hodnoty a pôvodne vykazovaného goodwill-u
SIC-23:	Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – náklady na základnú údržbu a generálne opravy
SIC-24:	Zisk na akciu – finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré sa môžu vyrovnávať v akciách
SIC-25:	Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov
SIC-27:	Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu
SIC-28:	Podnikové kombinácie – „deň výmeny“ a objektívna hodnota majetkových nástrojov
SIC-29:	Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb
SIC-30:	Mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na menu, v ktorej sa vykazuje
SIC-31:	Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby
SIC-32:	Nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku
SIC-33:	Konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a vymedzenie obchodných podielov

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

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 1 (REVIDOVANÝ 1997)

### Prezentácia účtovnej závierky

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 1, Zverejňovanie účtovných zásad, IAS 5, Informácie, ktoré majú byť zverejnené v účtovnej závierke, a IAS 13, Prezentácia obežného majetku a obežných záväzkov, ktoré boli schválené predsedníctvom v prepracovaných verziách v roku 1994. IAS 1 (revidovaný 1997) bol schválený Radou IAS v júli 1997 a stal sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo neskôr.

V máji 1999, IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, pozmenil odseky 63 písm. c), 64, 65 písm. a) a 74 písm. c). Zmenený a doplnený text nadobudne účinnosť, keď nadobudne účinnosť IAS 10 (revidovaný 1999) – to znamená, pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

Nasledujúce SIC interpretácie sa vzťahujú k IAS 1:

- SIC-8: prvá aplikácia IAS ako základného východiska účtovníctva,
- SIC-18: konzistentnosť – alternatívne metódy,
- SIC-27: hodnotenie transakcií obsahujúcich právne formy nájmu,
- SIC-29: zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb.

### Úvod

1. Tento štandard („IAS 1 (revidovaný 1997)“ nahrádza medzinárodné účtovné štandardy IAS 1, Zverejňovanie účtovných zásad, IAS 5, Informácie, ktoré majú byť zverejnené v účtovnej závierke, a IAS 13, Prezentácia obežného majetku a obežných záväzkov. IAS 1 (revidovaný) sa stáva účinným pre účtovné obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo neskôr, ale keďže požiadavky sú v súlade s tými, ktoré sú už v existujúcich štandardoch, podporuje sa ich skoršie uplatňovanie.
2. Štandard aktualizuje požiadavky štandardov, ktoré nahrádza, v súlade s rámcovou osnovou zostavovania a prezentácie účtovných závierok Rady IAS. Okrem toho je vytvorený na zlepšenie kvality účtovnej závierky prezentovanej v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, čím:
  - a) zabezpečuje, že účtovné závierky, ktoré uvádzajú, že sú v súlade s IAS, sú v súlade s každým uplatniteľným štandardom vrátane všetkých požiadaviek na zverejnenie;
  - b) sa zabezpečí, aby odchýlky od požiadaviek IAS boli obmedzené na veľmi vzácne prípady (prípady nesúladu budú sledované a následne, podľa potreby, bude vydaný návod);
  - c) sa poskytne návod na štruktúru účtovnej závierky, vrátane minimálnych požiadaviek na každý samotný výkaz, účtovné zásady a poznámky k výkazom účtovnej závierky a ilustratívnu prílohu; a
  - d) stanovia (na základe rámcovej osnovy) praktické požiadavky na oblasti ako sú významnosť, nepretržité pokračovanie v činnosti, výber účtovných zásad, ak neexistujú štandardy, konzistentnosť a prezentovanie porovnateľných informácií.
3. Pri zaoberaní sa požiadavkami používateľov na zrozumiteľnejšie informácie o „výnosnosti“ meranej širšie ako „zisk“ uvádzaný vo výkaze ziskov a strát, štandard stanovuje novú požiadavku na samotný výkaz účtovnej závierky uvádzajúci tie výnosy a náklady, ktoré nie sú bežne uvádzané vo výkaze ziskov a strát. Nový výkaz môže byť prezentovaný buď ako „tradičné“ vybilancovanie majetku v stĺpcovej forme, alebo ako výkaz o výnosnosti zostavený vo vlastnom usporiadaní. Rada IAS sa v princípe dohodol v apríli 1997 na revidovaný spôsob, ktorým je výnosnosť meraná a vykazovaná. Projekt bude pravdepodobne uvažovať hlavne o vplyv na vykazovanie výnosnosti a cieľov vykazovania podľa rámcovej osnovy Rady IAS. Kvôli tomu Rada IAS vyvinie v tejto oblasti návrhy.

4. Štandard je platný pre všetky podniky vykazujúce v súlade s IAS, vrátane bánk a komerčných poisťovní. Minimálne štruktúry sú zostavené tak, aby boli dostatočne flexibilné na to, aby mohli byť prispôbené na používanie v ktoromkoľvek podniku. Napríklad banky by mali byť schopné vytvoriť prezentáciu, ktorá je v zhode s týmto štandardom a tiež detailnejšími požiadavkami IAS 30, Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	10
Rozsah	10
Účel účtovnej závierky	11
Zodpovednosť za účtovnú závierku	11
Súčasti účtovnej závierky	11
Všeobecné úvahy	12
Verná prezentácia a súlad s medzinárodnými účtovnými štandardmi	12
Účtovné zásady	13
Nepretržitosť pokračovania v činnosti	14
Akruálny princíp	14
Konzistentnosť prezentácie	15
Významnosť a agregácia	15
Kompenzácia	16
Porovnateľné informácie	16
Štruktúra a obsah	17
Úvod	17
Identifikácia účtovnej závierky	17
Účtovné obdobie	18
Včasnosť	18
Súvaha	18
Rozlišovanie na obežné/neobežné	18
Obežný majetok	19
Obežné záväzky	19
Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnej súvahe	20
Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnej súvahe alebo v poznámkach	21

Výkaz ziskov a strát	22
Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnom výkaze ziskov a strát	22
Informácie, ktoré majú byť prezentované buď v samotnom výkaze ziskov a strát alebo v poznámkach	23
Zmeny vo vlastnom imaní	24
Výkaz peňažných tokov	25
Poznámky k výkazom účtovnej závierky	25
Štruktúra	25
Prezentácia účtovných zásad	26
Ostatné zverejnenia	27
Dátum účinnosti	27

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

#### CIEL

Cieľom tohto štandardu je stanoviť zásady prezentácie riadnej účtovnej závierky, v snahe zabezpečiť porovnateľnosť účtovných závierok podniku s účtovnými závierkami minulých období a s účtovnými závierkami iných podnikov. Na dosiahnutie tohto cieľa tento štandard vysvetľuje všeobecné úvahy o prezentácii účtovnej závierky, návody na jej štruktúru a minimálne požiadavky na obsah účtovnej závierky. Vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie konkrétnych transakcií a udalostí sa rozoberá v iných medzinárodných účtovných štandardoch.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri prezentácii všetkých riadnych účtovných závierok zostavovaných a prezentovaných v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.
2. Riadne účtovné závierky sú tie, ktoré uspokojujú potreby používateľov, ktorí nie sú v takom postavení, aby mohli vyžadovať správy zohľadňujúce ich špecifické informačné potreby. Riadne účtovné závierky zahŕňajú tie, ktoré sú prezentované samostatne alebo v rámci iného verejného dokumentu, ako je výročná správa alebo prospekt. Tento štandard sa nevzťahuje na skrátené finančné informácie v priebehu účtovného roka. Tento štandard platí rovnako pre účtovné závierky jednotlivých podnikov, ako aj pre konsolidované účtovné závierky skupiny podnikov. Avšak nevylučuje prezentáciu konsolidovanej účtovnej závierky v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi a účtovnej závierky materského podniku podľa národných požiadaviek v rámci toho istého dokumentu, pokiaľ zásady zostavovania každej sú jasne uvedené v časti o účtovných zásadách.
3. Tento štandard je použiteľný pre všetky typy podnikov, vrátane bánk a komerčných poisťovní. Doplnujúce požiadavky pre banky a podobné finančné inštitúcie, v súlade s požiadavkami tohto štandardu, sú stanovené v IAS 30, Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií.
4. Tento štandard používa terminológiu, ktorá je vhodná pre podniky, ktorých cieľom je dosiahnutie zisku. Spoločnosti verejného sektora, ktoré podnikajú, môžu teda uplatňovať požiadavky tohto štandardu. Neziskové, štátne a ostatné spoločnosti verejného sektora, ktoré by chceli použiť tento štandard, by museli upraviť terminológiu použitú pri niektorých položkách vo výkazoch účtovnej závierky a tiež obsah výkazov účtovnej závierky. Tieto spoločnosti môžu tiež prezentovať v účtovnej závierke dodatočné časti.

## ÚČEL ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

5. Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia finančnej situácie a transakcií, uskutočnených podnikom vo finančnom vyjadrení. Cieľom riadnej účtovnej závierky je poskytovať informácie o finančnej situácii, výnosnosti a peňažných tokoch podniku, ktoré sú užitočné pre široký okruh používateľov pri ich rozhodovaní. Účtovná závierka tiež informuje o výsledkoch starostlivosti manažmentu o zverené zdroje. Na splnenie daného cieľa účtovná závierka poskytuje informácie o:
- a) majetku;
  - b) záväzkoch;
  - c) vlastnom imaní;
  - d) nákladoch a výnosoch, vrátane iných výnosov a nákladov; a
  - e) peňažných tokoch.

Tieto informácie, spolu s ďalšími, ktoré sú uvedené v poznámkach k výkazom účtovnej závierky, pomáhajú používateľom pri predikcii budúcich peňažných tokov podniku a konkrétne pri včasnosti a istote tvorby peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.

## ZODPOVEDNOSŤ ZA ÚČTOVNÚ ZÁVIERKU

6. Za zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky podniku je zodpovedný štatutárny a/alebo iný riadiaci orgán podniku.

## SÚČASTI ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

7. Kompletná účtovná závierka obsahuje tieto súčasti:
- a) súvaha;
  - b) výkaz výnosov;
  - c) výkaz vysvetľujúci buď:
    - i) všetky zmeny vo vlastnom imaní; alebo
    - ii) zmeny vo vlastnom imaní, iné ako tie, ktoré vznikajú z kapitalových transakcií s vlastníckmi a z rozdeľovania vlastníkom;
  - d) výkaz peňažných tokov; a
  - e) účtovné zásady a vysvetľujúce poznámky.
8. Podnikom sa odporúča prezentovať okrem účtovnej závierky finančný prehľad manažmentu, ktorý opisuje a vysvetľuje hlavné črty podnikovej finančnej výnosnosti a finančnej situácie a hlavné neistoty, ktorým čelí. Takáto správa môže obsahovať prehľad o:
- a) hlavných faktoroch a vplyvoch podmieňujúcich výnosnosť, vrátane zmien v prostredí, v ktorom podnik vykonáva svoju činnosť, reakciu podniku na tieto zmeny a ich účinok a politiku podniku v oblasti investovania do udržania a zlepšenia činnosti, vrátane jeho dividendovej politiky;
  - b) zdrojoch financovania podniku, politike finančnej páky a pravidlách rizikového manažmentu; a
  - c) silných stránkach a zdrojoch podniku, ktorých hodnota nie je premietnutá do súvahy podľa medzinárodných účtovných štandardov.



9. Mnohé podniky prezentujú okrem účtovnej závierky ďalšie výkazy, ako je napríklad správa o životnom prostredí a výkazy o pridanej hodnote, hlavne v priemyselných odvetviach, kde environmentálne faktory sú významné a kde zamestnanci tvoria dôležitú skupinu používateľov. Podnikom sa odporúča prezentovať takéto dodatočné výkazy, ak je manažment presvedčený, že budú pre používateľov užitočné pri ekonomických rozhodnutiach.

## VŠEOBECNÉ ÚVAHY

### *Verná prezentácia a súlad s medzinárodnými účtovnými štandardmi*

10. Účtovná závierka by mala prezentovať verne finančnú situáciu finančnú výnosnosť a peňažné toky podniku. Primerané aplikovanie IAS s dodatočným zverejnením, ak je to potrebné, ústí prakticky za všetkých okolností do účtovnej závierky, ktorá dosahuje vernú prezentáciu.
11. Podnik, ktorého účtovná závierka je v súlade s IAS, by mal túto skutočnosť zverejniť. Nemalo by byť uvedené, že účtovná závierka je v súlade s IAS, ak nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každého uplatniteľnej interpretácie Stáleho interpretačného výboru. <sup>(1)</sup>
12. Nevhodné účtovné prístupy sa nedajú napraviť ani zverejnením použitých účtovných zásad, ani poznámkami alebo vysvetľujúcim materiálom.
13. Za extrémne výnimočných okolností, keď manažment zväži, že požiadavka štandardu by mohla viesť k mylnej informácii a odchýlka od požiadavky je nevyhnutná na dosiahnutie vernej prezentácie, potom by podnik mal zverejniť:
- a) že manažment došiel k záveru, že účtovná závierka prezentuje verne finančnú situáciu podniku, finančnú výnosnosť a peňažné toky;
  - b) že vo všetkých významných súvislostiach je v súlade s aplikovateľnými IAS, okrem odchýlky od daného štandardu, v snahe dosiahnuť vernú prezentáciu;
  - c) štandard, od ktorého sa podnik odchýlil, charakter odchýlky, vrátane postupu, ktorý by štandard vyžadoval, dôvod, prečo by bol postup zavádzajúci za daných okolností, a prijatá úprava; a
  - d) finančný dosah odchýlky na čistý zisk alebo stratu podniku, na majetok, záväzky, vlastné imanie a peňažné toky za každé prezentované obdobie.
14. Účtovná závierka je niekedy opísaná ako „založená na“ alebo „v súlade s významnými požiadavkami alebo v súlade s účtovnými požiadavkami“ medzinárodných účtovných štandardov. Často neexistujú ďalšie informácie, avšak je jasné, že významné požiadavky zverejnenia, či dokonca účtovné požiadavky, nie sú splnené. Takéto výkazy sú zavádzajúce, pretože nespĺňajú požiadavky spoľahlivosti a zrozumiteľnosti účtovnej závierky. V snahe zabezpečiť, aby účtovná závierka, ktorá uvádza súlad s IAS, splnila kritériá požadované medzinárodnými používateľmi, tento štandard obsahuje všeobecnú požiadavku, že účtovná závierka by mala poskytovať vernú prezentáciu, návod na splnenie požiadavky vernej prezentácie a ďalší návod na určenie extrémne zriedkavých okolností, v ktorých je odchýlka nevyhnutná. Taktiež vyžaduje zverejnenie významných okolností spojených s odchýlkou. Existencia nerovnakých národných požiadaviek nie je sama osebe postačujúcou na ospravedlnenie odchýlky od účtovnej závierky, zostavenej s využitím medzinárodných účtovných štandardov.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-8: prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva.

15. Prakticky za každých okolností sa verná prezentácia dosiahne zosúladením všetkých podstatných hľadísk obsiahnutých v aplikovaných IAS. Verná prezentácia vyžaduje:
- výber a uplatňovanie účtovných zásad v súlade s odsekom 20;
  - prezentáciu informácií, vrátane účtovných zásad, spôsobom, ktorý poskytuje relevantné, spoľahlivé, porovnateľné a zrozumiteľné informácie; a
  - poskytnutie dodatočných zverejnení, ak požiadavky medzinárodných účtovných štandardov nie sú dostatočné pre používateľov na pochopenie dosahu konkrétnych transakcií, alebo udalostí na finančnú situáciu a finančnú výnosnosť podniku.
16. Za extrémne zriedkavých okolností aplikácia špecifickej požiadavky medzinárodného účtovného štandardu môže mať za následok, že účtovná závierka môže zavádzať. Toto sa môže stať iba v prípade, ak postup požadovaný štandardom je zreteľne nevhodný, a teda verná prezentácia nemôže byť dosiahnutá ani aplikáciou štandardu, ani prostredníctvom zverejnenia samostatného dodatku. Odchýlka od štandardu nie je náležitá jednoducho preto, že iný postup by tiež poskytol vernú prezentáciu.
17. Pri stanovení, či odchýlka od špecifickej požiadavky medzinárodného účtovného štandardu je potrebná, uvažuje sa o:
- cieľi danej požiadavky a prečo tento cieľ nie je dosiahnutý alebo nie je významný za daných okolností; a
  - oblastiach, v ktorých sa okolnosti v podniku odlišujú od okolností tých podnikov, ktoré dodržia danú požiadavku.
18. Pretože sa očakáva, že okolnosti vyžadujúce odchýlku sa budú vyskytovať iba veľmi zriedkavo a potreba odchýlky bude vecou rozsiahlej diskusie a subjektívneho úsudku, je dôležité, aby používatelia boli oboznámení, že podnik nespĺnil požiadavky medzinárodných účtovných štandardov vo všetkých významných súvislostiach. Je tiež dôležité, aby im boli poskytnuté primerané informácie, ktoré by im umožnili vytvoriť si kvalifikovaný úsudok o tom, či je odchýlka nevyhnutná, a ktoré by im umožnili kvantifikovať úpravy, ktoré by boli potrebné na zosúladenie so štandardom. Rada IAS bude sledovať prípady nesúladu, ktoré sú dané do jeho pozornosti (napríklad podnikmi, ich audítormi a predstaviteľmi legislatívy) a zváži potrebu ujasnenia prostredníctvom interpretácií, alebo zmien štandardov podľa potreby na zabezpečenie, že odchýlky ostanú nevyhnutnými iba v extrémne zriedkavých prípadoch.
19. Keď, v súlade s konkrétnymi ustanoveniami daného štandardu, je medzinárodný účtovný štandard uplatnený pred dátumom účinnosti, táto skutočnosť by mala byť zverejnená.

#### ÚČTOVNÉ ZÁSADY

20. Manažment by mal vybrať a uplatniť podnikové účtovné zásady tak, aby účtovná závierka bola v súlade so všetkými požiadavkami každého, použiteľného medzinárodného účtovného štandardu a s interpretáciou Stáleho interpretačného výboru. V prípadoch, keď neexistuje špecifikovaná požiadavka, manažment by mal vyvinúť zásady na zabezpečenie, aby účtovná závierka poskytovala informácie, ktoré sú:
- relevantné pre potreby používateľov pri rozhodovaní sa; a
  - spoľahlivé tým, že:
    - zobrazujú verne výsledky a finančnú situáciu podniku;

- ii) vyjadrujú ekonomickú podstatu udalostí a transakcií a nie len ich právnu formu <sup>(1)</sup>;
  - iii) sú neutrálne, to znamená nezaujaté;
  - iv) sú v súlade so zásadou opatrnosti; a
  - v) sú úplné vo všetkých významných súvislostiach.
21. Účtovné zásady predstavujú určité zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky, prijaté podnikom pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.
22. Ak nie je k dispozícii konkrétny IAS a interpretácie Stáleho interpretačného výboru, používa manažment vlastný úsudok pri tvorbe účtovných zásad tak, aby informácie poskytované používateľom účtovnej závierky podniku boli pre nich čo najužitočnejšie. Pri vytváraní tohto úsudku berie manažment do úvahy:
- a) požiadavky a návod v medzinárodných účtovných štandardoch, ktoré sa zaoberajú podobnými alebo súvisiacimi problémami;
  - b) definície, kritéria vykazovania a oceňovania majetku, záväzkov, výnosov a nákladov stanovené v rámcovej osnove Rady IAS; a
  - c) vyhlásenia iných oficiálnych orgánov stanovujúcich štandardy a akceptované skúsenosti danej priemyselnej oblasti do tej miery, aby boli v súlade s časťou a) a b) tohto odseku.

#### POKRAČOVANIE V ČINNOSTI

23. Pri zostavovaní účtovnej závierky by mal manažment zhodnotiť, či je podnik schopný pokračovať v činnosti. Účtovná závierka by mala byť zostavená za predpokladu pokračovania v činnosti, ak manažment buď nezamýšľa likvidovať podnik, alebo vzdať sa obchodnej činnosti, alebo ak nemá žiadnu inú skutočnú alternatívu, okrem pokračovania v činnosti. Keď si je manažment vedomý, pri vlastnom hodnotení významných neistôt súvisiacich s udalosťami alebo podmienkami, ktoré môžu viesť k významným pochybnostiam o schopnosti podniku pôsobiť ako podnik s nepretržitým pokračovaním v činnosti, tieto neistoty by mali byť zverejnené. Keď účtovná závierka nie je zostavená s použitím zásady pokračovania v činnosti, tento fakt by mal byť tiež zverejnený spolu so zásadami, podľa ktorých je účtovná závierka zostavená a príčinami, prečo nebude podnik považovaný za podnik s pokračovaním v činnosti.
24. Pri zisťovaní, či predpoklad pokračovania v činnosti podniku je správny, manažment berie do úvahy všetky dostupné informácie do blízkej budúcnosti, ktoré by mali byť minimálne, nie je to však ohraničené, do 12 mesiacov od súvahového dňa. Stupeň úvah závisí od každej konkrétnej situácie. Ak mal podnik v minulosti ziskové operácie a rýchly prístup k finančným zdrojom, možno dospieť k záveru, že účtovníctvo na základe zásady pokračovania v činnosti podniku je adekvátne, bez detailnej analýzy. V iných prípadoch manažment môže uvažovať o širokom spektre faktorov z oblasti bežnej a očakávanej ziskovosti, splátkových kalendárov a potenciálnych zdrojov náhradného financovania predtým, ako dôjde k záveru, že použitie zásady nepretržitého pokračovania v činnosti podniku je adekvátne.

#### AKRUÁLNY PRINCÍP

25. Podnik by mal zostaviť účtovnú závierku, okrem informácií o peňažných tokoch, podľa akruálneho princípu.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-27: Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu.

26. Podľa akruálneho princípu sú transakcie a udalosti vykázané vtedy, keď sa uskutočnia (a nie ako peňažné prostriedky alebo ich ekvivalenty, keď sú prijaté alebo zaplatené) a sú záúčtované a vykázané v účtovnej závierke za obdobie, s ktorým súvisia. Náklady sú vykazované vo výkaze ziskov a strát na základe priameho spojenia medzi vynaloženými nákladmi a vznikom konkrétnych položiek výnosov (vecná zhoda). Avšak, použitie konceptu vecnej zhody nedovoľuje v súvahe vykazovať položky, ktoré nespínajú definíciu majetku alebo záväzkov.

#### KONZISTENTNOSŤ PREZENTÁCIE

27. Prezentácia a členenie položiek účtovnej závierky by sa medzi jednotlivými obdobiami nemali meniť s výnimkou, keď:
- významná zmena v charaktere operácií podniku alebo opätovné prekontrolovanie informácií prezentovaných v účtovnej závierke poukazuje na to, že výsledkom zmien bude vhodnejšia prezentácia poukazuje na to, že výsledkom zmien bude vhodnejšia prezentácia udalostí alebo transakcií; alebo
  - zmenu v prezentácii vyžaduje IAS alebo interpretácia Stáleho interpretačného výboru <sup>(1)</sup>.
28. Významná akvizícia alebo likvidácia, alebo prekontrolovanie prezentácie v účtovnej závierke by mohli naznačiť, že účtovná závierka by mala byť prezentovaná iným spôsobom. Podnik by mal meniť spôsob prezentácie v účtovnej závierke iba ak je pravdepodobné, že sa bude pokračovať v používaní revidovanej štruktúry, alebo ak užitočnosť nového spôsobu prezentácie je zrejmá. Keď podnik uskutočnení zmeny v prezentácii, preklasifikuje informácie na porovnateľné v súlade s odsekom 38. Zmeny v prezentácií v zmysle národných požiadaviek sú povolené len vtedy, ak opätovné prekontrolovanie prezentácie je v súlade s požiadavkami tohoto štandardu.

#### VÝZNAMNOSŤ A AGREGÁCIA

29. Každá významná položka by mala byť v účtovnej závierke prezentovaná osobitne. Nevýznamné položky by mali byť zlúčené s položkami podobného charakteru, alebo podobnej funkcie a nemusia byť prezentované osobitne.
30. Účtovná závierka je výsledkom spracovania obrovského množstva transakcií, ktoré sú štruktúrované zoskupovaním do skupín podľa ich charakteru alebo funkcie. Záverečnou fázou procesu agregácie a klasifikácie je prezentácia súhrnných a rozčlenených údajov, ktoré tvoria riadkové položky buď v samotných výkazoch účtovnej závierky, alebo v poznámkach k nim. Ak riadková položka nie je významná samostatne, je zoskupená s inými položkami buď v samotných výkazoch účtovnej závierky, alebo v poznámkach k nim. Položka, ktorá nie je dostatočne významná na osobitnú prezentáciu v samotných výkazoch účtovnej závierky, môže byť dostatočne významná na osobitnú prezentáciu v poznámkach k výkazom účtovnej závierky.
31. V tomto kontexte je informácia významná, ak jej nezverejnenie by mohlo ovplyvniť ekonomické rozhodovanie používateľov, uskutočnené na základe účtovnej závierky. Významnosť závisí od veľkosti a charakteru posudzovanej položky v konkrétnych podmienkach jej vynechania. Pri rozhodovaní, či položka alebo zoskupenie položiek je významné, charakter a veľkosť položky sa hodnotia spoločne. Určujúcim faktorom môže byť, v závislosti od podmienok, buď charakter alebo veľkosť položky. Napríklad individuálne druhy majetku s tým istým charakterom a funkciou sa zoskupujú dokonca i vtedy, keď jednotlivé sumy sú vysoké. Avšak položky veľké počtom, ktoré sa odlišujú charakterom alebo funkciou, sa prezentujú osobitne.
32. Významnosť predpokladá, že špecifické požiadavky IAS na zverejnenie nemusia byť splnené, ak výsledná informácia nie je významná.

<sup>(1)</sup> Pozri SIV-18: konzistentnosť – alternatívne metódy.

## KOMPENZÁCIA

33. Majetok a záväzky by sa nemali vzájomne kompenzovať, okrem prípadov, keď je to vyžadované alebo povolené iným IAS.
34. Položky výnosov a nákladov by mali byť vzájomne kompenzované len vtedy, ak:
- a) to vyžaduje alebo dovoľuje IAS; alebo
  - b) iné zisky a iné straty a náklady, ktoré sa viažu k rovnakej alebo podobnej transakcii a udalosti, nie sú významné. Tieto sumy by mali byť agregované v súlade s odsekom 29.
35. Je dôležité, aby tak majetok a záväzky, ako aj náklady a výnosy, ak sú významné, boli vykazované osobitne. Kompenzácia buď vo výkaze ziskov, a strát alebo v súvahe, okrem prípadov, keď kompenzácia odzrkadľuje podstatu transakcie alebo udalosti, znižuje schopnosť používateľov pochopiť vykonané transakcie a zhodnotiť budúci pohyb peňažných tokov v spoločnosti. Vykazovanie majetku v zníženej netto hodnote, napríklad zastaralé zásoby v zníženej hodnote a pochybné nevyhnutelné pohľadávky v zníženej hodnote, nie je kompenzácia.
36. IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, definuje termín výnosy z bežnej činnosti a vyžaduje, aby boli merané objektívnou hodnotou s ohľadom na prijaté alebo očakávané príjmy, berúc do úvahy všetky obchodné zľavy a objemové rabaty povolené podnikom. Podnik uskutoční počas svojich bežných činností rôzne transakcie, pri ktorých nevznikajú výnosy z bežnej činnosti, ale ktoré súvisia s hlavnými činnosťami tvoriacimi výnosy z bežnej činnosti. Výsledky takýchto transakcií sú prezentované ako čisté tak, že prezentácia odzrkadľuje podstatu transakcie alebo udalosti, pričom ku každému výnosu je priradený náklad vzniknutý pri tej istej transakcii. Napríklad:
- a) zisky a straty pri vyradení neobežného majetku, vrátane investícií a prevádzkového majetku, sú vykazované tak, že od tržieb sa odpočíta zostatková hodnota majetku a náklady súvisiace s predajom;
  - b) náklady, hradené podľa zmluvy s treťou stranou (napríklad zmluva o prenájme), sú porovnávané so súvisiacimi úhradami; a
  - c) mimoriadne položky môžu byť prezentované netto bez súvisiacich daní a menšinových podielov tak, že celková suma je uvedená v poznámkach.
37. Navyše, zisky a straty vznikajúce zo skupiny podobných transakcií sú vykazované na netto základe, napríklad zisky a straty z prepočtov cudzích mien alebo zisky a straty ktoré sa viažu k finančným nástrojom, ktoré sú vlastnené s cieľom obchodovania s nimi. Takéto zisky a straty sú však – vykazované osobitne, ak ich veľkosť, charakter alebo dosah je taký, že osobitné zverejnenie je vyžadované podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

## POROVNATELNÉ INFORMÁCIE

38. Pri všetkých číselných informáciách účtovnej závierky by sa mali vykazovať porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobie, okrem prípadov, keď IAS dovoľuje alebo vyžaduje inak. Porovnateľné informácie by mali obsahovať slovné a opisné informácie, ak je to dôležité na pochopenie účtovnej závierky bežného obdobia.
39. V niektorých prípadoch opisné informácie, ktoré poskytuje účtovná závierka predchádzajúceho obdobia (období) sú relevantné aj pre bežné obdobie. Napríklad detaily o právnom spore, ktorého výsledok bol neistý k poslednému súvahovému dňu a ešte je v procese riešenia, sú zverejnené v bežnom období. Pre používateľov sú užitočné aj informácie o tom, že existovala neistota k poslednému súvahovému dňu a že sa uskutočnili patričné kroky počas bežného obdobia na odstránenie tejto neistoty.

40. Ak je zmenená prezentácia alebo členenie položiek účtovnej závierky, mali by byť, kvôli zabezpečeniu porovnateľnosti s bežným obdobím, preklasifikované porovnateľné sumy, okrem prípadu, keď sa to prakticky nedá uskutočniť a mal by byť zverejnený charakter, suma a príčina každého pretriedenia. Ak nie je možné preklasifikovať porovnateľné sumy, podnik by mal zverejniť príčinu, prečo neuskutočnil preklasifikácie a charakter zmien, ktoré by vznikli v prípade, ak by dané sumy boli preklasifikované.
41. Môžu existovať okolnosti, keď prakticky nie je možné pretriediť porovnateľné informácie na dosiahnutie porovnateľnosti s bežným obdobím. Napríklad údaje nemuseli byť zozbierané v minulom období (obdobíach) spôsobom, ktorý umožňuje pretriedovanie a nemusia sa späťne dať tieto informácie vytvoriť. Za takýchto okolností sa zverejňuje charakter úprav porovnateľných súm, ktoré by sa boli uskutočnili. IAS 8 sa zaoberá úpravami požadovanými na získanie porovnateľných informácií v prípade, keď sa uskutočnia zmeny účtovných zásad, ktoré sa uplatňujú retrospektívne.

## ŠTRUKTÚRA A OBSAH

### Úvod

42. Tento štandard vyžaduje určité zverejnenia v samotných výkazoch účtovnej závierky, pri iných riadkových položkách vyžaduje zverejnenie buď v samotných výkazoch účtovnej závierky alebo v poznámkach k nim a ako prílohu k štandardu stanovuje odporúčané formy, ktoré môže podnik využiť podľa vlastných potrieb a podmienok. IAS 7 uvádza štruktúru na prezentáciu výkazu peňažných tokov.
43. Tento štandard používa termín zverejnenie v širokom význame, zahrňujúc položky prezentované v každom samotnom výkaze účtovnej závierky, ako aj v poznámkach k výkazom účtovnej závierky. Zverejnenia vyžadované ostatnými IAS sa robia v súlade s požiadavkami týchto štandardov. Ak tento alebo iný štandard nešpecifikuje inak, tieto zverejnenia sa uvádzajú buď v samotnom príslušnom výkaze účtovnej závierky, alebo v poznámkach.

### Identifikácia účtovnej závierky

44. Účtovná závierka by mala byť jasne identifikovaná a odlišená od ostatných informácií publikovaných v tom istom dokumente.
45. Medzinárodné účtovné štandardy sa aplikujú len na účtovné závierky, a nie na iné údaje prezentované vo výročnej správe alebo v inom dokumente. Preto je dôležité, aby používatelia boli schopní rozlíšiť informácie, ktoré sú zostavené s použitím medzinárodných účtovných štandardov od ostatných informácií, ktoré môžu byť užitočné pre používateľov, ale nie sú predmetom štandardov.
46. Každá súčasť účtovnej závierky by mala byť jasne identifikovaná. Navyše, ak je to potrebné na správne pochopenie zobrazených informácií, nasledujúce informácie by mali byť prezentované na začiatku a zopakované:
- meno vykazujúceho podniku alebo iný spôsob identifikácie;
  - či účtovná závierka je individuálna alebo za skupinu podnikov;
  - súvahový deň alebo obdobie, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje, podľa toho čo je vhodné pre príslušnú súčasť účtovnej závierky;
  - mena, v ktorej sa vykazuje; a
  - zaokrúhľovanie použité pri prezentácii údajov v účtovnej závierke.
47. Požiadavky odseku 46 sú bežne splnené prezentovaním záhlaví strán a skrátených záhlaví stĺpcov na každej strane účtovnej závierky. Je potrebné sa rozhodnúť pre určenie najlepšieho spôsobu prezentácie takýchto informácií. Napríklad ak sa účtovná závierka číta elektronicky, nemusia sa používať osobitné strany; na správne objasnenie týchto informácií sú vyššie uvedené položky prezentované dostatočne vhodne.

48. Účtovné závierky sú často zrozumiteľnejšie, ak sú zostavované tak, že sú prezentované informácie v tisícoch alebo miliónoch jednotiek meny, v ktorej sa vykazuje. Toto je akceptovateľné, ak je daná úroveň presnosti v prezentácii zverejnená a relevantné informácie sa nestratili.

#### Účtovné obdobie

49. Účtovná závierka by mala byť prezentovaná minimálne ročne. Ak sa za výnimočných okolností mení súvahový deň v podniku a ročná účtovná závierka je prezentovaná za obdobie dlhšie alebo kratšie ako jeden rok, podnik by mal zverejniť za obdobie obsiahnuté v účtovnej závierke ako dodatok:
- dôvod použitia iného obdobia ako jeden rok; a
  - skutočnosť, že porovnávané sumy z výkazu ziskov a strát, zmien vo vlastnom imaní, peňažných tokov a súvisiacich poznámok k výkazom účtovnej závierky nie sú porovnateľné.
50. Za výnimočných okolností môže byť podnik požiadaný zmeniť súvahový deň, alebo môže byť takto rozhodnuté, napríklad ako dôsledok jeho akvizície iným podnikom s odlišným súvahovým dňom. Ak ide o takýto prípad, je dôležité, aby si boli používatelia vedomí, že sumy vykazované za bežné obdobie a porovnávané údaje nie sú porovnateľné, a že dôvod zmeny súvahového dňa je objasnený.
51. Obvykle sú účtovné závierky zostavované dôsledne za obdobie jedného roka. Avšak niektoré podniky dávajú z praktických dôvodov prednosť vykazovaniu napríklad za obdobie 52 týždňov. Tento štandard nevyklučuje tento postup, keďže výsledné účtovné závierky nebudú pravdepodobne významne odlišné od tých, ktoré sú prezentované za jeden rok.

#### V časnosť

52. Použitelnosť účtovnej závierky je znižovaná, ak nie je k dispozícii používateľom v rámci určitého primeraného obdobia po súvahovom dni. Podnik by mal byť schopný vydať účtovnú závierku do šiestich mesiacov od súvahového dňa. Súvisiace faktory, ako je zložitosť podnikových činností, nie sú. Dostatočným dôvodom na to, aby sa nevykazovalo načas. Špecifickejšími konečnými termínmi sa zaoberá legislatíva a trhová regulácia v jednotlivých právnych systémoch.

#### Súvaha

##### Rozlišovanie naobežné/neobežné

53. Každý podnik by mal určiť, na základe charakteru vlastnej činnosti, či bude alebo nebude prezentovať obežný a neobežný majetok a obežné a neobežné záväzky ako osobitné skupiny v súvahe. Ak je toto rozlíšenie uskutočnené, aplikujú sa odseky 57 až 65 tohto štandardu. Ak sa podnik rozhodne nevykonať toto členenie, majetku a záväzky by mali byť prezentované jasne v poradiach likvidity.
54. Pri uplatnení ktoréhokoľvek prístupu k prezentácii, by mal podnik zverejniť pri každej položke majetku záväzkov celkové očakávané sumy, ktoré majú byť vyrovnané alebo uhradené v čase 12 mesiacov a menej od súvahového dňa, očakávané sumy, ktoré majú byť vyrovnané alebo uhradené za dobu dlhšiu ako 12 mesiacov.
55. Ak podnik dodáva tovar alebo služby v rámci jasne identifikovateľného prevádzkového cyklu, osobitné členenie na obežný a neobežný majetok a záväzky poskytuje užitočné informácie rozlíšením čistého majetku, ktorý nepretržite obieha v podobe pracovného kapitálu, od tých, ktoré sú využívané v činnosti podniku dlhodobo. Takéto členenie taktiež zvyrazňuje majetok, ktorý bude podľa očakávania zrealizovaný v rámci bežného prevádzkového cyklu a záväzky, ktoré majú byť splatené v rámci toho istého obdobia.

56. Informácie o termínoch zrealizovania majetku a splatností záväzkov sú užitočné pri hodnotení likvidity a solventnosti podniku. IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, vyžaduje zverejnenie termínov splatnosti finančného majetku aj finančných záväzkov. Finančný majetok zahŕňa pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky a finančné záväzky zahŕňajú záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky. Informácie o očakávaných termínoch vyrovnania a úhrad nepenažného majetku a záväzkov, ako sú napríklad zásoby a rezervy, sú tiež užitočné, či majetok alebo záväzky sú alebo nie sú členené na obežné a neobežné. „Napríklad podnik zverejňuje sumy zásob, u ktorých sa očakáva zrealizovanie za viac ako jeden rok od súvahového dňa.“

#### Obežný majetok

57. Majetok by mal začleniť do obežného vtedy, keď:
- a) sa očakáva, že bude zrealizovaný, alebo je určený na predaj alebo spotrebu v rámci normálneho prevádzkového cyklu podniku; alebo
  - b) je určený na obchodné účely alebo držaný na krátky čas a jeho zrealizovanie sa očakáva do 12-tich mesiacov od súvahového dňa, alebo
  - c) ide o peňažné prostriedky alebo peňažné ekvivalenty, ktorých použitie nie je obmedzené.
- Všetok ostatný majetok by sa mal považovať za neobežný majetok.
58. Tento štandard používa termín „neobežný“ zahrňujúc hmotné, nehmotné, prevádzkový a finančný majetok dlhodobého charakteru. Nezakazuje používanie alternatívneho pojmu, pokiaľ je jasný jeho zmysel.
59. Prevádzkový cyklus podniku je čas medzi obstaraním materiálu, vstupujúceho do procesu, a jeho zrealizovaním na peňažné prostriedky alebo na nástroj, ktorý je pohotovo zameniteľný za peňažné prostriedky. Obežný majetok zahŕňa zásoby, ktoré sú predané a spotrebované a pohľadávky z obchodného styku, ktoré sú zrealizované v normálnom prevádzkovom cykle, dokonca i vtedy, keď sa ich zrealizovanie neočakáva do 12 mesiacov od súvahového dňa. Obchodovateľné cenné papiere sú považované za obežný majetok, ak sa ich zrealizovanie očakáva do 12 mesiacov od súvahového dňa; inak sú považované za neobežný majetok.

#### Obežné záväzky

60. Záväzok by mal byť začlenený do obežných záväzkov vtedy, keď:
- a) sa očakáva jeho úhrada počas normálneho prevádzkového cyklu podniku; alebo
  - b) jeho splatnosť sa očakáva do 12 mesiacov od súvahového dňa.
- Všetky ostatné záväzky by sa mali považovať za neobežné záväzky.
61. Obežné záväzky môžu byť členené podobným spôsobom ako obežný majetok. Niektoré obežné záväzky, ako napríklad záväzky z obchodného styku a časové rozlíšenie nákladov na zamestnancov a ostatné prevádzkové náklady, tvoria súčasť pracovného kapitálu, používaného v normálnom prevádzkovom cykle podnikania. Takéto prevádzkové položky sa považujú za obežné záväzky dokonca aj vtedy, ak sú splatné za viac ako 12 mesiacov od súvahového dňa.
62. Ale ostatné obežné záväzky splatné do 12 mesiacov od súvahového dňa nie sú považované za súčasť bežného prevádzkového cyklu. Ako príklad možno uviesť obežnú časť úročených záväzkov, bankové kontokorentné úvery, splatné dividendy, dane z príjmov a ostatné neobchodné záväzky. Úročené záväzky, ktoré zabezpečujú financovanie pracovného kapitálu na základe dlhodobosti, a ktoré nie sú splatné do 12 mesiacov, sú neobežné záväzky.



63. Podnik by mal kontinuálne považovať svoje dlhodobé úročené záväzky za neobežné aj vtedy, ak sú splatné do 12 mesiacov od súvahového dňa, ak:
- pôvodný termín bol dlhší ako 12 mesiacov;
  - podnik zamýšľa refinancovať svoje povinnosti na základe dlhodobosti; a
  - tento zámer je doložený dohodou o refinancovaní, alebo o reštrukturalizácii platieb, ktorá je platná pred autorizáciou účtovnej závierky.
- Suma každého záväzku, ktorá bola vyčlenená z obežných záväzkov v súlade s týmto odsekom, spoločne s informáciami podporujúcimi túto prezentáciu, by mala byť zverejnená v poznámkach k súvahe.
64. Pri niektorých záväzkoch, ktoré sú splatné v budúcom prevádzkovom cykle, by sa mohlo očakávať, že budú refinancované alebo bude „predĺžená ich splatnosť“ podľa uváženia podniku, a preto sa neočakáva, že sa použije obežný pracovný kapitál podniku. Takéto záväzky sa považujú za súčasť podnikového dlhodobého financovania a mali by byť považované za neobežné. Avšak v situácii, v ktorej refinancovanie nie je závislé od rozhodnutia podniku (ako by bol prípad, ak by neexistovala dohoda o refinancovaní), refinancovanie nemožno považovať za automatické a záväzok je považovaný za obežný, okrem prípadu, kedy platnosť dohody o refinancovaní pred autorizáciou účtovnej závierky sa poskytuje dôkaz o tom, že podstata záväzku k súvahovému dňu bola dlhodobá.
65. Niektoré dohody o pôžičkách obsahujú záruky dlžníka (zmluvy), v dôsledku ktorých je záväzok splatný na požiadanie, ak nie sú dodržané určité podmienky, súvisiace s dlžníkovou finančnou situáciou. Za takýchto okolností je záväzok považovaný za neobežný iba vtedy, keď:
- veriteľ súhlasil pred autorizáciou účtovnej závierky na nežiadať platbu ako dôsledok nedodržania podmienok; a
  - nie je pravdepodobné, že ďalšie porušenia sa vyskytnú v priebehu 12 mesiacov od súvahového dňa.

#### Informácie, ktoré majú byť prezentované vsamotnej súvahe

66. V súvahe by mali byť zahrnuté minimálne súvahové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy:
- nehnutelnosti, stroje a zariadenia;
  - nehmotný majetok;
  - finančný majetok (okrem položiek uvedených pod d), f) a g));
  - investície účtované s použitím metódy vlastného imania;
  - zásoby;
  - pohľadávky z obchodného styku a ostatné pohľadávky;
  - peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty;
  - záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky;
  - daňové záväzky a pohľadávky, ako to vyžaduje IAS 12, Dane z príjmov;
  - rezervy;
  - neobecné úročené záväzky;
  - menšinové podiely; a
  - upísané základné imanie a rezervné fondy.

67. Dodatočné súvahové položky, názvy a medzisúčty by mali byť prezentované v súvahe vtedy, ak to vyžaduje IAS, alebo ak je taká prezentácia nevyhnutná na vernú prezentáciu finančnej situácie podniku.
68. Tento štandard nepredpisuje poradie alebo formu, v ktorej majú byť položky prezentované. Odsek 66 jednoducho uvádza zoznam položiek, ktoré sú natoľko rozdielne v charaktere alebo funkcii, že si zaslúžia osobitnú prezentáciu v súvahe. Ilustratívna forma je uvedená v prílohe tohto štandardu. Úpravy k súvahovým položkám, uvedeným vyššie, obsahujú toto:
- súvahové položky sa pridávajú, ak iný IAS vyžaduje osobitnú prezentáciu v samotnej súvahe, alebo ak veľkosť, charakter alebo funkcia položky je taká, že jej osobitná prezentácia by pomohla pri vernej prezentácii finančnej situácie podniku; a
  - použitý opis a poradie položiek môže byť zmenené podľa charakteru podniku a jeho transakcií tak, aby poskytovali informácie, ktoré sú nevyhnutné pre celkové pochopenie finančnej situácie podniku. Napríklad banka zmení horeuvedený opis s cieľom lepšej aplikácie špecifických požiadaviek odsekov 18 až 25 IAS 30, Zverejnenia v účtovných závierkach bánk a podobných finančných inštitúcií.
69. Súvahové položky uvedené v odseku 66 sú rozsiahle svojím charakterom a nesmú byť obmedzené položkami spadajúcimi do rozsahu iných štandardov. Napríklad súvahová položka nehmotný majetok zahŕňa goodwill a majetok ktorý vzniká z aktivovaných nákladov na vývoj.
70. Posúdenie, či dodatočné položky majú byť prezentované osobitne, je založené na zhodnotení:
- charakteru a likvidity majetku a jeho významnosti, vedúcej vo väčšine prípadov k osobitnej prezentácii goodwill-u a majetku vznikajúceho z aktivovaných nákladov na vývoj, peňažného a nepeňažného majetku a obežného a neobežného majetku;
  - ich funkcie v rámci podniku, vedúcej napríklad k osobitnej prezentácii prevádzkového a finančného majetku, zásob, pohľadávok, a peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov; a
  - súm, charakteru a časového hľadiska záväzkov, vedúcich napríklad k osobitnej prezentácii úročených a neúročených záväzkov a rezerv rozčlenených na obežné a neobežné, ak je to vhodné.
71. Majetok a záväzky, ktoré sa odlišujú charakterom alebo funkciou, sú niekedy predmetom rôznych spôsobov oceňovania. Napríklad určité skupiny nehnuteľností, strojov a zariadení môžu byť ocenené v nákladoch, alebo v reprodukčnej hodnote v súlade s IAS 16. Používanie rôznych spôsobov oceňovania pre rôzne skupiny majetku poukazuje na to, že ich charakter alebo funkcia je odlišná, a preto by mali byť prezentované ako osobitné súvahové položky.

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

72. Podnik by mal zverejniť, buď v súvahe alebo v poznámkach k súvahe, podrobnejšie členenie prezentovaných súvahových položiek v členení, ktoré odráža vhodným spôsobom činnosť daného podniku. Každá položka by mala byť ďalej členená, ak je to vhodné, podľa svojho charakteru s tým, že sumy záväzkov a pohľadávok voči materskému podniku, spoločným a pridruženým podnikom a iným spriazneným osobám by mali byť uverejnené osobitne.

73. Details, ktoré poskytuje podrobnejšie členenie, či už v súvahe alebo v poznámkach k nej, závisia na požiadavkách IAS a veľkosti, charaktere a funkcii príslušných súm. Pri určení základu pre podrobnejšie členenie sa tiež použijú faktory, stanovené v odseku 70. Zverejnenia sa budú odlišovať pre každú položku, napríklad:
- a) hmotný majetok sa člení podľa skupín, ako je to opísané v IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;
  - b) pohľadávky sú analyzované podľa súm pohľadávok z obchodného styku, voči ostatným členom skupiny, pohľadávok voči spriazneným osobám, preddavkov a ostatných súm;
  - c) zásoby sú členené, v súlade s IAS 2, Zásoby, na skupiny ako sú tovar, polotovary vlastnej výroby, materiál, nedokončená výroba a hotové výrobky;
  - d) rezervy sú analyzované vykazujúc osobitne rezervy na náklady na požitky pre zamestnancov a ostatné ďalšie položky vhodne členené vo vzťahu k činnostiam podniku; a
  - e) základné imanie, kapitálové a rezervné fondy sú analyzované vykazujúc osobitne rôzne druhy vkladov do imania, emisného ážia a rezervných fondov.
74. Podnik by mal zverejniť buď v súvahe, alebo v poznámkach k nej:
- a) pre každú skupinu akciového kapitálu:
    - i) počet autorizovaných akcií;
    - ii) počet akcií emitovaných a úplne splatených a emitovaných a nie úplne splatených;
    - iii) normálnu hodnotu akcie, alebo skutočnosť, že akcie nemajú nominálnu hodnotu;
    - iv) odsúhlasenie počtu nesplatených akcií na začiatku a na konci roka;
    - v) práva, preferencie a obmedzenia vzťahujúce sa na danú skupinu, vrátane obmedzení na rozdelenie dividend a vyplatenie kapitálu;
    - vi) vlastné akcie, ktoré má v držbe podnik alebo ich vlastní jeho dcérske podniky alebo pridružené podniky; a
    - vii) akcie rezervované na emisiu podľa opčných a obchodných zmlúv, vrátane termínov a súm;
  - b) opis charakteru a účelu každého rezervného fondu v rámci vlastného imania;
  - c) sumu dividend, ktoré boli navrhnuté alebo deklarované po súvahovom dni, ale predtým ako bola účtovná závierka autorizovaná na zverejnenie; a
  - d) sumu všetkých kumulatívnych prioritných dividend, ktoré neboli vykázané.
- Podnik, ktorý nie je akciovou spoločnosťou, ako je verejná obchodná spoločnosť, by mal uviesť informácie ekvivalentné tým, ktoré sú vyžadované vyššie, ukazujúce pohyby počas obdobia v každej kategórii podielov na vlastnom imaní a práv, a preferencie a obmedzenia náležiacie každej kategórii podielov na vlastnom imaní.

#### Výkaz ziskov a strát

Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnom výkaze výnosov

75. V samotnom výkaze výnosov by mali byť minimálne zahrnuté výsledkové položky, ktoré prezentujú nasledujúce sumy:
- a) výnosy z bežnej činnosti;
  - b) výsledok prevádzkových cenností;
  - c) finančné náklady;

- d) podiely na ziskoch a stratách pridružených podnikov a spoločných podnikov vypočítané s použitím metódy vlastného imania;
- e) daňové náklady;
- f) zisk alebo strata z bežných činností;
- g) mimoriadne položky;
- h) menšinové podiely; a
- i) čistý zisk alebo strata za účtovné obdobie.

Dodatočné výsledkové položky, názvy a medzisúčty by mali byť prezentované v samotnom výkaze ziskov a strát vtedy, ak sú vyžadované podľa IAS, alebo ak je takáto prezentácia nevyhnutná na vernú prezentáciu finančnej výnosnosti podniku.

76. Vplyvy rôznych činností, transakcií a udalostí podniku sa líšia v stabilite, riziku, predpovedateľnosti, a zverejnenie prvkov výnosnosti pomáha pri objasnení dosiahnutej výnosnosti a pri hodnotení budúcich výsledkov. Ak je to potrebné pre vysvetlenie prvkov výnosnosti, vo výkaze ziskov a strát sú zahrnuté dodatočné položky a opis a poradie položiek sa mení. Faktory, ktoré treba brať do úvahy, zahŕňujú významnosť a charakter a funkcie rôznych zložiek výnosov a nákladov. Napríklad banka zmení opis položiek kvôli aplikovaniu konkrétnejších požiadaviek z odsekov 9 až 17 IAS 30. Výnosy a náklady sú kompenzované iba vtedy, ak sú splnené kritériá z odseku 34.

Informácie, ktoré majú byť prezentované v samotnom výkaze výnosov alebo v poznámkach

77. Podnik by mal prezentovať, buď v samotnom výkaze ziskov a strát a v poznámkach k nemu, analýzu nákladov vo vzťahu k použitiu členeniu podľa charakteru nákladov alebo ich funkcie v rámci podniku.
78. Podnikom sa odporúča prezentovať rozčlenenie podľa odseku 77 v samotnom výkaze ziskov a strát.
79. Nákladové položky sa ďalej členia kvôli zvýrazneniu rozsahu položiek finančnej výnosnosti, ktoré sa môžu líšiť z hľadiska stability, kapitalizovanie pre zisk alebo stratu a z hľadiska predvídateľnosti. Tieto informácie poskytované jedným z dvoch spôsobov.
80. Prvé členenie sa nazýva metóda charakteru nákladov. Náklady agregované vo výkaze ziskov a strát podľa ich charakteru (napríklad odpisy, nákupy materiálu, prepravné, mzdy a platy, náklady na reklamu nie sú znovu alokované na rozličné funkcie v rámci podniku. Tento spôsob je jednoducho aplikovateľný v mnohých menších podnikoch, pretože je potrebné alokovanie prevádzkových nákladov na členenie po funkciách. Príklad členenia, ktoré používa metódu charakteru nákladov nasledujúci:

Výnosy z bežnej činnosti		X
Ostatné prevádzkové výnosy		X
Zmena stavu zásob hotových výrobkov a nedokončenej výroby	X	
Spotrebovaný materiál a suroviny	X	
Osobné náklady	X	
Odpisy a amortizácia	X	
Ostatné prevádzkové náklady	X	
Prevádzkové náklady spolu		(X)
Zisk z prevádzkových činností		X

81. Zmeny stavu hotových výrobkov a nedokončenej výroby v priebehu obdobia reprezentujú úpravy výrobných nákladov, aby sa odzrkadlila skutočnosť, že buď sa výrobou zvýšil stav zásob, alebo že predaj bol vyšší ako výroba, čím sa znížil stav zásob. V niektorých právnych systémoch sa pri takomto členení zvýšenie hotových výrobkov a nedokončenej výroby počas obdobia prezentuje hneď po tržbách. Použitá prezentácia by však nemala považovať tieto sumy za výnos.

82. Druhé členenie sa nazýva metóda funkcie nákladov alebo metóda „nákladov na predaj“ a člení náklady podľa ich funkcie ako súčasť nákladov na predaj, distribúciu alebo administratívne činnosti. Táto prezentácia poskytuje často relevantnejšie informácie pre používateľov ako členenie nákladov podľa ich charakteru, ale alokovanie nákladov podľa ich funkcií môže byť subjektívne a vyžaduje dôkladné zvažovanie. Príklad členenia, ktoré používa metódu funkcie nákladovej nasledujúci:

Výnosy z bežnej činnosti	X
Náklady na predaj	(X)
Hrubý zisk	X
Ostatné prevádzkové výnosy	X
Náklady na distribúciu	(X)
Administratívne náklady	(X)
Ostatné prevádzkové náklady	(X)
Zisk z prevádzkových činností	X

83. Podniky, ktoré členia náklady podľa funkcie, by mali zverejniť dodatočné informácie o charaktere nákladov, vrátane odpisov a amortizácie a na personál.

84. Výber triedenia medzi metódou nákladov na predaj a metódou charakteru nákladov závisí tak na faktoroch historických, ako aj priemyselných a na charaktere organizácie. Obe metódy poskytujú údaje o tých nákladoch, u ktorých by bolo možné očakávať, že sa menia priamo alebo nepriamo s úrovňou predaja alebo výroby v podniku. Pretože každá metóda prezentácie sa zameriava na iný typ podniku, tento štandard vyžaduje, aby voľba medzi členeniami bola založená na tom, aby čo najvernejšie prezentovala prvky podnikovej výnosnosti. Pretože však informácie o charaktere nákladov sú užitočné pri predpovedaní peňažných tokov v budúcnosti, pri používaní metódy nákladov na predaj sa vyžaduje dodatočné uvedenie týchto nákladov.

85. Podnik by mal uviesť buď v samotnom výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach k nemu, sumu dividend pripadajúcich na jednu akciu deklarovaných alebo navrhnutých, za obdobie, za ktoré je účtovná závierka zostavená.

#### ZMENY VO VLASTNOM IMANÍ

86. Podnik by mal prezentovať ako osobitnú súčasť svojej účtovnej závierky výkaz zobrazujúci:

- čistý zisk alebo stratu za dané obdobie;
- každú položku výnosov a nákladov, výnosy alebo náklady, ktoré sa podľa požiadaviek iných štandardov vykazujú priamo vo vlastnom imaní, a tiež celkové sumy týchto položiek; a
- kumulatívne účinky zmien v účtovných zásadách a opráv základných chýb, ktorými sa zaoberal podľa základného riešenia v IAS 8.

Navyše by mal podnik prezentovať, buď v tomto výkaze alebo poznámkach k nemu:

- d) kapitálové transakcie s vlastníkami a rozdeľovania vlastníkom;
  - e) zostatok nerozdeleného zisku alebo neuhradenej straty na začiatku daného obdobia a k súvahovému dňu a jeho zmeny počas obdobia, a
  - f) odsúhlasenie uvedenej sumy každej skupiny základného imania a kapitálových fondov, emisného ážia a každého rezervného fondu m začiatku a na konci daného obdobia, osobitným zverejnením každej zmeny.
87. Zmeny vo vlastnom imaní podniku medzi dvoma súvahovými dňami odzrkadľujú zvýšenie alebo zníženie jeho čistého majetku alebo bohatstva počas daného obdobia, a to s použitím konkrétnych postupov oceňovania používaných a zverejnených v účtovnej závierke. Okrem zmien prameňiacich z transakcií s akcionármi, ako sú kapitálové príspevky a dividendy, celková zmena vlastného imania predstavuje celkové výnosy a náklady vytvorené činnosťou podniku počas daného obdobia.
88. IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, vyžaduje, aby všetky položky výnosov a nákladov vykázané v danom období boli zahrnuté do výpočtu pri zisťovaní čistého zisku alebo straty za dané obdobie s výnimkou, ak by medzinárodný účtovný štandard vyžadoval alebo dovoľoval iný postup. Ostatné štandardy vyžadujú, aby výnosy a náklady, ako napríklad rozdiely vyplývajúce z precenenia a určité kurzové rozdiely, boli vykázané priamo ako zmeny vo vlastnom imaní zároveň s kapitálovými transakciami a rozdeľovaním majiteľom podniku. Pretože je dôležité vziať do úvahy všetky výnosy a náklady pri hodnotení zmien vo finančnej situácii podniku medzi dvoma súvahovými dňami, tento štandard vyžaduje osobitnú súčasť účtovnej závierky, ktorá zvyrazňuje celkové výnosy a náklady podniku vrátane tých, ktoré sú vykázané priamo vo vlastnom imaní.
89. Požiadavky odseku 86 môžu byť splnené viacerými spôsobmi. Prístup, používaný v mnohých právnych systémoch, sa pridrižiava stĺpcovej formy, ktorá porovnáva začiatkové a konečné zostatky každej zložky v rámci vlastného imania, zahrňujúc položky a) až f). Alternatívou je prezentácia osobitnej súčasti účtovnej závierky, ktorá prezentuje len položky a) až c). Podľa tohto prístupu položky opísané v častiach d) až f) sa uvádzajú len v poznámkach k výkazom účtovnej závierky. Oba prístupy sú ilustrované v prílohe k tomuto štandardu. Aby sa umožnilo používateľom odvodiť celkové výnosy a náklady vyplývajúce z činnosti podniku počas daného obdobia, odsek 86 vyžaduje medzisúčet položiek v časti b) pri použití ktoréhokoľvek z uvedených prístupov.

#### Výkaz peňažných tokov

90. IAS 7 stanovuje požiadavky na prezentáciu výkazu peňažných tokov a súvisiace zverejnenia. Stanovuje, že informácie o peňažných tokoch sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky preto, že im poskytujú podklad na stanovenie schopnosti podniku vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a hodnotenie potrieb podniku tieto peňažné toky využívať.

#### Poznámky k výkazom účtovnej závierky

#### Štruktúra

91. Poznámky k výkazom účtovnej závierky podniku by mali:
- a) prezentovať informácie o spôsobe zostavovania účtovnej závierky a o konkrétnych účtovných zásadách vybraných a uplatňovaných na významné transakcie a udalosti;
  - b) zverejniť informácie požadované medzinárodnými účtovnými štandardmi, ktoré nie sú prezentované na inom mieste účtovnej závierky; a
  - c) poskytnúť dodatočné informácie, ktoré nie sú prezentované v samotných výkazoch účtovnej závierky, ale ktoré sú nevyhnutné na vernú prezentáciu<sup>(1)</sup>.
92. Poznámky k výkazom účtovnej závierky by mali byť prezentované systematicky. Každá položka v súvahe, výkaze ziskov a strát a výkaze peňažných tokov by mala byť označená vzájomne prepojeným odkazom na každú s ňou súvisiacu informáciu v poznámkach.

(1) Pozri tiež SIV-29: zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb.

93. Poznámky k výkazom účtovnej závierky zahŕňajú slovné opisy alebo detailnejšie analýzy súm uvedených v súvahe, výkaze ziskov a strát, výkaze peňažných tokov a výkaze o zmenách vlastného imania, ako aj dodatočné informácie, akými sú napríklad podmienené záväzky a zmluvné záväzky. Zahŕňajú informácie požadované a odporúčané medzinárodnými účtovnými štandardmi na zverejnenie, a tiež ostatné zverejnenia nevyhnutné na dosiahnutie vernej prezentácie.
94. Poznámky sú zvyčajne prezentované v nasledujúcom poradí, ktoré pomáha používateľom pochopiť účtovnú závierku a porovnávať ju so závierkami iných podnikov:
- vyhlásenie o súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi (pozri odsek 11);
  - vyhlásenie o spôsoboch oceňovania a uplatňovaných účtovných zásadách;
  - doplňujúce informácie k položkám prezentovaným v každom samotnom výkaze účtovnej závierky v poradí, v ktorom je prezentovaná každá riadková položka a každý účtovný výkaz; a
  - ostatné zverejnenia vrátane:
    - podmienených skutočností, záväzkov zo zmlúv a iných zverejnení finančného charakteru; a
    - zverejnení nefinančného charakteru.
95. Za niektorých okolností môže byť nevyhnutné alebo žiadúce zmeniť poradie jednotlivých položiek v rámci poznámok. Napríklad informácie o úrokových mierach a úpravách objektívnych hodnôt môžu byť kombinované s informáciami o splatnosti finančných nástrojov, hoci prvé sú uvedené vo výkaze ziskov a strát a druhé súvisia so súvahou. Napriek tomu, ak je to možné, sa systematická štruktúra poznámok dodržiava.
96. Informácie o spôsobe zostavovania účtovnej závierky a špecifikách účtovných zásad môžu byť prezentované ako osobitná súčasť účtovnej závierky.

#### Prezentácia účtovných zásad

97. Časť o účtovných zásadách v poznámkach k výkazom účtovnej závierky by mala opisovať toto:
- spôsoby oceňovania (alebo základne) použité pri zostavovaní účtovnej závierky; a
  - každú špecifickú účtovnú zásadu, ktorá je nevyhnutná pre správne pochopenie účtovnej závierky.
98. Ako súčasť špecifikácie účtovných zásad použitých v účtovnej závierke je pre používateľov dôležité, aby boli oboznámení o použitých spôsoboch (základniach) oceňovania (historický náklad, bežný náklad, realizačná hodnota, objektívna hodnota alebo súčasná hodnota), pretože tieto tvoria základ, podľa ktorého je celá účtovná závierka zostavená. Keď sa použije v účtovnej závierke viac ako jeden spôsob ocenenia, napríklad pri zmene ocenenia určitého neobežného majetku, postačuje poskytnúť názvy kategórií majetku a záväzkov, pri ktorých je aplikovaný príslušný spôsob ocenenia.
99. Pri rozhodovaní, či špecifikácia účtovných zásad by mala byť zverejnená, manažment zváži, či by zverejnenie pomohlo používateľom pri pochopení spôsobu, ktorým sú transakcie a udalosti odzrkadlené vo vykazanej výnosnosti a finančnej situácii. Účtovné zásady, ktoré môže podnik považovať za vhodné prezentovať, zahŕňajú, ale nie sú týmto obmedzené, nasledujúce:
- vykazovanie výnosov z bežnej činnosti;
  - princípy konsolidácie vrátane zverejnenia dcérskych a pridružených podnikov;
  - podnikové kombinácie;
  - spoločné podniky;
  - vykazovanie a odpisovanie/amortizácia hmotného a nehmotného majetku;
  - alokácia nákladov na úvery a ostatných nákladov;

- g) zákazková výroba;
- h) investície;
- i) finančné nástroje a finančné investície;
- j) nájom;
- k) náklady na výskum a vývoj;
- l) zásoby;
- m) dane vrátane odložených daní;
- n) rezervy;
- o) náklady na požitky pre zamestnancov;
- p) prepočet cudzej meny a hedging;
- q) definícia podnikateľských a geografických segmentov a základňa pre alokovanie nákladov medzi segmenty;
- r) definícia peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov;
- s) inflačné účtovníctvo; a
- t) štátne dotácie.

Ostatné medzinárodné účtovné štandardy špecificky vyžadujú zverejnenie účtovných zásad v mnohých z týchto oblastí.

100. Každý podnik uvažuje o charaktere vlastnej činnosti a o zásadách, ktoré by používateľ očakával, že budú zverejnené pre daný typ podniku. Napríklad pre všetky podniky súkromného sektora by sa očakávalo zverejnenie účtovných zásad pre dane z príjmov vrátane odložených daní a daňových pohľadávok. Keď má podnik významnú zahraničnú činnosť alebo transakcie v cudzej mene, očakávalo by sa zverejnenie účtovných zásad pre zistenie kurzových ziskov a strát a hedging týchto ziskov a strát. V konsolidovanej účtovnej závierke je zverejnená zásada, použitá na určenie goodwill-u a menšinových podielov.
101. Účtovná zásada môže byť významná, i keď sumy uvádzané za bežné a predchádzajúce obdobia nie sú významné. Je tiež vhodné zverejniť účtovnú zásadu pre každý postup neobsiahnutý v existujúcich IAS, avšak vybraný a aplikovaný v súlade s odsekom 20.

#### Ostatné z verejnenia

102. Podnik by mal zverejniť nasledujúce, ak to už nieje zverejnené v iných informáciách publikovaných s účtovnou závierkou:
- a) sídlo a právnu formu podniku, krajinu založenia a adresu registrovaného sídla (alebo hlavného miesta podnikania, ak je iné ako registrované sídlo);
  - b) opis charakteru podnikových činností a jeho hlavné činnosti;
  - c) meno materského podniku a hlavný materský podnik skupiny; a
  - d) buď počet zamestnancov na konci obdobia, alebo priemer za obdobie.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

103. Tento IAS sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo neskôr. Odporúča sa uplatňovať skôr.
104. Tento IAS nahrádza IAS 1, Zverejňovanie účtovných zásad, IAS 5, Informácie, ktoré majú byť zverejnené v účtovnej závierke, a IAS 13, Prezentácia obežného majetku a obežných záväzkov, schválených predsedníctvom v prepracovanej verzii v roku 1994.



**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 2  
(REVIDOVANÝ V R. 1993)**

**Zásoby**

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 2, Hodnotenie a prezentácia zásob v kontexte systému historického nákladu, schválené predsedníctvom v októbri 1975. Revidovaný štandard nadobudol účinnosť pre účtovné závierky zahrňujúce obdobia začínajúce 1. januárom 1995 alebo neskôr.

V máji 1999, IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, zmenil a doplnil odsek 28 Zmenený a doplnený text sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 2000 alebo neskôr.

V decembri 2000, IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 1 a vložil sa odsek 16A. Zmenené a doplnené znenie nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

Na IAS 2 sa vzťahuje jedna interpretácia SIC:

— SIC-1: konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce na zásoby

**OBSAH**

	Odkazy
Cieľ	
Rozsah	29
Definície	29
Oceňovanie zásob	29
Obstarávacia cena zásob	30
Obstarávacie náklady	30
Náklady na premenu	30
Ostatné náklady	31
Obstarávacia cena zásob u poskytovateľov služieb	31
Náklady na poľnohospodársku produkciu zozbieranú z biologického majetku	31
Spôsoby oceňovania	31
Oceňovacie vzorce	31
Základné riešenie	32
Povolené alternatívne riešenie	32
Čistá realizačná hodnota	32
Vykazovanie nákladu	33
Zverejňovanie	33
Dátum účinnosti	34

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

#### CIEL

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania zásob pri systéme historického nákladu. Hlavnou otázkou pri účtovaní zásob je suma ceny, ktorá má byť vykazovaná ako majetok a prevedená do budúcnosti, pokiaľ súvisiace výnosy nie sú vykázané. Tento štandard poskytuje praktický návod na určenie ceny a jej následného vykázania ako nákladu vrátane akéhokoľvek zníženia hodnoty na čistú realizačnú hodnotu. Štandard poskytuje aj návod o oceňovacích vzorcoch, ktoré sú používané na stanovenie cien zásob.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať v účtovných závierkach zostavovaných v kontexte systému historického nákladu pri účtovaní zásob iných ako:
  - a) nedokončená výroba vznikajúca zo zákaziek na zhotovenie vrátane priamo súvisiacich servisných zákaziek (pozri IAS 11, Zákazková výroba);
  - b) finančné nástroje; a
  - c) zásoby výrobcov živého inventára, poľnohospodárskych a lesných produktov a nerastných rúd do tej miery, ak sú oceňované v čistej realizačnej hodnote v súlade so zavedenými praktikami v určitých odvetviach;
  - d) biologický majetok týkajúci sa poľnohospodárskej činnosti (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo).
2. Tento štandard nahrádza IAS 2, Hodnotenie a prezentácia zásob v kontexte systému historického nákladu, ktorý bol schválený v roku 1975.
3. Zásoby uvedené v odseku 1 písm. c) sú oceňované v čistej realizačnej hodnote v určitých štádiách výroby. Tieto nastanú napríklad vtedy, keď sa pozbierala poľnohospodárska úroda alebo sa vyťažili nerastné rudy a predaj sa zabezpečuje forwardovou zmluvou alebo štátnou zárukou, alebo keď existuje homogénny trh so zanedbateľným rizikom nepredajnosti. Tieto zásoby sú vylúčené z rozsahu tohto štandardu.

#### DEFINÍCIE

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

Zásoby sú majetkom:

- a) držaným na predaj v bežnom podnikaní;
- b) vo výrobnom procese na takýto predaj; alebo
- c) v podobe materiálu alebo spotrebného tovaru, ktorý bude spotrebovaný vo výrobnom procese alebo pri poskytovaní služieb.

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

5. Zásoby zahŕňajú tovar obstaraný alebo skladovaný na ďalší predaj vrátane tovaru obstaraného maloobchodníkom a skladovaného na ďalší predaj alebo pozemky a iné majetky držané na ďalší predaj. Zásobami sú aj hotové výrobky vyrobené podnikom alebo nedokončená výroba vyrábaná podnikom a zahŕňajú materiál a spotrebný tovar na použitie vo výrobnom procese. V prípade poskytovateľa služieb zahŕňajú zásoby náklady služieb, ako je opísané v odseku 16, za ktoré podnik ešte nevykázal súvisiace výnosy z bežnej činnosti (pozri IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti).

## OCEŇOVANIE ZÁSOB

6. Zásoby by mali byť oceňované v náklade alebo v čistej realizačnej hodnote, pokiaľ je nižšia.

*Obstarávacia cena zásob*

7. Obstarávacia cena zásob by mala zahŕňať všetky obstarávacie náklady, náklady na premenu a ostatné náklady, ktoré vznikli pri premene zásob do ich súčasného stavu a miesta.

## Obstarávacie náklady

8. Obstarávacie náklady zásob zahŕňajú cenu obstarania, dovozné clo a ostatné dane (iné ako dane následne získateľné podnikom späť od daňových úradov), dopravu, balenie a odoslanie a ostatné náklady priamo sa týkajúce obstarania dokončených výrobkov, materiálov a služieb. Obchodné diskonty, rabaty a iné podobné položky sa odpočítajú pri určovaní obstarávacích nákladov.
9. Obstarávacie náklady môžu zahŕňať kurzové rozdiely, ktoré vznikli bezprostredne po obstaraní zásob fakturovaných v cudzej mene v osobitných prípadoch povolených alternatívnym riešením v IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien. Tieto kurzové rozdiely sú vyhranené rozdielmi vznikajúcimi z ťažkej devalvácie alebo zo znehodnotenia meny, proti ktorým neexistujú žiadne praktické prostriedky finančného zabezpečenia a ktoré ovplyvňujú záväzky, ktoré nemôžu byť vysporiadané a ktoré vznikli pri obstaraní zásob.

## Náklady na premenu

10. Náklady na premenu zásob zahŕňajú náklady priamo súvisiace s jednotkami výroby, ako je priama práca. Zahŕňajú aj systematickú alokáciu fixných a variabilných výrobných réžií, ktoré sú vynaložené pri premene materiálu na hotové výrobky. Fixná výrobná réžia predstavuje tie nepriame náklady, ktoré pri zmene objemu výroby ostávajú relatívne nemenné, ako sú napríklad odpisy a údržba továrenských budov a zariadení a náklady na riadenie továrne a na administratívu. Variabilná výrobná réžia predstavuje tie nepriame náklady výroby, ktoré sa menia priamo alebo takmer priamo s objemom výroby, ako sú nepriamy materiál a nepriama práca.
11. Alokácia fixných výrobných réžií na náklady premeny je založená na obvyklej kapacite výrobných zariadení. Obvyklá kapacita je očakávaná výroba, ktorá bude v priemere dosiahnutá počas niekoľkých období alebo sezón za normálnych okolností, ak zoberieme do úvahy stratu kapacity, ktorá plynie z plánovanej údržby. Ak sa približuje k obvyklej kapacite, môže byť použitá skutočná úroveň výroby. Suma fixnej réžie alokovaná na každú jednotku výroby sa nezvýši v dôsledku nízkej výroby alebo neúčinného výrobného zariadenia. Nealokované réžie sú vykázané ako náklad v období, v ktorom vzniknú. V obdobiach neobvykle vysokej výroby je suma fixnej réžie alokovanej na každú jednotku výroby znížená, aby ocenenie zásob nebolo vyššie ako náklad. Variabilné výrobné réžie sú alokované na každú výrobnú jednotku na základe skutočného použitia výrobných zariadení.
12. Výsledkom výrobného procesu môže byť výroba viac ako jedného výrobku súčasne. Je to napríklad v prípade združených výrobkov alebo ak existuje hlavný a vedľajší výrobok. Ak nie je možné identifikovať osobitne náklady na premenu každého výrobku, potom sú alokované medzi výrobky na racionálnom a konzistentnom základe. Alokácia môže byť založená napríklad na relatívnej predajnej hodnote každého výrobku buď v štádiu výrobného procesu, keď výrobky začnú byť osobitne identifikovateľné, alebo po ukončení výroby. Väčšina vedľajších výrobkov je však vo svojej podstate nevýznamná. V tomto prípade sa vedľajšie výrobky často oceňujú v čistej realizačnej hodnote, ktorá sa odpočíta od nákladov na hlavný výrobok. Výsledkom je, že účtovná hodnota hlavného výrobku sa významne nelíši od jeho nákladov.

#### Ostatné náklady

13. Ostatné náklady sa zahŕňajú do obstarávacej ceny zásob len v tej miere, v ktorej sú vynakladané pri premene zásob do ich súčasného stavu a miesta. Môže byť napríklad vhodné zahrnúť do obstarávacej ceny zásob nevýrobnú réžiu alebo náklady na návrh výrobkov pre špeciálnych zákazníkov.
14. Príklady nákladov vylúčených z obstarávacej ceny zásob a vykázaných ako náklad obdobia, v ktorom sú vynaložené, sú:
  - a) neobvyklé množstvo odpadového materiálu, práce alebo iných výrobných nákladov;
  - b) náklady na skladovanie, pokiaľ nie sú nevyhnutné vo výrobnom procese pred ďalším výrobným stupňom;
  - c) správna réžia neprispievajúca k premene zásob do ich súčasného miesta a stavu;
  - d) náklady na predaj.
15. V obmedzených situáciách sú náklady na prijaté úvery a pôžičky zahrnuté do obstarávacej ceny zásob. Tieto situácie sú identifikované v povolenom alternatívnom riešení v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.

#### Obstarávacia cena zásob u poskytovateľov služieb

16. Obstarávacia cena zásob u poskytovateľa služieb pozostáva hlavne z práce a iných nákladov na personál priamo činný pri poskytovaní služieb vrátane vedúcich pracovníkov a príslušných réžii. Pracovné a iné náklady, ktoré sa vzťahujú na predaj a všeobecný administratívny personál, nie sú zahrnuté, ale sú vykázané ako náklady obdobia, v ktorom sú vynaložené.

#### Náklady na poľnohospodársku produkciu zozbieranú z biologického majetku

- 16A. Podľa IAS 41, Poľnohospodárstvo, zásoby zahŕňajúce poľnohospodársku produkciu, ktorú podnik získal z biologického majetku, sa pri prvom zaevidovaní ohodnocujú pevnou cenou zníženou o náklady na predaj v čase zatvy.

#### Spôsoby oceňovania

17. Spôsoby oceňovania zásob, ako je metóda štandardných nákladov alebo maloobchodná metóda, je možné na uľahčenie používať, ak sa výsledky približujú nákladu. Štandardné náklady berú do úvahy obvyklú výšku materiálu a spotrebného tovaru, práce, efektívnosti a využitia kapacity. Pravidelne sa sledujú a v prípade potreby revidujú podľa súčasných podmienok.
18. Maloobchodná metóda sa často používa v maloobchode na oceňovanie zásob veľkého počtu rýchlo sa meniacich položiek, ktoré majú podobné marže a pri ktorých je nepraktické použiť iné nákladové metódy. Náklady na zásoby sú určené znížením predajnej hodnoty zásob vhodným percentom hrubej marže. Použitie percento berie do úvahy zásoby, ktorých hodnota bola znížená pod ich pôvodnú predajnú cenu. Často sa používa priemerné percento na každé maloobchodné oddelenie.

#### Oceňovacie vzorce

19. Obstarávacia cena položiek zásob, ktoré nie sú bežne zameniteľné, a tovar alebo služby vyrábané a určené na špeciálne projekty by sa mal účtovať pomocou špeciálneho identifikovania ich individuálnych nákladov.

20. Špecifická identifikácia nákladov znamená, že sú pripočítané zvláštne náklady ku zistiteľným položkám zásob. Toto je vhodné zaobchádzanie s položkami, ktoré sú určené na konkrétny projekt, bez ohľadu na to, či boli kúpené alebo vyrobené. Špecifická identifikácia nákladov však nie je vhodná v prípade, že existuje veľký počet položiek zásob, ktoré sú bežne zameniteľné. Za takýchto okolností by mohla byť použitá metóda výberu tých položiek, ktoré zostanú v zásobách, aby sa dosiahli vopred stanovené účinky na čistý zisk alebo stratu za obdobie.

#### Základné riešenie

21. Obstarávacia cena zásob, okrem nákladov v odseku 19, by mala byť stanovená s použitím vzorca „prvý do skladu, prvý zo skladu“ (FIFO) alebo váženého aritmetického priemeru z obstarávacích cien alebo vlastných nákladov <sup>(1)</sup>.
22. Vzorec FIFO predpokladá, že položky zásob, ktoré boli obstarané ako prvé, sú predané prvé, preto položky zostávajúce v zásobách na konci obdobia sú ako posledné obstarané alebo vyrobené položky. Podľa vzorca váženého aritmetického priemeru z obstarávacích cien alebo vlastných nákladov, náklad na každú položku je určený z váženého priemeru z obstarávacích cien alebo vlastných nákladov podobných položiek na začiatku obdobia a nákladov na podobné obstarané alebo vyrobené položky počas obdobia. Priemer sa môže počítať periodicky alebo po obdržaní každej dodatočnej dodávky, v závislosti na okolnostiach podniku.

#### Prípustné alternatívne riešenie

23. Obstarávacia cena zásob, okrem nákladov v odseku 19, by mala byť stanovená s použitím vzorca „posledný do skladu, prvý zo skladu“ (vzorec LIFO). <sup>(1)</sup>
24. Vzorec LIFO predpokladá, že položky zásob, ktoré boli obstarané alebo vyrobené ako posledné, sú predané prvé, a preto položky zostávajúce v zásobách na konci obdobia sú ako prvé obstarané alebo vyrobené položky.

#### Čistá realizačná hodnota

25. Obstarávacia cena zásob nemusí byť uhraditeľná, ak sú poškodené, úplne alebo čiastočne zastaralé alebo ich predajné ceny poklesli. Obstarávacia cena zásob nemusí byť uhraditeľná ani v prípade, keď sa zvýšili odhadované náklady na dokončenie alebo odhadované náklady na uskutočnenie predaja. Prax znižovania hodnoty zásob pod náklady na čistú realizačnú hodnotu je zhodná s názorom, že majetok by sa nemal účtovať v sumách väčších než tých, ktoré sú očakávané pri realizácii ich predaja alebo použitia.
26. Zásoby sú obvykle znížené v hodnote, položka po položke, na čistú realizačnú hodnotu. Za určitých okolností môžu byť však vhodne zoskupované podobné alebo súvisiace položky. Môžu to byť napríklad položky zásob vzťahujúce sa na rovnaký druh výrobkov, ktoré majú podobný účel alebo konečné použitie a sú vyrábané a predávané v rovnakej zemepisnej oblasti a nemôžu byť prakticky ohodnotené samostatne bez iných položiek tohto druhu výrobkov. Nie je vhodné znížiť hodnotu zásob na základe klasifikácie zásob, napríklad hotové výrobky alebo všetky zásoby v určitom odvetví, alebo zemepisnom segmente. Poskytovatelia služieb všeobecne akumulujú náklady s ohľadom na každú službu, za ktorú bude účtovaná samostatná cena. Preto je každá takáto služba považovaná za samostatnú položku.
27. Odhady čistej realizačnej hodnoty sú založené na najspoľahlivejších údajoch dostupných v čase odhadu, pokiaľ ide o množstvo, ktoré sa očakáva, že bude realizované. Tieto odhady berú do úvahy výkyvy cien alebo nákladov vzťahujúcich sa na udalosti, ktoré sa stali po ukončení obdobia, do tej miery, že takéto udalosti potvrdia existujúce podmienky ku koncu obdobia.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-1: konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce na zásoby.

28. Odhady čistej realizačnej hodnoty berú do úvahy aj účel, na ktorý sú zásoby na sklade. Napríklad čistá realizačná hodnota určitého množstva zásob na sklade na uspokojenie pevných predajných a servisných zmlúv je založená na zmluvnej cene. Ak sú predajné zmluvy nižšie ako určité množstvá zásob na sklade, je čistá realizačná hodnota prebytku založená na všeobecnej predajnej cene. Rezervy alebo podmienené záväzky môžu vzniknúť z pevných predajných zmlúv, ktoré presahujú množstvo zásob na sklade, alebo z nákupných zmlúv. S takýmito rezervami alebo podmienenými záväzkami sa zaobchádza podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.
29. Hodnota materiálu a spotrebného tovaru skladovaného na použitie vo výrobe zásob nie je znížená pod náklad, ak sa očakáva od hotových výrobkov, ktorých budú súčasťou, že budú predané za alebo nad náklad. Ak však zníženie ceny materiálov naznačuje, že ocenenie hotových výrobkov prevýši čistú realizačnú hodnotu, zníži sa hodnota materiálov na čistú realizačnú hodnotu. Za týchto okolností môže byť reprodukčný náklad materiálu tým najlepším dostupným ocenením ich čistej realizačnej hodnoty.
30. Nový odhad čistej realizačnej hodnoty je uskutočňovaný v každom nasledujúcom období. Ak prestanú existovať okolnosti, ktoré predtým zapríčinili zníženie hodnoty zásob pod náklad, suma zníženia hodnoty sa stornuje, takže nová účtovná hodnota je náklad alebo čistá realizačná hodnota, pokiaľ je nižšia. Táto skutočnosť môže nastať napríklad vtedy, ak položka zásob, ktorá je účtovaná v čistej realizačnej hodnote, pretože sa jej predajná cena znížila, je ešte k dispozícii v nasledujúcom období a jej predajná cena sa zvýšila.

#### VYKAZOVANIE NÁKLADU

31. Ak sa zásoby predajú, účtovná hodnota týchto zásob by mala byť vykázaná ako náklad v tom období, v ktorom sa vykážu súvisiace výnosy z bežnej činnosti. Suma všetkých znížení hodnôt zásob na čistú realizačnú hodnotu a všetkých strát zásob by mala byť vykázaná ako náklad v tom období, keď dôjde k zníženiu hodnoty alebo k strate. Suma všetkých stornovaní zníženia hodnoty zásob vznikajúcich zo zvýšenia čistej realizačnej hodnoty by mala byť vykázaná ako zníženie hodnoty zásob vykázanej ako náklad v období, v ktorom k stornovaniu dôjde.
32. Proces vykázania účtovnej hodnoty predaných zásob ako náklad má za následok priradenie nákladov k výnosom z bežnej činnosti.
33. Niektoré zásoby sa môžu alokovať na iné účty majetku, napríklad zásoby použité ako súčasť majetku, strojov a zariadení postavených vo vlastnej réžii. Zásoby alokované týmto spôsobom inému majetku sa vykážu ako náklad počas obdobia použiteľnosti tohto majetku.

#### ZVEREJŇOVANIE

34. Účtovné závierky by mali zverejňovať:
- účtovné zásady prijaté na oceňovanie zásob vrátane použitých oceňovacích vzorcov;
  - celkovú účtovnú hodnotu zásob a účtovnú hodnotu v klasifikáciách vhodných pre podnik;
  - účtovnú hodnotu zásob účtovaných v čistej realizačnej hodnote;
  - hodnotu všetkých storien akéhokoľvek zníženia hodnoty, ktorá sa vykáže ako výnos v období v súlade s odsekom 31;
  - okolnosti alebo udalosti, ktoré viedli k stornovaniu zníženia hodnoty zásob v súlade s odsekom 31; a
  - účtovná hodnota zásob daných do zálohy ako záruka za záväzky.

35. Informácie o účtovných hodnotách v rôznych klasifikáciách zásob a rozsah zmien v tomto majetku sú užitočné pre používateľov účtovnej závierky. Všeobecná klasifikácia zásob zahŕňa tovar, spotrebný tovar vo výrobe, materiál, nedokončenú výrobu a hotové výrobky. Zásoby u poskytovateľov služieb možno jednoducho opísať ako nedokončenú výrobu.
36. Ak obstarávacia cena zásob je určená podľa vzorca LIFO v súlade s povoleným alternatívnym riešením v odseku 23 mala by účtovná závierka zverejňovať rozdiel medzi sumou zásob tak, ako je uvedená v súvahe, a to buď:
- nižší zo sumy vyčíslenej podľa odseku 21 a čistej realizačnej hodnoty; alebo
  - nižší z bežného nákladu k súvahovému dňu a čistej realizačnej hodnote.
37. Účtovná závierka by mala zverejňovať buď:
- obstarávaciu cenu zásob vykázanú ako náklad počas obdobia; alebo
  - prevádzkové náklady priradené k výnosom z bežnej činnosti, vykázané ako náklad počas obdobia, klasifikované podľa ich charakteru.
38. Obstarávacia cena zásob vykázaná ako náklad počas obdobia pozostáva z tých nákladov, ktoré boli predtým zahrnuté do ocenenia položiek predaných zásob nealokovaných výrobných réžií a neobvyklých súm výrobných nákladov na zásoby. Okolnosti podniku môžu zaručiť zahrnutie iných nákladov ako sú distribučné náklady.
39. Niektoré podniky si zvolia odlišný formát na výkaz ziskov a strát, čo má za následok zverejnenie rozdielnych súm namiesto obstarávacej ceny zásob vykázananej ako náklad počas obdobia. Podľa tohto odlišného formátu podnik zverejňuje sumy prevádzkových nákladov priradených k výnosom z bežnej činnosti za obdobie klasifikované podľa ich charakteru. V tomto prípade podnik zverejňuje náklady vykázané ako náklad na suroviny a spotrebný materiál, náklady na prácu a ostatné prevádzkové náklady spoločne so sumou čistej zmeny v zásobách za obdobie.
40. Zníženie hodnoty na čistú realizačnú hodnotu môže byť takého rozsahu, výskytu alebo charakteru, že vyjadruje zverejnenie podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1995 alebo neskôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 7 (REVIDOVANÝ 1992)

#### Výkazy peňažných tokov

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

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



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

#### CIEĽ

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

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

#### ROZSAH

1. Podnik by mal zostavovať výkaz peňažných tokov v súlade s požiadavkami tohto štandardu a mal by ho predkladať ako neoddeliteľnú súčasť svojich účtovných závierok za každé obdobie, za ktoré sa predkladajú účtovné závierky.
2. Tento štandard nahrádza IAS 7, Výkaz zmien vo finančnej situácii, schválený v júli 1977.
3. Používatelia účtovných závierok podnikov sa zaujímajú o to, ako podnik vytvára a používa peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty. Je to bez ohľadu na charakter činností podniku a na to, či je možné pozerieť sa na peniaze ako na výrobok podniku, ako je to v prípade finančnej inštitúcie. Podniky potrebujú peniaze v podstate z rovnakých dôvodov, hoci ich zárobokové činnosti môžu byť rozdielne. Potrebujú ich na uskutočnenie svojich činností, na platenie svojich záväzkov a aby zabezpečili zisky svojim investorom. Preto tento štandard vyžaduje, aby všetky podniky predkladali výkaz peňažných tokov.

#### UŽITOČNOSŤ INFORMÁCIÍ O PEŇAŽNOM TOKU

4. Výkaz peňažných tokov, ak je použitý v spojení s ostatnými výkazmi účtovnej závierky, poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom hodnotiť zmeny v čistom majetku podniku, jeho finančnej štruktúre (vrátane jeho likvidity a solventnosti) a jeho schopnosti ovplyvniť výšku a časové rozvrhnutie peňažných tokov, aby sa prispôbili meniacim sa okolnostiam a príležitostiam. Informácie o peňažných tokoch sú užitočné na stanovenie schopnosti podniku vytvárať peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty a umožňujú používateľom vyvinúť modely na stanovenie a porovnanie súčasnej hodnoty budúcich peňažných tokov rôznych podnikov. To taktiež zvyšuje porovnateľnosť vykazovania prevádzkovej výnosnosti rôznych podnikov, pretože vylučuje účinky používania rôznych účtovných spracovaní rovnakých transakcií a udalostí.
5. Informácie o minulých peňažných tokoch sa často používajú ako ukazovateľ sumy, časového rozvrhnutia a istoty budúcich peňažných tokov. Sú tiež užitočné na overovanie presnosti minulých odhadov budúcich peňažných tokov a na preskúmanie vzťahu medzi ziskovosťou a čistým peňažným tokom a účinkom zmien cien.

## DEFINÍCIE

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

Peňažné prostriedky zahrnujú hotovosť a vklady na požiadanie.

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

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

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

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

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

*Peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty*

7. Peňažné ekvivalenty má podnik v držbe na uspokojovanie krátkodobých peňažných záväzkov, nie na investičné alebo iné účely. Aby finančný majetok spĺňal podmienky peňažného ekvivalentu, musí byť ľahko zameniteľný za známu sumu peňazí a nesmie byť u neho riziko výraznej zmeny hodnoty v čase. Preto finančný majetok bežne spĺňa podmienky peňažného ekvivalentu len vtedy, ak má krátky čas splatnosti, napríklad tri mesiace alebo menej, od dátumu obstarania. Investície do vlastného imania sú vylúčené z peňažných ekvivalentov, ak svojou podstatou nie sú peňažnými ekvivalentmi, napríklad v prípade prioritných akcií obstaraných krátko pred ich splatnosťou a so stanoveným dátumom splatnosti.
8. Pôžičky od bánk sa vo všeobecnosti považujú za finančnú činnosť. V niektorých krajinách však tvoria úverové limity na bežnom bankovom účte, splatné na požiadanie, neoddeliteľnú súčasť podnikového finančného riadenia. Za týchto okolností sa kontokorentný úver na bežnom bankovom účte zahŕňa ako súčasť peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Charakteristickou črtou takýchto vzťahov s bankou je, že zostatok bankového účtu sa často pohybuje z plusu do mínusu.
9. Pohyby medzi položkami peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov sa z peňažných tokov vylučujú, pretože tieto položky sú skôr súčasťou finančného riadenia podniku ako súčasťou jeho prevádzkových, investičných a finančných činností. Finančné riadenie zahŕňa investovanie prebytku peňažných prostriedkov do peňažných ekvivalentov.

## PREZENTÁCIA VÝKAZU PEŇAŽNÝCH TOKOV

10. Výkaz peňažných tokov by mal podávať informácie o peňažných tokoch počas obdobia v členení na prevádzkové, investičné a finančné činnosti.
11. Podnik prezentuje svoje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností spôsobom, ktorý najlepšie vyhovuje jeho podnikaniu. Členenie podľa činností poskytuje informácie, ktoré umožňujú používateľom odhadnúť dosah týchto činností na finančnú situáciu podniku a na výšku jeho peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov. Tieto informácie je možné využiť aj pri hodnotení vzťahov medzi týmito činnosťami.
12. Jedna transakcia môže obsahovať rôzne klasifikované peňažné toky. Napríklad ak peňažná splátka pôžičky obsahuje úrok aj istinu, môže byť úroková zložka začlenená do prevádzkovej činnosti a istina začlenená do finančnej činnosti.

*Prevádzkové činnosti*

13. Výška peňažných tokov plynúca z prevádzkových činností je kľúčovým ukazovateľom rozsahu, v akom vytvorili prevádzkové činnosti podniku dostatočné peňažné toky na splácanie pôžičiek, udržiavanie prevádzkovej činnosti podniku, platenie dividend a uskutočňovanie nových investícií bez pomoci vonkajších zdrojov financovania. Informácia o špecifických zložkách historických peňažných tokov z prevádzkových činností je užitočná, v spojení s inými informáciami, pri predpokladaní budúcich peňažných tokov z prevádzkových činností.
14. Peňažné toky z prevádzkových činností sú v prvom rade odvodené z hlavných zárobkových činností podniku. Preto vo všeobecnosti pochádzajú z transakcií a iných udalostí, ktoré vytvárajú čistý zisk alebo stratu. Príklady peňažných tokov z prevádzkových činností sú:
- príjmy z predaja výrobkov alebo poskytovania služieb;
  - príjmy z poplatkov za priemyselné a autorské práva, poplatkov, provízií a ostatných výnosov z bežnej činnosti;
  - výdavky za tovar a služby platené dodávateľom;
  - výdavky platené zamestnancom a v mene zamestnancov;
  - príjmy a výdavky poisťovne za poisťné náhrady a poisťné nároky, anuity a iné poisťné náhrady;
  - výdavky na daň z príjmov alebo vrátenia preplatkov dane z príjmov, pokiaľ sa nedajú špecificky začleniť do finančných a investičných činností; a
  - príjmy a výdavky zo zmlúv uzatvorených na predaj alebo obchodovanie s nimi.
- Niektoré transakcie, ako je predaj položky výrobného zariadenia, môžu spôsobiť vznik zisku alebo straty, ktoré sú zahrnuté do čistého zisku alebo straty. Peňažné toky vzťahujúce sa na takéto transakcie sú však peňažnými tokmi z investičných činností.
15. Podnik môže mať v držbe majetkové a dlžné cenné papiere určené na predaj alebo obchodovanie s nimi, pričom v tomto prípade sú podobné zásobám špeciálne obstaraným na ďalší predaj. Preto sa peňažné toky vznikajúce z kúpy alebo predaja cenných papierov určených na predaj alebo obchodovanie s nimi začleňujú do prevádzkových činností. Podobne pôžičky a úvery poskytované finančnými inštitúciami sa obvykle klasifikujú ako prevádzkové činnosti, pretože sa vzťahujú na hlavnú zárobkovú činnosť podniku.

*Investičné činnosti*

16. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov plynúcich z investičných činností je dôležité, pretože tieto peňažné toky predstavujú rozsah, v ktorom boli uskutočnené výdavky na prostriedky zabezpečujúce tvorbu budúcich príjmov a peňažných tokov. Príklady peňažných tokov plynúcich z investičných činností sú:
- výdavky na obstaranie majetku, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku. Tieto výdavky obsahujú výdavky vzťahujúce sa na aktivované náklady na vývoj a na majetok, stroje a zariadenia obstarané vo vlastnej réžii;
  - príjmy z predaja majetku, strojov a zariadení, nehmotného a iného dlhodobého majetku;
  - výdavky na obstaranie majetkových alebo dlžných cenných papierov iných podnikov a podielov v spoločných podnikoch (iné ako výdavky na tieto cenné papiere, keď sú považované za peňažné ekvivalenty alebo určené na predaj alebo obchodovanie s nimi);
  - príjmy z predaja majetkových alebo dlžných cenných papierov iných podnikov a podielov v spoločných podnikoch (iné ako príjmy z týchto cenných papierov, keď sú považované za peňažné ekvivalenty, alebo určené na predaj alebo obchodovanie s nimi);
  - pôžičky a úvery poskytnuté tretím stranám (iné ako pôžičky a úvery poskytnuté finančnou inštitúciou);
  - príjmy zo splácania pôžičiek a úverov poskytnutých tretím stranám (iné ako pôžičky a úvery finančnej inštitúcie);

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

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

#### Finančné činnosti

- 17. Samostatné zverejňovanie peňažných tokov vznikajúcich vo finančných činnostiach je dôležité, pretože sú užitočné pre poskytovateľov kapitálu do podniku na odhad nárokov na budúce peňažné toky. Príklady peňažných tokov vyplývajúcich z finančných činností sú:
  - a) príjmy z emisie akcií alebo iných majetkových cenných papierov;
  - b) výdavky na obstaranie alebo spätné odkúpenie akcií podniku platené jednotlivým majiteľom;
  - c) príjmy z emisie dlžných cenných papierov z pôžičiek, zmeniek, obligácií, hypoték a iných krátkodobých alebo dlhodobých pôžičiek;
  - d) výdavky na splátky pôžičiek; a
  - e) výdavky nájomcu na úhrady nezaplatenej časti záväzku vzťahujúceho sa na finančný prenájom.

#### VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z PREVÁDZKOVÝCH ČINNOSTÍ

- 18. Podnik by mal vykazovať peňažné toky s použitím buď:
  - a) priamej metódy, pomocou ktorej sa vykazujú hlavné skupiny hrubých príjmov a hrubých výdavkov; alebo
  - b) nepriamej metódy, pomocou ktorej sa čistý zisk alebo strata upravujú o účinky transakcií nepeňažnej povahy, všetky časovo rozlíšené náklady a výnosy, minulé alebo budúce prevádzkové príjmy alebo výdavky a o príjmy alebo výdavky spojené s investičnými alebo finančnými peňažnými tokmi.
- 19. Podniky sa podnecujú, aby vykazovali peňažné toky z prevádzkových činností priamou metódou. Priama metóda poskytuje informácie, ktoré môžu byť užitočné pri odhade budúcich peňažných tokov a ktoré nie sú k dispozícii pri použití nepriamej metódy. Pri priamej metóde je možné získať informácie o hlavných skupinách hrubých príjmov a hrubých výdavkov buď:
  - a) z účtovnej evidencie podniku; alebo
  - b) upravením výnosov z predaja, nákladov na predaj (úrok a podobný príjem a výdavok na úroky a podobné poplatky finančnej inštitúcie) a iných položiek výkazu ziskov a strát na:
    - i) zmenu stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;
    - ii) ostatné nepeňažné položky; a
    - iii) ostatné položky, ktorých peňažné účinky sú investičné alebo finančné peňažné toky.

20. Podľa nepriamej metódy sa čistý peňažný tok z prevádzkových činností stanovuje upravením čistého zisku alebo straty o účinky:
- zmien stavu zásob a prevádzkových pohľadávok a záväzkov počas obdobia;
  - nepenažných položiek, ako sú odpisy, rezervy, odložené dane, nerealizované zisky alebo straty vzťahujúce sa na majetok v cudzích menách, nerozdelené zisky pridružených podnikov a menšinové podiely; a
  - všetky ostatné položky, ktoré majú vplyv na investičné alebo finančné peňažné toky.

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

#### VYKAZOVANIE PEŇAŽNÝCH TOKOV Z INVESTIČNÝCH A FINANČNÝCH ČINNOSTÍ

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

#### VYKAZOVANIE ČISTÝCH PEŇAŽNÝCH TOKOV

22. Peňažné toky vznikajúce z nasledujúcich prevádzkových, investičných alebo finančných činností môžu byť vykazované ako čisté:
- príjmy a výdavky v mene zákazníkov, keď peňažné toky vyjadrujú skôr činnosti zákazníkov ako činnosť podniku;
  - príjmy a výdavky pri položkách s rýchlym obratom, vysokými sumami a krátkym časom splatnosti.
23. Príklady príjmov a výdavkov opísaných v odseku 22 písm. a) sú:
- príjmy a výdavky uskutočnené na bežných bankových účtoch;
  - peňažné prostriedky klientov, ktoré má v držbe investičná spoločnosť;
  - nájomné vyberané v mene majiteľov nehnuteľností a zaplatené týmto majiteľom.
- Príklady príjmov a výdavkov opísaných v odseku 22 písm. b) sú preddavky a splátky:
- vzťahujúce sa na tretie osoby s kreditnými kartami;
  - na nákup a predaj investícií; a
  - na ostatné krátkodobé pôžičky, napríklad s časom splatnosti tri mesiace alebo menej.
24. Peňažné toky vznikajúce z každej z nasledujúcich činností finančnej inštitúcie môžu byť vykazované ako čisté:
- príjmy a výdavky týkajúce sa vkladov s pevným dátumom splatnosti;
  - umiestnenie vkladov v iných finančných inštitúciách a vyberanie vkladov z iných finančných inštitúcií;
  - pôžičky a úvery poskytované zákazníkom a splácanie týchto pôžičiek a úverov.

## PEŇAŽNÉ TOKY V CUDZÍCH MENÁCH

25. Peňažné toky vyplývajúce z transakcií v cudzej mene by sa mali vykazovať v mene vykazovania podniku s použitím výmenného kurzu medzi menou vykazovania a cudzou menou, prepočítané k dátumu peňažného toku.
26. Peňažné toky zahraničného dcérskeho podniku by sa mali prepočítavať kurzami mien medzi menou vykazovania a cudzou menou k dátumu peňažných tokov.
27. Peňažné toky vyjadrené v cudzej mene sa vykazujú spôsobom konzistentným s IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien. Ten povoľuje použitie výmenného kurzu, ktorý sa približuje k skutočnému kurzu. Napríklad na zaznamenanie transakcií v cudzej mene alebo pri prepočte peňažných tokov zahraničného dcérskeho podniku sa môže použiť vážený priemerný výmenný kurz za obdobie. IAS 21 však nepovoľuje použitie takéhoto výmenného kurzu k súvahovému dňu pri prepočte peňažných tokov zahraničného dcérskeho podniku.
28. Nerealizované výnosy a náklady vznikajúce zo zmien vo výmenných kurzoch nie sú peňažnými tokmi. Účinok zmien kurzu cudzej meny vlastnených alebo očakávaných peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov v cudzej mene sa uvádza vo výkaze peňažných tokov, aby sa zosúladiли peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty na začiatku a na konci obdobia. Táto suma sa prezentuje oddelene od peňažných tokov z prevádzkových, investičných a finančných činností a obsahuje rozdiely, pokiaľ nejaké existujú, ako keby boli tieto peňažné toky vykazované vo výmenných kurzoch z konca obdobia.

## MIMORIADNE POLOŽKY

29. Peňažné toky spojené s mimoriadnymi položkami by sa mali začleniť do prevádzkových, investičných alebo finančných činností podľa charakteru a zverejňovať osobitne.
30. Peňažné toky spojené s mimoriadnymi položkami sa zverejňujú vo výkaze peňažných tokov osobitne od prevádzkových, investičných alebo finančných činností, aby umožnili používateľom porozumieť ich podstate a vplyvu na súčasné a budúce peňažné toky podniku. Toto vykazovanie nesúvisí so samostatným vykazovaním podstaty a sumy mimoriadnych položiek, ako to požaduje IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

## ÚROK A DIVIDENDY

31. Peňažné toky z prijatých a zaplatených úrokov a dividend by sa mali vykazovať osobitne. Každý by sa mal konzistentne začleniť počas jednotlivých období buď do prevádzkovej, investičnej alebo finančnej činnosti.
32. Celková suma úroku zaplateného počas obdobia sa vykazuje vo výkaze peňažných tokov bez ohľadu na to, či bola vykázaná ako náklad vo výkaze ziskov a strát, alebo aktivovaná v súlade s povoleným alternatívnym riešením v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.
33. Pre finančné inštitúcie sú zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy obvykle začlenené do prevádzkových peňažných tokov. Pre ostatné podniky však neexistuje konsenzus o klasifikácii týchto peňažných tokov. Zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy je možné považovať za prevádzkové peňažné toky, pretože vstupujú do výpočtu čistého zisku alebo straty. Zaplatený úrok, prijatý úrok a dividendy je možné alternatívne považovať za finančné peňažné toky a investičné peňažné toky, pretože predstavujú náklady na získanie finančných zdrojov alebo spôsob návratností investícií.
34. Vyplatené dividendy sa môžu klasifikovať ako finančný peňažný tok, pretože sú výdavkom na získanie finančných zdrojov. Zaplatené dividendy je možné alternatívne považovať za súčasť peňažných tokov z prevádzkových činností, aby používatelia ľahšie určili schopnosť podniku vyplácať dividendy z prevádzkových peňažných tokov.

## DANE Z PRÍJMOV

35. Peňažné toky vyplývajúce z daní z príjmov by sa mali vykazovať osobitne a mali by sa začleňovať do peňažných tokov z prevádzkovej činnosti, pokiaľ nie je možné ich špecificky začleniť do finančných a investičných činností.
36. Dane z príjmov, ktoré vyplývajú z transakcií, v dôsledku ktorých vznikajú peňažné toky, sa vo výkaze peňažných tokov vykazujú ako prevádzkové, investičné alebo finančné. Zatiaľ čo daňové výdavky sa môžu dať ľahko identifikovať ako investičné alebo finančné činnosti, peňažné toky súvisiace s daňami často nie je možné rozlíšiť a môžu vzniknúť v inom období ako peňažné toky základnej transakcie. Preto sú zaplatené dane obvykle začlenené do peňažných tokov z prevádzkových činností. Ak však nie je možné stotožniť daňové peňažné toky s individuálnou transakciou, v dôsledku ktorej vznikajú peňažné toky, ktoré sú začlenené do investičných alebo finančných činností, daňový peňažný tok sa podľa zváženia považuje za investičnú alebo finančnú činnosť. Ak sú daňové peňažné toky alokované do viac ako jednej činnosti, zverejňuje sa celková suma zaplatených daní.

## INVESTÍCIE DO DCÉRSKYCH PODNIKOV, PRIDRUŽENÝCH PODNIKOV A PODNIKOV SPOLOČNÝCH PODNIKOV

37. Pri evidovaní investície do pridruženého alebo dcérskeho podniku konsolidovaného metódou vlastného imania alebo metódou nákladov investor obmedzuje svoje vykazovanie vo výkaze peňažných tokov medzi sebou a konsolidovaným podnikom, napríklad na dividendy a pôžičky.
38. Podnik, ktorý vykazuje svoj podiel v spoločne kontrolovanom subjekte (pozri IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch) konsolidovanom pomernou konsolidáciou, zahrňuje do svojho konsolidovaného výkazu peňažných tokov svoj pomerný podiel peňažných tokov v spoločných podnikoch. Podnik, ktorý vykazuje takýto podiel s použitím metódy vlastného imania, zahrňuje vo svojom výkaze peňažných tokov peňažné toky so zreteľom na svoje investície v spoločných podnikoch a dodávky a ostatné výdavky alebo príjmy medzi ním a spoločným podnikom.

## OBSTARANIE A VYRADENIE DCÉRSKYCH PODNIKOV A INÝCH OBCHODNÝCH SPOLOČNOSTÍ

39. Súhrnné peňažné toky, vznikajúce z obstarania a z vyradovania dcérskeho podniku alebo iných obchodných spoločností, by mali byť prezentované samostatne a začlenené do investičnej činnosti.
40. Podnik by mal zverejniť súhrnne, v súvislosti s obstaraním a vyradením investície do dcérskeho podniku alebo iných obchodných spoločností počas obdobia, všetky nasledujúce údaje:
- celkovú kúpnu alebo vyradenú protihodnotu;
  - tú časť kúpnej alebo vyradenej protihodnoty, ktorá bola zaplatená peňažnými prostriedkami alebo peňažnými ekvivalentmi;
  - sumu peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov v dcérskom podniku alebo obchodnej spoločnosti, ktorá bola obstaraná alebo vyradená;
  - sumu majetku a záväzkov iných ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty v dcérskom podniku alebo obchodnej spoločnosti, ktorá bola obstaraná alebo vyradená, zahrnutú za každú hlavnú kategóriu.
41. Osobitné prezentovanie vplyvov peňažného toku z obstarania a vyradenia dcérskeho podniku a iných obchodných spoločností ako samostatných položiek spolu so samostatným zverejňovaním obstaraného alebo vyradeného majetku a záväzkov pomáha odlíšiť tieto peňažné toky od peňažných tokov vznikajúcich z ostatných prevádzkových, investičných a finančných činností. Vplyvy peňažného toku z vyradenia sa neodpočítajú od peňažného toku z obstarania.
42. Súhrnná suma peňažných prostriedkov, ktorá bola zaplatená alebo prijatá pri nákupe alebo predaji, sa berie do úvahy pri vykazovaní vo výkaze peňažných tokov v čistej výške peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov z obstarania alebo vyradenia.

## NEPEŇAŽNÉ TRANSAKCIE

43. Investičné a finančné transakcie, ktoré nevyžadujú požitie peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, by sa mali z výkazu peňažných tokov vylúčiť. Tieto transakcie by sa mali zverejniť na inom mieste účtovnej závierky spôsobom, ktorý poskytuje všetky dôležité informácie o týchto investičných a finančných činnostiach.
44. Mnohé investičné a finančné činnosti nemajú priamy dosah na súčasné peňažné toky, hoci ovplyvňujú štruktúru vlastného kapitálu a majetku podniku. Vylúčenie nepeňažných transakcií z výkazu peňažných tokov je v súlade s cieľom výkazu peňažných tokov v súčasnom období. Príklady nepeňažných transakcií sú:
- a) obstaranie majetku buď prevzatím záväzkov, ktoré sa k nim priamo vzťahujú, alebo prostredníctvom finančného prenájmu;
  - b) obstaranie podniku prostredníctvom upísania imania;
  - c) premenou záväzku na vlastné imanie.

## SÚČASTI PEŇAŽNÝCH PROSTRIEDKOV A PEŇAŽNÝCH EKVIVALENTOV

45. Podnik by mal zverejniť súčasti peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov a mal by predložiť súlad medzi sumami vo svojom výkaze peňažných tokov a ekvivalentnými položkami vykazovanými v súvahe.
46. Vzhľadom na rozmanitosť postupov vo svete vo finančnom riadení a rokovaní s bankou, aby bolo vyhovené IAS 1, Predkladanie účtovnej závierky, podnik zverejňuje zásadu, ktorú prijal na určovanie štruktúry peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.
47. Účinok každej zmeny v zásade na určovanie súčastí peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov, napríklad zmena v klasifikácii finančných nástrojov predtým považovaných za súčasť investičného portfólia podniku, sa vykazuje v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

## OSTATNÉ ZVEREJNENIA

48. Podnik by mal zverejniť, spoločne s komentárom manažmentu, sumu významných zostatkov peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnených podnikom, ktoré nie sú k dispozícii na použitie v skupine.
49. Existujú rôzne okolnosti, za ktorých nie sú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnené podnikom k dispozícii na použitie v skupine. Príklady zahŕňujú zostatky peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov vlastnených dcérskym podnikom, ktorý vykonáva činnosť v krajine, kde sú uvalené devízové alebo iné právne obmedzenia, keď tieto zostatky nie sú k dispozícii na bežné použitie v materskom podniku alebo v iných dcérskych podnikoch.
50. Dodatočné informácie môžu byť dôležité pre používateľov na porozumenie finančnej situácie a likvidite podniku. Zverejňovanie takýchto informácií sa odporúča spoločne s komentárom manažmentu a môže obsahovať:
- a) hodnoty nevyužívaných vypožičaných zariadení, ktoré môžu byť k dispozícii na prevádzkové činnosti v budúcnosti a na vysporiadanie kapitálových záväzkov naznačujúcich akékoľvek obmedzenia použitia týchto zariadení;
  - b) súhrnné sumy peňažných tokov z každej z prevádzkových, investičných a finančných činností, ktoré sa vzťahujú na podiely v spoločných podnikoch, konsolidovaných podielovou konsolidáciou;
  - c) súhrnnú sumu peňažných tokov, ktorá predstavuje zvýšenie vo výrobnej kapacite, osobitne od tých peňažných tokov, ktoré sa vyžadujú na zachovanie výrobnej kapacity;



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

51. Osobitné zverejnenie peňažných tokov, ktoré predstavujú zvýšenie prevádzkovej kapacity a peňažných tokov, ktoré sú nevyhnutné na zachovanie výrobnnej kapacity, je užitočné tým, že používateľovi umožní určiť, či podnik dostatočne investuje do údržby svojej výrobnnej kapacity. Podnik, ktorý dostatočne neinvestuje do zachovania svojej výrobnnej kapacity, môže poškodzovať budúcu ziskovosť kvôli súčasnej likvidite a požiadavkám vlastníkov.
52. Zverejnenie segmentových peňažných tokov umožňuje používateľom lepšie pochopiť vzťah medzi peňažnými tokmi podnikateľskej činnosti ako celku a jej súčasťami a vzťah dostupnosti a variability segmentových peňažných tokov.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

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

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 8 (REVIDOVANÝ 1993)

#### Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách

IAS 35, Ukončované činnosti, nahrádza odseky 4 a 19 až 22 IAS. IAS 35 tiež nahrádza definíciu ukončených činností v odseku 6 IAS. IAS sa týka účtovných závierok vzťahujúcich sa na obdobie od alebo po 1. januári 1999.

IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach, zmenil a doplnil odsek 44, ktorý je teraz vysádzaný polotučnou kurzívou. IAS 40 sa týka ročných účtovných závierok vzťahujúcich sa na obdobie od alebo po 1. januári 2001.

Jedna interpretácia SIC sa týka IAS 8:

— SIC-8: prvé použitie IAS štandardov ako východiskovej základne účtovníctva.

#### OBSAH

	Odseky
Cieľ	45
Rozsah	45
Definície	45
Čistý zisk alebo strata za obdobie	46
Mimoriadne položky	46
Zisk alebo strata z bežných činností	47
(Odseky vynechané)	
Zmeny v účtovných odhadoch	47
Základné chyby	48

Základné riešenie	48
Prípustné alternatívne riešenie	49
Zmeny v účtovných zásadách	49
Prijatie medzinárodného účtovného štandardu	50
Iné zmeny v účtovných zásadách – základné riešenie	50
Iné zmeny v účtovných zásadách – prípustné alternatívne riešenie	51
Dátum účinnosti	51

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť klasifikáciu, zverejnenie a spôsob účtovania určitých položiek vo výkaze ziskov a strát tak, aby všetky podniky zostavovali a prezentovali výkaz ziskov a strát na konzistentnom základe. Zvyšuje to porovnateľnosť tak s podnikovými účtovnými závierkami predchádzajúcich období ako aj s účtovnými závierkami iných podnikov. Preto tento štandard vyžaduje klasifikáciu a zverejnenie mimoriadnych položiek a zverejnenie určitých položiek v rámci zisku alebo straty z bežných činností. Štandard špecifikuje aj spôsob účtovania zmien v účtovných odhadoch, zmien v účtovných zásadách a opravy základných chýb.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri prezentovaní zisku alebo straty z bežných činností a mimoriadnych položiek vo výkaze ziskov a strát a pri účtovaní zmien v účtovných odhadoch, základných chýb a zmien v účtovných zásadách.
2. Tento štandard nahrádza IAS 8, Neobvyklé položky a položky predchádzajúceho obdobia a zmeny v účtovných zásadách, schválený v roku 1977.
3. Okrem iného sa tento štandard zaoberá zverejnením určitých položiek čistého zisku alebo straty za obdobie. Tieto zverejnenia sa robia okrem všetkých iných zverejnení, ktoré si vyžadujú ostatné medzinárodné účtovné štandardy, vrátane IAS 1 a prezentácie účtovných závierok.
4. (Vynechaný)
5. Daňové účinky mimoriadnych položiek, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách sa účtujú a zverejňujú v súlade s IAS 12, Dane z príjmov. Tam, kde sa IAS 12 odvoláva na neobvyklé položky, malo by sa to chápať ako mimoriadne položky tak, ako je to definované v tomto štandarde.

#### DEFINÍCIE

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

Mimoriadne položky sú výnosy alebo náklady, ktoré vznikajú z udalostí alebo transakcií, ktoré sú jasne odlišné od bežných činností podniku, a preto sa u nich neočakáva, že sa budú opakovať často alebo pravidelne.

Bežné činnosti sú akékoľvek činnosti, ktoré podnik vykonáva ako súčasť svojho podnikania, ako aj súvisiace činnosti, ktoré podnik vykonáva na ich podporu, a ktoré sú náhodné alebo vznikajú z týchto činností.

Základné chyby sú chyby objavené v bežnom období, ktoré sú také významné, že účtovné závierky jedného alebo viacerých predchádzajúcich období sa k dátumu ich zverejnenia nemôžu naďalej považovať za spoľahlivé.

Účtovné zásady predstavujú osobitné zásady, východiská, zvyklosti, pravidlá a prax, ktoré podnik prijal pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

#### ČISTÝ ZISK ALEBO STRATA ZA OBDOBIE

7. Všetky položky výnosov a nákladov, vykázané za obdobie, by mali byť zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za toto obdobie, ak medzinárodný účtovný štandard nevyžaduje alebo nepovoľuje inak.
8. Zvyčajne sú všetky položky výnosov a nákladov vykázané v období a zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za toto obdobie. Zahrnuje to mimoriadne položky a dosahy zmien v účtovných odhadoch. Môžu však existovať okolnosti, keď určité položky môžu byť vylúčené z čistého zisku alebo straty za bežné obdobie. Tento štandard sa zaoberá dvoma takýmito okolnosťami: opravou základných chýb a dosahom zmien v účtovných zásadách.
9. Ďalšie medzinárodné účtovné štandardy sa zaoberajú položkami, ktoré môžu spĺňať definície rámcovej osnovy pre výnos alebo náklad, ale ktoré sú obvykle vylúčené pri určovaní čistého zisku alebo straty. Medzi príkladmi sú prebytky z precenení (pozri IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) a zisky a straty vznikajúce pri prepočte účtovných závierok zahraničnej jednotky (pozri IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien).
10. Čistý zisk alebo strata za obdobie sa skladá z nasledujúcich častí, pričom každá z nich by mala byť zverejnená v samotnom výkaze ziskov a strát:
  - a) zisku alebo straty z bežných činností; a
  - b) mimoriadnych položiek.

#### Mimoriadne položky

11. Charakter a hodnota každej mimoriadnej položky by mala byť zverejnená samostatne.
12. Prakticky všetky položky výnosov a nákladov, zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za obdobie, vznikajú v rámci bežných činností podniku. Preto len vo výnimočných prípadoch dáva udalosť alebo transakcia podnet ku vzniku mimoriadnej položky.
13. Či je udalosť alebo transakcia jasne odlišná od bežných činností podniku, je určené charakterom udalosti alebo transakcie vo vzťahu k podnikaniu, ktoré podnik uskutočňuje bežne, a nie frekvenciou, v akej sa očakáva výskyt týchto udalostí. Preto môže byť udalosť alebo transakcia pre jeden podnik mimoriadna a pre druhý nie, a to pre rozdiely medzi ich jednotlivými bežnými činnosťami. Napríklad straty, ktoré podnik utrpel ako výsledok zemetrasenia, sa môžu kvalifikovať u mnohých podnikov ako mimoriadna položka. Nároky poisťencov vznikajúce zo zemetrasenia, sa však nekvalifikujú ako mimoriadna položka pre poisťovaciu spoločnosť, ktorá poisťuje proti takýmto rizikám.
14. Príkladmi udalostí alebo transakcií, ktoré vo všeobecnosti zapríčiňujú vznik mimoriadnych položiek pre väčšinu podnikov, sú:
  - a) vyvlastnenie nehnuteľností; alebo
  - b) zemetrasenie alebo iná prírodná katastrofa.
15. Zverejnenie charakteru a sumy pri každej mimoriadnej položke sa môže vykonať v samotnom výkaze ziskov a strát, alebo ak sa toto zverejnenie vykoná v poznámkach k výkazom účtovnej závierky, celková suma všetkých mimoriadnych položiek sa zverejnení v samotnom výkaze ziskov a strát.

*Zisk alebo strata z bežných činností*

16. Ak majú položky výnosu a nákladu v rámci zisku alebo straty z bežných činností takú hodnotu, charakter alebo dosah, že ich zverejnenie je dôležité pre vysvetlenie výnosu podniku za obdobie, mal by byť charakter a suma týchto položiek zverejnená samostatne.
17. Aj keď položky výnosov a nákladov, opísané v odseku 16, nie sú mimoriadnymi položkami, charakter a suma týchto položiek môže byť dôležitá pre používateľov účtovných záznamov, aby porozumeli finančnej situácii a výnosnosti podniku a pri plánovaní finančnej situácie a výnosnosti. Zverejnenie takýchto informácií sa obvykle vykoná v poznámkach k výkazom účtovnej závierky.
18. Okolnosti, ktoré môžu zapríčiniť samostatné zverejnenie položiek výnosov a nákladov, v súlade s odsekom 16, sú:
- a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu, alebo nehnuteľností, strojov a zariadení na uhraditeľnú sumu, ako aj zrušenie týchto znížení hodnôt;
  - b) reštrukturalizácia činností podniku a zníženie všetkých rezerv nákladov na reštrukturalizáciu;
  - c) vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - d) vyradenie dlhodobých finančných investícií;
  - e) ukončené aktivity;
  - f) urovanie súdnych sporov; a
  - g) ostatné zrušenia rezerv.
- 19.– 22. (Vynechané – pozri IAS 35, Ukončované činnosti.)

*Zmeny v účtovných odhadoch*

23. Výsledkom neistôt obsiahnutých v podnikateľských činnostiach je, že veľa položiek účtovnej závierky nemožno oceňovať presne, je možné ich však odhadnúť. Odhadovanie vyžaduje úsudky založené na posledných dostupných informáciách. Napríklad, môžu byť potrebné odhady nedobytných pohľadávok, zastaralých zásob alebo dôb použiteľnosti alebo očakávaného ekonomického využitia odpisovateľného nehnuteľností. Použitie primeraných odhadov je podstatnou súčasťou zostavovania účtovných záznamov a neznižuje ich spoľahlivosť.
24. Odhad bude musieť byť revidovaný v prípade, ak sa vyskytnú zmeny týkajúce sa okolností, na ktorých bol odhad založený, alebo ako výsledok nových poznatkov, ďalších skúseností, alebo ďalšieho vývoja. Revízia odhadu svojou podstatou neprináša úpravu spadajúcu pod definíciu mimoriadnej položky alebo základnej chyby.
25. Niekedy je ťažké rozlíšiť medzi zmenou v účtovných zásadách a zmenou v účtovnom odhade. V týchto prípadoch sa s touto zmenou zaobchádza ako so zmenou v účtovnom odhade a primerane sa zverejnení.
26. Dosah zmeny v účtovnom odhade by mal byť zahrnutý pri určení čistého zisku alebo straty:
- a) v období zmeny, ak zmena ovplyvňuje len toto obdobie; alebo
  - b) v období zmeny a v budúcich obdobiach, ak zmena ovplyvňuje obidve.
27. Zmena v účtovnom odhade môže ovplyvniť len bežné obdobie, alebo tak bežné, ako aj budúce obdobie. Napríklad, zmena v odhade sumy nedobytných pohľadávok ovplyvňuje len bežné obdobie, a preto sa vykazuje okamžite. Zmena v odhadovanej dobe použiteľnosti alebo v očakávanom ekonomickom využívaní odpisovateľného nehnuteľností však ovplyvňuje odpisový náklad v bežnom období a v každom období počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. V oboch prípadoch sa dosah zmeny súvisiaci s bežným obdobím vykazuje ako výnos alebo náklad v bežnom období. Tento dosah vôbec na budúce obdobia, ak vôbec nejaký je, sa vykazuje v budúcich obdobiach.

28. Dosah zmeny v účtovnom odhade by mal byť zahrnutý v rovnakom členení výkazu ziskov a strát ako bol predtým použitý na odhad.
29. Aby bola zabezpečená porovnateľnosť účtovných závierok rozdielnych období, je dosah zmeny v účtovnom odhade na odhady, ktoré boli predtým zahrnuté do zisku alebo straty z bežných činností, zahrnutý v rovnakej zložke čistého zisku alebo straty. Dosah zmeny v účtovnom odhade na odhad predtým zahrnutý ako mimoriadna položka, sa vykazuje ako mimoriadna položka.
30. Charakter a suma zmeny v účtovnom odhade, ktorá má významný dosah v bežnom období, alebo od ktorej sa očakáva, že bude mať významný dosah v nasledujúcich obdobiach, by mali byť zverejnené. Ak nie je možné túto sumu vyčíslieť, mala by byť táto skutočnosť zverejnená.

#### ZÁKLADNÉ CHYBY

31. V bežnom období sa môžu objaviť chyby pri zostavovaní účtovných závierok jedného alebo viacerých predchádzajúcich období. K chybám môže dôjsť v dôsledku matematických omylov, chýb pri používaní účtovných zásad, nesprávnym výkladom skutočnosti, podvodom alebo prehliadnutím. Oprava týchto chýb je bežne zahrnutá pri určení čistého zisku alebo straty za bežné obdobie.
32. Vo výnimočných prípadoch má chyba taký podstatný dosah na účtovné závierky jedného alebo viacerých predchádzajúcich období, že tieto účtovné závierky sa už nemôžu k dátumu ich zverejnenia považovať za spoľahlivé. Tieto chyby sa označujú za základné chyby. Príkladom základnej chyby je zahrnutie významných súm rozpracovanej výroby a pohľadávok na základe podvodných zákaziek, ktoré sa nemôžu uplatniť, do účtovných závierok predchádzajúceho obdobia. Oprava základných chýb, ktoré sa vzťahujú na predchádzajúce obdobia, si vyžaduje prepočet porovnateľných informácií, alebo prezentáciu dodatočných pro forma informácií.
33. Treba rozlišovať opravu základných chýb a zmeny v účtovných odhadoch. Účtovné odhady sú v svojej podstate približné hodnoty, ktoré si môžu vyžadovať revíziu, keď sa objavia dodatočné informácie. Napríklad, vykázaný zisk alebo strata vyplývajúca z nepredvídateľnej situácie, ktorú predtým nebolo možné spoľahlivo odhadnúť, neumožňuje opravu základnej chyby.

#### Základné riešenie

34. Suma opravy základnej chyby, ktorá sa vzťahuje na predchádzajúce obdobie, by sa mala vykázať upravením začiatočného zostatku nerozdelených ziskov. Porovnateľné informácie by sa mali byť prepočítané, s výnimkou prípadu, keď to nie je možné urobiť.
35. Účtovné závierky, ktoré zahrňujú porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia, sa prezentujú ako keby už bola základná chyba opravená v období, v ktorom bola vykonaná. Preto je suma opravy, ktorá sa vzťahuje ku každému prezentovanému obdobiu, zahrnutá v čistom zisku alebo strate za toto obdobie. Suma opravy, vzťahujúca sa na tie predchádzajúce obdobia, ktoré sú zahrnuté v porovnateľných údajoch v účtovných závierkach, je upravená oproti začiatočnému zostatku nerozdelených ziskov v predchádzajúcom prezentovanom období. Všetky ostatné údaje vykazované, pokiaľ ide o predchádzajúce obdobia, ako sú historické súhrny účtovných údajov, sú tiež prepočítané.
36. Zmena porovnateľných informácií nevedie nevyhnutne k vytvoreniu dodatku k účtovným závierkam, ktoré boli schválené akcionármi, alebo registrované, alebo zaslané regulačným úradom. Vnútroštátne zákony však môžu požadovať dodatok k takýmto účtovným závierkam.
37. Podnik by mal vykázať nasledujúce:
  - a) charakter základnej chyby;
  - b) sumu opravy za bežné obdobie a za každé predchádzajúce prezentované obdobie;
  - c) sumu opravy vzťahujúcu sa k obdobia pred obdobia, ktoré sú zahrnuté v porovnateľných informáciách; a
  - d) skutočnosť, že porovnateľné informácie boli prepočítané, alebo že nie je možné to urobiť.

*Prípustné alternatívne riešenie*

38. Suma opravy základnej chyby by mala byť zahrnutá pri určení čistého zisku alebo straty za bežné obdobie. Porovnateľné informácie by mali byť prezentované tak, ako sa vykazujú v účtovných závierkach predchádzajúceho obdobia. Mali by byť prezentované dodatočne pro forma informácie pripravované v súlade s odsekom 34, s výnimkou prípadu, ak to nie je možné urobiť.
39. Oprava základnej chyby je zahrnutá pri určení čistého zisku alebo straty za bežné obdobie. Dodatočné informácie sa však často prezentujú ako samostatné stĺpce, aby sa vyjadril čistý zisk alebo strata bežného obdobia a všetkých predchádzajúcich prezentovaných období, ako keby bola základná chyba opravená v období, kedy bola vykonaná. Toto účtovné riešenie môže byť potrebné používať v krajinách, kde účtovné závierky musia zahŕňať porovnateľné informácie, ktoré súhlasia s účtovnými závierkami prezentovanými v predchádzajúcich obdobiach.
40. Podnik by mal zverejniť nasledujúce:
- charakter základnej chyby;
  - sumu opravy vykázanú v čistom zisku alebo strate za bežné obdobie;
  - sumu opravy, zahrnutú v každom období, za ktoré je prezentovaná pro forma informácia a sumu opravy vzťahujúcu sa na obdobia pred obdobia, ktoré sú zahrnuté v pro forma údajoch. Ak je nemožné prezentovať pro forma údaje, mala by byť táto skutočnosť zverejnená.

**ZMENY V ÚČTOVNÝCH ZÁSADÁCH**

41. Používatelia musia byť schopní porovnávať účtovné závierky v časovom rade, aby rozpoznali trendy v jeho finančnej situácii, výnosnosti a peňažných tokoch. Preto sa zvyčajne v každom období prijímajú rovnaké účtovné zásady.
42. Zmena v účtovných zásadách by sa mala vykonať len vtedy, ak to požaduje zákon, alebo subjekt určujúci účtovné štandardy, alebo ak zmena bude mať za následok vhodnejšiu prezentáciu udalostí alebo transakcií v účtovných závierkach podniku.
43. Vhodnejšia prezentácia udalostí alebo transakcií v účtovných závierkach nastane vtedy, ak nová účtovná zásada má viesť k relevantnejším alebo spoľahlivejším informáciám o finančnej situácii, výnosnosti alebo peňažných tokoch podniku.
44. Zmenami v účtovných zásadách nie je:
- prijatie účtovnej zásady pre udalosti alebo transakcie, ktoré sa líšia v podstate od predtým sa vyskytujúcich udalostí alebo transakcií; a
  - prijatie novej účtovnej zásady pre udalosti alebo transakcie, ktoré sa predtým nevyskytovali, alebo ktoré neboli významné.

Pôvodné prijatie zásady účtovať nehnuteľnosti v precenených sumách je zmenou v účtovných zásadách, ale zaobchádza sa s ňou ako s precenením v súlade s IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, alebo IAS 25, Účtovanie finančných investícií, podľa toho, čo je vhodné, skôr ako v súlade s týmto štandardom. Preto odseky 49 až 57 tohto štandardu nie sú na takéto zmeny v účtovných zásadách použiteľné.

45. Zmena v účtovných zásadách sa použije retrospektívne alebo perspektívne v súlade s požiadavkami tohto štandardu. Retrospektívne použitie má za následok novú účtovnú zásadu, ktorá je použitá na udalosti a transakcie, ako keby bola nová účtovná zásada vždy používaná v minulosti. Preto je účtovná zásada použitá na udalosti a transakcie od dátumu pôvodu takýchto položiek. Perspektívne použitie znamená, že nová účtovná zásada sa použije na udalosti a transakcie, ktoré sa vyskytnú po dátume zmeny. Nevykonávajú sa žiadne úpravy súvisiace s predchádzajúcim obdobím začiatku zostatku nerozdelených ziskov, ani pri vykazovaní čistého zisku alebo straty za bežné obdobie, pretože existujúce zostatky nie sú prepočítané. Nová účtovná zásada sa však používa na existujúce zostatky od dátumu zmeny. Napríklad, podnik sa môže rozhodnúť zmeniť svoju účtovnú zásadu pri nákladoch na prijaté úvery a pôžičky a kapitalizovať tieto náklady v súlade s povoleným alternatívnym riešením v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky. Pri perspektívnom použití platí nová zásada pri nákladoch na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli po dátume zmeny v účtovných zásadách.

*Prijatie medzinárodného účtovného štandardu*

46. Zmena v účtovných zásadách, ktorá sa vykoná pri prijatí medzinárodného účtovného štandardu, by sa mala vykonať v súlade s presne stanovenými prechodnými ustanoveniami, ak nejaké sú, v príslušnom medzinárodnom účtovnom štandarde. Ak neexistujú žiadne prechodné ustanovenia, zmena v účtovných zásadách by mala byť vyjadrená v súlade so základným riešením v odsekoch 49, 52 a 53, alebo s prípustným alternatívnym riešením v odsekoch 54, 56 a 57.
47. Prechodné ustanovenia v medzinárodnom účtovnom štandarde môžu vyžadovať buď retrospektívne alebo perspektívne použitie zmeny v účtovných zásadách.
48. Ak podnik ešte neprijal nový medzinárodný účtovný štandard, ktorý bol publikovaný Radou pre medzinárodné účtovné štandardy, ale ktorý ešte nenadobudol účinnosť, podniku sa odporúča, aby zverejnil charakter budúcej zmeny v účtovných zásadách a dosah tejto zmeny na svoj zisk alebo stratu a finančnú situáciu.

*Iné zmeny v účtovných zásadách – základné riešenie*

49. Zmena v účtovných zásadách by sa mala použiť retrospektívne s výnimkou, keď suma akejkoľvek výslednej úpravy, ktorá sa vzťahuje na predchádzajúce obdobia, nie je vhodne stanoviteľná. Každá výsledná úprava by sa mala vykázať ako úprava začiatočného zostatku nerozdelených ziskov. Porovnateľné informácie by sa mali prepočítať s výnimkou prípadu, keď to nie je možné urobiť<sup>(1)</sup>.
50. Účtovné závierky, vrátane porovnateľných informácií za predchádzajúce obdobie, sa prezentujú, ako keby sa vždy používala nová účtovná zásada. Preto sa porovnateľné informácie prepočítavajú, aby odrazili novú účtovnú zásadu. Suma úpravy vzťahujúca sa na obdobia pred obdobiami zahrnutými v účtovných závierkach je upravená vzhľadom na začiatočný zostatok nerozdelených ziskov predchádzajúceho prezentovaného obdobia. Všetky ostatné informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, ako sú historické súhrny účtovných údajov, sa tiež prepočítavajú.
51. Prepočet porovnateľných informácií nieje nevyhnutne dôvodom na vytvorenie dodatku k účtovným závierkam, ktoré boli schválené akcionármi, alebo registrované, alebo zaslané regulačným úradom. Národné zákony však môžu požadovať dodatok k takýmto účtovným závierkam.
52. Zmena v účtovných zásadách by mala byť použitá perspektívne, ak suma úpravy začiatočného zostatku nerozdelených ziskov, ktorú požaduje odsek 49 nemôže byť primerane určená.
53. Ak má zmena v účtovnej zásade významný dosah na bežné obdobie, alebo ktorékoľvek predchádzajúce prezentované obdobie, alebo môže mať významný dosah na nasledujúce obdobia, mal by podnik zverejniť nasledujúce:
  - a) dôvody zmeny;
  - b) sumu úpravy za bežné obdobie a za každé prezentované obdobie;
  - c) sumu úpravy, vzťahujúcu sa na obdobia pred obdobiami zahrnutými v porovnateľných informáciách; a
  - d) skutočnosť, že porovnateľné informácie boli prepočítané, alebo že je to nemožné urobiť.

<sup>(1)</sup> SIV-8, prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva. Stanovuje, že nie je vhodné vykázať kumulatívny dosah zmien vyplývajúcich z prechodu z národných GAAP na MÚŠ vo výkaze ziskov a strát (t. j. Povolené alternatívne riešenie stanovené v MÚŠ 8.54 nie je použiteľné na prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva).

*Iné zmeny v účtovných zásadách – Prípustné alternatívne riešenie*

54. Zmena v účtovných zásadách by mala byť použitá retrospektívne s výnimkou, keď suma každej výslednej úpravy, ktorá sa vzťahuje na predchádzajúce obdobia, nie je primerane určená. Každá vyplývajúca úprava by mala byť zahrnutá pri určení čistého zisku alebo straty za bežné obdobie. Porovnateľné informácie by sa mali prezentovať tak, ako sú vykázané v účtovných závierkach predchádzajúceho obdobia. Dodatočné pro forma porovnateľné údaje, pripravené v súlade s odsekom 49, by sa mali byť prezentovať s výnimkou prípadu, keď to nie je možné urobiť<sup>(1)</sup>.
55. Úpravy, vyplývajúce zo zmeny v účtovných zásadách, sú zahrnuté pri určovaní zisku alebo straty za obdobie. Prezentujú sa však dodatočné porovnateľné údaje, často ako samostatné stĺpce, aby sa vyjadril čistý zisk alebo strata a finančná situácia bežného obdobia a všetkých predchádzajúcich prezentovaných období, ako keby sa vždy používala nová účtovná zásada. Tento spôsob účtovania môže byť nevyhnutné použiť v krajinách, kde sa od účtovných závierok vyžaduje, aby zahrňovali porovnateľné údaje, ktoré súhlasia s účtovnými závierkami prezentovanými v predchádzajúcich obdobiach.
56. Zmena v finančnej politike by mala byť použitá perspektívne, keď sumu, ktorá má byť zahrnutá do čistého zisku alebo straty za bežné obdobie ako to vyžaduje odsek 54, nie je možné primerane určiť.
57. Ak zmena v účtovných zásadách má významný dosah na bežné obdobie, alebo na ktorékoľvek predchádzajúce prezentované obdobie, alebo môže mať významný dosah na nasledujúce obdobia, mal by podnik zverejniť nasledujúce:
- dôvody tejto zmeny;
  - sumu úpravy vykázanú v čistom zisku alebo strate v bežnom období; a
  - sumu úpravy zahrnutú v každom období, za ktoré sa prezentujú pro forma údaje a sumu úpravy vzťahujúcu sa na obdobia pred obdobiami zahrnutými v účtovných závierkach. Ak je nemožné prezentovať pro forma údaje, mala by byť táto skutočnosť zverejnená.

**DÁTUM ÚČINNOSTI**

58. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce sa 1. januára 1995 alebo neskôr.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 10  
(REVIDOVANÝ 1999)****Udalosti po súvahovom dni**

Tento medzinárodný účtovný štandard schválila Rada IAS v marci 1999 a nadobudol účinnosť pre ročné účtovné závierky za obdobia začínajúce sa 1. januára 2000 alebo neskôr.

**ÚVOD**

IAS 10, Udalosti po súvahovom dni, nahrádza tie časti z IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni a ktoré ešte neboli nahradené IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Nový štandard zaviedol nasledovné limitované zmeny:

- nové zverejnenia o dátume schválenia účtovnej závierky na zverejnenie;
- zrušenie možnosti uznať ako záväzok dividendy, vykázané za obdobie pokryté účtovnou závierkou, ktoré boli navrhnuté alebo deklarované po súvahovom dni, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie. Podnik môže zverejniť požadované informácie o týchto dividendách v samotnej súvahe ako samostatnú zložku vlastného imania alebo v poznámkach k výkazom účtovnej závierky;

<sup>(1)</sup> SIV-8, prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva. Stanovuje, že nie je vhodné vykázať kumulatívny dosah zmien vyplývajúcich z prechodu z národných GAAP na MÚŠ vo výkaze ziskov a strát (t. j. povolené alternatívne riešenie stanovené v MÚŠ 8.54 nie je použiteľné na prvé uplatnenie MÚŠ ako východiskovej základne účtovníctva).



- c) odsúhlasenie požiadavky, že podnik by mal aktualizovať informácie zverejňované v súvislosti so stavom, ktorý existoval k súvahovému dňu, a to na základe akýchkoľvek nových informácií, ktoré o danom stave získa po súvahovom dni;
- d) vynechanie požiadavky upraviť účtovnú závierku, ak nejaká udalosť po súvahovom dni naznačuje, že určitá časť podniku nespĺňa zásadu nepretržitosti pokračovania v činnosti. Podľa IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, predpoklad nepretržitého pokračovania v činnosti sa vzťahuje na podnik ako celok;
- e) určité prepracovanie príkladov udalostí, ktoré si vyžadujú úpravu a udalostí, pri ktorých úprava nie je potrebná; a
- f) rozličné navrhnuté zlepšenia.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	52
Rozsah	53
Definície	53
Vykazovanie a oceňovanie	54
Udalosti po súvahovom dni, ktoré si vyžadujú úpravu	54
Udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu	54
Dividendy	54
Nepretržité pokračovanie v činnosti	55
Zverejňovanie	55
Dátum schválenia na zverejnenie	55
Aktualizujúce zverejnenie o stave k súvahovému dňu	55
Udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu	56
Dátum účinnosti	56

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

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať:

- a) kedy by mal podnik z dôvodu udalostí po súvahovom dni upraviť svoju účtovnú závierku; a
- b) zverejnenia informácie o dátume, kedy bola účtovná závierka schválená na účely jej zverejnenia, a o udalostiach po súvahovom dni.

Štandard tiež požaduje, aby podnik účtovnú závierku nezostavoval na základe zásady o nepretržitom pokračovaní v činnosti, ak udalosti po súvahovom dni naznačujú, že zásada nepretržitého pokračovania v činnosti nie je vhodná.

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať v prípadoch účtovania o udalosti po súvahovom dni a v pri ich zverejnení.

## DEFINÍCIE

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

Udalosti po súvahovom dni sú udalosti, priaznivé i nepriaznivé, ktoré nastanú medzi dňom, ku ktorému sa zostavila súvaha do dňa, ku ktorému je účtovná závierka schválená na zverejnenie. Existujú dva typy udalostí:

- a) udalosti poskytujúce dôkaz o stave, ktorý existoval k súvahovému dňu (udalosti po súvahovom dni, ktoré si vyžadujú úprav); a
  - b) udalosti naznačujúce stav, ktorý vznikol po súvahovom dni (udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu).
3. Proces schvaľovania účtovnej závierky na zverejnenie bude rôzny podľa štruktúry riadenia, zákonných požiadaviek a postupov dodržiavaných pri zostavovaní a finalizácii účtovnej závierky.
  4. V niektorých prípadoch sa od podniku vyžaduje predložiť účtovnú závierku akcionárom na schválenie po dátume jej zverejnenia. V takýchto prípadoch je účtovná závierka schválená na zverejnenie k dátumu jej pôvodného zverejnenia, nie k dátumu, kedy ju schválili akcionári.

## Príklad

Manažment podniku dokončil 28. februára 20X2 návrh účtovnej závierky k 31. decembru 20X1. 18. marca 20X2 správna Rada účtovnú závierku preskúmala a schválila ju na zverejnenie. 19. marca 20X2 podnik oznámil svoj zisk a ostatné vybrané finančné informácie. 1. apríla 20X2 bola účtovná závierka dostupná akcionárom a ostatným. Valné zhromaždenie akcionárov schválilo účtovnú závierku 15. mája 20X2 a schválená účtovná závierka sa následne 17. mája 20X2 zaprotokoluje regulačným orgánom.

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

5. V niektorých prípadoch sa od vedenia podniku vyžaduje, aby zverejnil svoju účtovnú závierku dozornej rade (ktorá nemá výkonné právomoci). V takýchto prípadoch je účtovná závierka schválená na zverejnenie, keď ju vedenie podniku zverejní dozornej rade.

## Príklad

18. marca 20X2 vedenie podniku schválilo účtovnú závierku na zverejnenie svojej dozornej rade. Dozorná Rada nemá výkonné právomoci a môže zahŕňať zástupcov zamestnancov a zástupcov iných vonkajších záujmov. Dozorná Rada schválila účtovnú závierku 26. marca 20X2. 1. apríla 20X2 je účtovná závierka daná k dispozícii akcionárom a ostatným. Valné zhromaždenie akcionárov dostane účtovnú závierku 15. mája 20X2 a následne ju 17. mája zaprotokoluje regulačný orgán.

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

6. Udalosti po súvahovom dni zahŕňajú všetky udalosti do dátumu, kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie, dokonca aj keď tieto udalosti nastanú po zverejnení oznámenia zisku alebo iných vybraných finančných informácií.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

*Udalosti po súvahovom dni, ktoré si vyžadujú úpravu*

7. Podnik by mal upraviť sumy vykázané v účtovnej závierke, aby sa zohľadnili udalosti po súvahovom dni, ktoré si vyžadujú úpravu.
  
8. V nasledujúcich bodoch sú uvedené príklady udalostí po súvahovom dni, vyžadujúce si úpravu, ktoré vyžadujú, aby podnik upravil sumy vykázané v účtovnej závierke alebo vykázal položky, ktoré neboli predtým vykázané:
  - a) výsledok súdneho sporu po súvahovom dni, ktorý, vzhľadom na to, že potvrdzuje, že podnik už mal súčasný záväzok k súvahovému dňu, vyžaduje, aby podnik upravil už vykázanú rezervu alebo vykázal rezervu, a nie iba zverejnil podmienený záväzok;
  - b) prijatie údajov po súvahovom dni, ktoré naznačujú, že hodnota majetku bola znížená k súvahovému dňu, alebo že je potrebné sumu predtým vykázanej straty zo zníženia hodnoty majetku upraviť. Napríklad:
    - i) bankrot zákazníka, ktorý nastane po súvahovom dni, obvyčajne potvrdzuje, že strata už existovala k súvahovému dňu na účte obchodných pohľadávok a že podnik potrebuje upraviť účtovne vedenú sumu na účte obchodných pohľadávok; a
    - ii) predaj zásob po súvahovom dni môže poskytnúť dôkaz o ich čistej realizačnej hodnote k súvahovému dňu;
  - c) určenie obstarávacej ceny obstaraného majetku po súvahovom dni alebo tržieb z predaja majetku pred súvahovým dňom;
  - d) po súvahovom dni určenie sumy podielov na zisku alebo výplaty odmien, ak podnik mal k súvahovému dňu súčasný právny alebo mimozmluvný záväzok urobiť takéto platby v dôsledku udalostí pred týmto dátumom (pozri IAS 19, Zamestnanecké požitky); a
  - e) odhalenie omylov alebo chýb, ktoré znamenajú, že účtovná závierka je nesprávna.

*Udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu*

9. Podnik by nemal upravovať sumy vykázané vo svojej účtovnej závierke, aby zobrazil udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu.
  
10. Príkladom udalosti po súvahovom dni, ktorá si nevyžaduje úpravu, je pokles trhovej hodnoty investícií medzi súvahovým dňom a dátumom, kedy je účtovná závierka schválená na zverejnenie. Pokles trhovej hodnoty zvyčajne nesúvisí so stavom investícií k súvahovému dňu, ale odráža okolnosti, ktoré vznikli v nasledujúcom období. Preto podnik neupravuje sumy investícií vykázané vo svojej účtovnej závierke. Podobne podnik neupravuje sumy zverejnené ako finančné investície k súvahovému dňu, hoci dodatočné zverejnenie podľa odseku 20 môže byť potrebné.

*Dividendy*

11. Ak sú dividendy pre vlastníkov majetkových nástrojov (ako je definované v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia) navrhnuté alebo deklarované po súvahovom dni, podnik by nemal vykazať tieto dividendy ako záväzok k súvahovému dňu.

12. IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje od podniku zverejniť sumu dividend, ktoré boli navrhnuté alebo deklarované po súvahovom dni, ale pred tým, ako bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. IAS 1 povoľuje, aby podnik urobil tieto zverejnenia buď:
- a) v samotnej súvahe ako oddelenú zložku vlastného imania; alebo v
  - b) poznámkach k výkazom účtovnej závierky.

#### NEPRETRŽITÉ POKRAČOVANIE V ČINNOSTI

13. Podnik by nemal zostavovať účtovnú závierku na základe zásady nepretržitosti pokračovania v činnosti, ak vedenie podniku určí po súvahovom dni, že buď zamýšľa likvidáciu podniku, alebo ukončenie obchodnej činnosti, alebo prípadne že neexistuje žiadna ďalšia reálna alternatíva.
14. Zhoršenie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie po súvahovom dni môže naznačovať potrebu zvážiť, či je ešte vhodná zásada nepretržitého pokračovania v činnosti. Prípad, kedy už nie je vhodné uplatniť zásadu nepretržitého pokračovania v činnosti, má taký zásadný dosah, že tento štandard vyžaduje základné zmeny základov účtovníctva, na ktorých je postavené účtovníctvo podniku, a nie iba úpravu hodnôt vykázaných podľa pôvodného základu účtovníctva.
15. IAS 1, prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje určité zverejnenia, ak:
- a) účtovná závierka nie je zostavená na základe zásady nepretržitého pokračovania v činnosti; alebo
  - b) vedenie podniku vie o významných neistotách súvisiacich so stavom alebo udalosťami, ktoré môžu viesť k závažným pochybnostiam o schopnosti podniku fungovať i naďalej ako podnik s nepretržitým pokračovaním v činnosti. Stav alebo udalosti, ktoré vyžadujú zverejnenie, môžu vzniknúť po súvahovom dni.

#### ZVEREJŇOVANIE

##### *Dátum schválenia na zverejnenie*

16. Podnik by mal zverejniť dátum, kedy a kým bola účtovná závierka schválená na zverejnenie. Ak sú vlastníci podniku alebo iné osoby oprávnené meniť účtovnú závierku po jej zverejnení, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.
17. Pre používateľov je dôležité vedieť, kedy bola účtovná závierka schválená na zverejnenie, pretože táto účtovná závierka neodráža udalosti po uvedenom dátume.

##### *Aktualizujúce zverejnenie o stave k súvahovému dňu*

18. Ak podnik po súvahovom dni získa informácie o stave, ktorý existoval k súvahovému dňu, mal by aktualizovať zverejnenia vzťahujúce sa k danému vzťahu z hľadiska nových informácií.
19. V niektorých prípadoch podnik potrebuje aktualizovať zverejnenia vo svojej účtovnej závierke, aby odrážali informácie získané po súvahovom dni, i keď nemajú vplyv na čiastky vykázané v účtovnej závierke podniku. Príkladom potreby aktualizovať zverejnenia je, keď sa po súvahovom dni objavil dôkaz o podmienenom záväzku, ktorý existoval k súvahovému dňu. Podnik okrem zvažovania, či by teraz mal vykázať rezervu podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, aktualizuje svoje zverejnenia o podmienenom záväzku na podklade tohto dôkazu.

*Udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu*

20. Keby boli udalosti po súvahovom dni, ktoré si nevyžadujú úpravu, také záväzné, že by ich nezverejnenie mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky robiť správne hodnotenia a rozhodnutia, podnik by mal zverejniť nasledujúce informácie pre každú významnú kategóriu udalostí po súvahovom dni, nevyžadujúcich si úpravu:
- a) charakter udalosti; a
  - b) odhad jej finančného účinku, alebo vyhlásenie o tom, že takýto odhad nie je možné urobiť.
21. Nižšie sú uvedené príklady udalostí po súvahovom dni, nevyžadujúcich si úpravu, ktoré môžu byť také záväzné, že ich nezverejnenie by mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky robiť správne ocenenia a rozhodnutia:
- a) významné podnikové kombinácie po súvahovom dni (IAS 22, Podnikové kombinácie, vyžaduje zvláštne zverejnenia v takýchto prípadoch) alebo predaj dôležitého dcérskeho podniku;
  - b) oznámenie plánu o ukončení aktivity, predaji majetku alebo vyrovnaní záväzkov priraditeľných k ukončovanej aktivite, uzatvorenie záväzných dohôd o predaji týchto majetku alebo vyrovnaní týchto záväzkov (pozri IAS 35, Ukončované činnosti);
  - c) hlavný nákup a predaj majetku alebo vyvlastnenie dôležitých nehnuteľností štátom;
  - d) zničenie veľkého výrobného závodu požiarom po súvahovom dni;
  - e) ohlásenie alebo začatie uplatňovania rozsiahlej reštrukturalizácie (pozri IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky);
  - f) významné transakcie s kmeňovými akciami a potenciálne transakcie s kmeňovými akciami po súvahovom dni (IAS 33, Zisk za akciu, odporúča spoločnostiam zverejniť opis týchto transakcií, s výnimkou kapitalizácie a rozdelenia majetkových účastí);
  - g) nezvyčajne veľké zmeny v cenách majetku alebo kurzoch cudzích mien po súvahovom dni;
  - h) zmeny v daňových sadzbách a v daňových zákonoch uzakonené alebo ohlásené po súvahovom dni, ktoré majú významný dosah na splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 12, Dane z príjmov);
  - i) vznik významných záväzkov alebo podmienených záväzkov, napríklad vydaním významných záruk; a
  - j) začatie významného súdneho sporu, ktorý vznikol výhradne na základe udalostí, ktoré nastali po súvahovom dni.

**DÁTUM ÚČINNOSTI**

22. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.
23. V roku 1998, IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, nahradil tie časti IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, ktoré sa zaoberajú podmienenými skutočnosťami. Tento štandard nahrádza zvyšok uvedeného štandardu.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 11 (REVIDOVANÝ 1993)

### Zákazková výroba

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

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

#### OBSAH

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

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

#### CIEĽ

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri účtovaní zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom v účtovných závierkach dodávateľov.
2. Tento štandard nahrádza IAS 11, Účtovanie zákaziek s pokrytými nákladmi a ziskom, schválený v roku 1978.

## DEFINÍCIE

3. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:
- Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom je zákazka špeciálne dohodnutá na vytváranie majetku/jednotlivých výrobkov alebo súboru týchto výrobkov alebo jeho kombinácií, ktoré sú úzko vzájomne prepojené alebo vzájomne závislé, pokiaľ ide o dizajn, technológiu, funkciu alebo ich konečný účel alebo použitie.
- Zákazka s pevnou cenou je zákazka, v ktorej dodávateľ súhlasí s pevnou cenou na zákazku alebo pevnou sadzbou na jednotku výstupu, čo je v niektorých prípadoch predmetom doložky zvyšovania nákladu.
- Zákazka s nákladmi plus marža je zákazka na zhotovenie, podľa ktorej sa dodávateľovi uhradia povolené alebo inak definované náklady, plus percento z týchto nákladov alebo pevná marža.
4. Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom môže byť dohodnutá na výstavbu jediného majetku ako je most, budova, priehrada, potrubie, diaľnica, loď alebo tunel. Zákazka s pokrytými nákladmi a ziskom sa môže tiež zaoberať zhotovením niekoľkých položiek majetku, ktoré sú úzko vzájomne prepojené alebo sú súčinné so zreteľom na ich dizajn, technológiu a funkcie alebo ich konečný účel alebo použitie. Príklady takýchto zákaziek zahŕňajú zákazky na výstavbu rafinérií a iných komplexných častí tovární alebo zariadení.
5. Na účely tohto štandardu zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom zahŕňajú:
- a) zákazky na poskytovanie služieb, ktoré sa priamo vzťahujú na zhotovenie nehnuteľností, napríklad služby manažérov projektu a architektov; a
  - b) zákazky na deštrukciu alebo rekonštrukciu nehnuteľností a rekultiváciu životného prostredia po demolácii nehnuteľností.
6. Zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom sú formulované niekoľkými spôsobmi, ktoré sú na účely tohto štandardu klasifikované ako zákazky s pevnou cenou a zákazky s nákladmi plus marža. Niektoré zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom môžu obsahovať charakteristiky zákazky s pevnou cenou ako aj zákazky s nákladmi plus marža, napríklad v prípade zákazky s nákladmi plus marža s dohodnutou maximálnou cenou. Za takýchto okolností dodávateľ musí zvážiť všetky podmienky v odsekoch 23 a 24, aby určil, kedy má vykázať výnosy a náklady na zákazku.

## KOMBINOVANIE A SEGMENTOVANIE ZÁKAZIEK S POKRYTÝMI NÁKLADMI A ZISKOM

7. Požiadavky tohto štandardu sa obvykle používajú samostatne na každú zákazku na zhotovenie. Za určitých okolností je však nutné použiť štandard na samostatne identifikovateľné súčasti jedinej zákazky alebo spolu na skupinu zákaziek, aby sa vyjadrila podstata zákazky alebo skupiny zákaziek.
8. Ak zákazka pokrýva niekoľko položiek majetku, malo by sa zaoberať so zhotovením každej položky majetku ako so samostatnou zákazkou na zhotovenie, keď:
- a) pri každej položke majetku boli predložené samostatné ponuky;
  - b) každá položka majetku bola predmetom samostatného rokovania a dodávateľ a zákazník boli schopní prijať alebo odmietnuť tú časť zákazky, ktorá sa vzťahuje na každú položku majetku; a
  - c) náklady a výnosy na každú položku majetku možno identifikovať.
9. Skupina zákaziek, či už s jedným zákazníkom alebo s niekoľkými, by sa mala považovať za jednu zákazku s pokrytými nákladmi a ziskom, keď:
- a) je skupina zákaziek dohodnutá spoločne;
  - b) sú zákazky úzko vzájomne prepojené tak, že v skutočnosti sú súčasťou jedného projektu s celkovou ziskovou maržou; a

- c) zákazky sa pripravujú v zhode alebo nepretržite.
10. Zákazka môže umožniť vytvorenie dodatočného majetku na želanie zákazníka, alebo môže byť zmenená a doplnená, aby zahŕňala zhotovenie dodatočného majetku. S vytvorením dodatočného majetku by sa malo zaobchádzať ako so samostatnou zákazkou, keď:
- a) sa majetok podstatne líši v dizajne, technológii alebo funkcii od majetku obsiahnutého v pôvodnej zákazke; alebo
  - b) cena majetku sa dohodorí bez ohľadu na pôvodnú cenu zákazky.

#### VÝNOSY ZO ZÁKAZKY

11. Výnosy zo zákazky by mali zahŕňať:
- a) pôvodnú sumu výnosov dohodnutých v zákazke; a
  - b) odchýlky v práci na zákazke, právne nároky a stimulačné platby:
    - i) v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že vytvoria výnosy; a
    - ii) možno ich spoľahlivo oceniť.
12. Výnosy zo zákazky sa oceňujú v objektívnej hodnote získanej alebo získateľnej protihodnoty. Miera výnosnosti zo zákazky ovplyvňujú mnohé otázky, ktoré závisia na výsledku nasledujúcich udalostí. Odhady je potrebné často revidovať podľa toho, ako udalosti nastanú a ako sa otázky vyriešia. Preto sa suma výnosov zo zákazky môže zvýšiť alebo znížiť od jedného obdobia k druhému. Napríklad:
- a) dodávateľ a zákazník môžu odsúhlasiť odchýlky alebo právne nároky, ktoré zvýšia alebo znížia výnosy zo zákazky v období nasledujúcom po tom, v ktorom bola zákazka pôvodne dohodnutá;
  - b) dohodnutá suma výnosov zo zákazky s pevnou cenou sa môže zvýšiť ako výsledok klauzúl narastania nákladov;
  - c) suma výnosov zo zákazky sa môže znížiť ako výsledok penalizácií vznikajúcich z oneskorení spôsobených dodávateľom pri plnení zákazky; alebo
  - d) ak zákazka s pevnou cenou znamená pevnú cenu za jednotku výstupu, výnosy zo zákazky sa zvýšia, ak sa počet jednotiek zvýši.
13. Odchýlka je pokyn zákazníka na zmenu v rozsahu práce, ktorá sa má vykonať podľa zákazky. Odchýlka môže viesť k zvýšeniu alebo k zníženiu výnosov zo zákazky. Príkladmi odchýlok sú zmeny v špecifikáciách alebo v dizajne nehnuteľností a zmeny v dĺžke trvania zákazky. Odchýlka je zahrnutá do výnosov zo zákazky ak:
- a) je pravdepodobné, že zákazník schváli odchýlku a sumu výnosov vznikajúcu z odchýlky; a
  - b) sumu výnosov možno spoľahlivo stanoviť.
14. Právny nárok je suma, ktorú sa dodávateľ snaží získať od zákazníka alebo inej strany ako náhradu za náklady nezahrnuté do ceny zákazky. Právny nárok môže vzniknúť napríklad z oneskorení spôsobených zákazníkom; z chýb v špecifikáciách alebo v dizajne a zo sporných odchýlok v práci na zákazke. Stanovenie výšky výnosov vznikajúcich z právnych nárokov je predmetom vysokého stupňa neistoty a často závisí na výsledku rokovania. Preto sú právne nároky zahrnuté do výnosov zo zákazky, ak:
- a) rokovania dosiahli také pokročilé štádium, že je pravdepodobné, že zákazník uzná právny nárok; a
  - b) sumu, ktorú zákazník pravdepodobne uzná, možno spoľahlivo stanoviť.



15. Stimulačné platby sú dodatočné sumy zaplatené dodávateľovi, ak sú dodržané alebo prekročené špecifikované štandardy výkonu. Napríklad zákazka môže počítať so stimulačnou platbou dodávateľovi za predčasné plnenie zákazky. Stimulačné platby sú zahrnuté do výnosov zo zákazky, keď:
- je zákazka tak dostatočne pokročilá, že je pravdepodobné, že špecifické štandardy výkonu budú splnené alebo prekročené; a
  - sumu stimulačnej platby možno spoľahlivo stanoviť.

#### NÁKLADY NA ZÁKAZKU

16. Náklady na zákazku by mali zahŕňať:
- náklady, ktoré sa priamo vzťahujú na špecifickú zákazku;
  - náklady, ktoré sa možno priradiť k všeobecnej zákazkovej činnosti a môžu sa prideliť zákazke; a
  - tie iné náklady, ktoré sú špecificky fakturovateľné zákazníkovi podľa podmienok zákazky.
17. Náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k špecifickej zákazke zahŕňajú:
- náklady na prácu na pracovnom mieste vrátane pracovného dozoru;
  - náklady na materiál použitý pri výrobe;
  - odpisy budov a zariadení používaných v zákazke;
  - náklady na presun budov, zariadení a materiálov na pracovné miesto a späť;
  - náklady na nájom budov a zariadení;
  - náklady na dizajn a technickú pomoc, ktorá sa priamo vzťahuje na zákazku;
  - odhadované náklady na opravu a záručné práce, vrátane očakávaných záručných nákladov; a
  - právne nároky tretích strán.
- Tieto náklady možno znížiť o akýkoľvek náhodný príjem, ktorý nie je zahrnutý vo výnosoch zo zákazky, napríklad príjem z predaja prebytočných materiálov a vyradenia budov a zariadení pri ukončení zákazky.
18. Náklady, ktoré možno priradiť k činnosti na všeobecnej zákazke a môžu byť pridelené do špecifických zákaziek, zahŕňajú:
- poistenie;
  - náklady na dizajn a technickú pomoc, ktorá sa priamo nevzťahuje k špecifickej zákazke; a
  - režijné náklady na zhotovenie.

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

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

20. Náklady, ktoré nemožno priradiť k činnostiam zákazky, alebo ich nie je možné alokovať do zákazky, sú vylúčené z nákladov na zákazku. Takéto náklady zahŕňajú:
- všeobecné administratívne náklady, ktorých úhrada nie je v zákazke špecifikovaná;
  - náklady na predaj;
  - náklady na výskum a vývoj, ktorých úhrada nie je v zákazke špecifikovaná; a
  - odpisy nečinných budov a zariadení, ktoré sa nepoužívajú pri konkrétnej zákazke.
21. Náklady na zákazku zahŕňajú náklady priraditeľné k zákazke za obdobie od dátumu zabezpečenia zákazky do ukončenia zákazky. Náklady, ktoré sa priamo vzťahujú k zákazke, a ktoré sú vynaložené na zabezpečenie zákazky, sú však tiež zahrnuté ako súčasť nákladov na zákazku, ak možno ich samostatne identifikovať a spoľahlivo oceniť a je pravdepodobné, že zákazka bude získaná. Ak sú náklady vynaložené na zabezpečenie zákazky vykázané ako náklad v období, v ktorom boli vynaložené, nie sú zahrnuté do nákladov na zákazku, keď je zákazka získaná v nasledujúcom období.

#### VYKAZOVANIE VÝNOSOV ZO ZÁKAZKY A NÁKLADOV NA ZÁKAZKU

22. Ak môže byť výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom spoľahlivo odhadnutý, výnosy zo zákazky a náklady na zákazku spojené so zákazkou s pokrytými nákladmi a ziskom by mali byť vykázané ako výnosy a náklady so zreteľom na stupeň dokončenia zákazkovej činnosti k súvahovému dňu. Očakávaná strata zo zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom by mala byť okamžite vykázaná ako náklad v súlade s odsekom 36.
23. V prípade zákazky s pevnou cenou možno spoľahlivo odhadnúť výsledok zákazky, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:
- celkové výnosy zo zákazky možno spoľahlivo stanoviť;
  - je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku;
  - tak náklady na dokončenie zákazky, ako aj stupeň dokončenia zákazky možno spoľahlivo oceniť k súvahovému dňu; a
  - náklady na zákazku priraditeľné k zákazke možno jasne identifikovať a spoľahlivo oceniť tak, že možno porovnať skutočne vynaložené náklady so staršími odhadmi.
24. V prípade zákazky náklady plus prirážka možno výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:
- je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku; a
  - náklady na zákazku priraditeľné k zákazke, či sú konkrétne uhraditeľné alebo nie, možno jasne identifikovať a spoľahlivo určiť.
25. Vykazovanie výnosov a nákladov, s odvolaním na stupeň dokončenia 1 zákazky, je často spomínané ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sa výnosy zo zákazky priradujú k nákladom na zákazku vynaloženým na zabezpečenie stupňa dokončenia, čo má za následok vykazovanie výnosov, nákladov a ziskov, ktoré môžu byť priradené podielu dokončenej práce. Táto metóda poskytuje užitočné informácie o rozsahu zákazkovej činnosti a výnosnosti počas obdobia.
26. Podľa metódy percenta dokončenia sú výnosy zo zákazky vykázané ako výnosy vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca vykonáva. Náklady na zákazku sa obvykle vykazujú ako náklad vo výkaze ziskov a strát v účtovných obdobiach, v ktorých sa práca, ku ktorej sa náklady vzťahujú, vykonáva. Každé očakávané prekročenie celkových nákladov na zákazku nad celkové výnosy zo zákazky tejto zákazky sa však vykazuje okamžite ako náklad, v súlade s odsekom 36.
27. Dodávateľ mohol vynaložiť náklady na zákazku, ktoré sa vzťahujú k budúcej činnosti na zákazke. Takéto náklady na zákazku sa vykazujú ako nehnuteľnosti pod podmienkou, že je pravdepodobné, že budú získané späť. Takéto náklady reprezentujú sumu splatnú zákazníkovi a často sa klasifikujú ako nedokončená práca na zákazke.

28. Výsledok zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom možno spoľahlivo odhadnúť, len ak je pravdepodobné, že hospodárske požitky spojené so zákazkou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o inkasovateľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov zo zákazky a je už vykázaná vo výkaze ziskov a strát, je neinkasovateľná suma alebo suma, ktorej spätné získanie prestalo byť pravdepodobné, vykázaná ako náklad a nie ako úprava sumy výnosov zo zákazky.
29. Podnik je vo všeobecnosti schopný uskutočňovať spoľahlivé odhady potom, čo odsúhlasil zákazku, ktorá stanoví:
- vymáhateľné práva každej strany týkajúce sa nehnuteľnosti, ktorá sa má zhotoviť;
  - protihodnotu, ktorá má byť vymenená; a
  - spôsob a podmienky vysporiadania.
- Pre podnik je obvyčajne nevyhnutné, aby mal účinný vnútorný rozpočtový systém a systém vykazovania. Podnik preskúma, a ak je to potrebné reviduje odhady výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku podľa toho, ako zákazka pokračuje. Potreba týchto revízií nenaznačuje nevyhnutne, že výsledok zákazky nie možno spoľahlivo odhadnúť.
30. Stupeň dokončenia zákazky možno určiť rôznymi spôsobmi. Podnik používa metódu, ktorá spoľahlivo stanovuje vykonanú prácu. Podľa podstaty zákazky môžu tieto metódy zahŕňať:
- pomernú časť, ktorú majú náklady vynaložené za doposiaľ vykonanú prácu k odhadnutým celkovým nákladom na zákazku;
  - zistenie stavu vykonanej práce; alebo
  - dokončenie pomernej fyzickej časti zákazkovej práce.
- Postupné platby a zálohy prijaté od zákazníkov často neodrážajú vykonanú prácu.
31. Ak je stupeň dokončenia určený odkazom k doposiaľ vynaloženým nákladom na zákazku, len tie náklady, ktoré odrážajú vykonanú prácu, sú zahrnuté do doposiaľ vynaložených nákladov. Príklady nákladov na zákazku, ktoré sú vylúčené, sú:
- náklady na zákazku, ktoré sa vzťahujú k budúcej činnosti na zákazke, ako sú náklady na materiál dodané na miesto vykonania zákazky, alebo odložené na použitie na zákazku, ale ešte neboli inštalované, použité alebo aplikované počas výkonu zákazky, pokiaľ materiál nebol vytvorený špeciálne pre zákazku; a
  - platby prevedené subdodávateľom pred vykonanou prácou na subdodávke.
32. Ak výsledok zákazky nemožno spoľahlivo odhadnúť:
- výnosy by mali byť vykázané len v rozsahu vzniknutých nákladov, pri ktorých je pravdepodobné, že sa získajú späť; a
  - náklady na zákazku by mali byť vykázané ako náklad v období, v ktorom vzniknú.
- Očakávaná strata zo zákazky s pokrytými nákladmi a ziskom by mala byť okamžite vykázaná ako náklad v súlade s odsekom 36.
33. Počas počiatočného štádia zákazky sa často stane, že výsledok zákazky nie možno spoľahlivo odhadnúť. Aj napriek tomu môže byť pravdepodobné, že podnik získa späť vynaložené náklady na zákazku. Preto sú výnosy zo zákazky vykázané len v rozsahu vydaných nákladov, od ktorých sa očakáva, že budú získané späť. Ak výsledok zákazky nemožno spoľahlivo odhadnúť, nestanoví sa žiaden zisk. Aj keď nemožno výsledok zákazky spoľahlivo odhadnúť, môže byť pravdepodobné, že celkové náklady na zákazku presiahnu celkové výnosy zo zákazky. V týchto prípadoch sa každé predpokladané prekročenie celkových nákladov i na zákazku nad celkovým výnosom zo zákazky za túto sumu okamžite vykazuje ako náklad v súlade s odsekom 36.

34. Náklady na zákazku, ktorých spätné získanie je nepravdepodobné, sa okamžite vykazujú ako náklad. Príklady okolností, za ktorých spätné získanie vynaložených nákladov na zákazku nemusí byť pravdepodobné, a za ktorých sa budú musieť náklady na zákazku okamžite vykazať ako náklad zahŕňajú zákazky:
- ktoré nie sú plne vymáhateľné, t. j. ich splatnosť je skutočne sporná;
  - ktorých dokončenie je podmienené výsledkom nevyriešeného právneho sporu, alebo neprijateľného zákona;
  - vzťahujúce sa na nehnuteľnosť, ktorá bude pravdepodobne demolovaná, alebo vyvlastnená;
  - ak zákazník nieje schopný splniť svoje záväzky; alebo
  - ak dodávateľ nie je schopný zákazku splniť, alebo inak splniť svoje záväzky vyplývajúce zo zákazky.
35. Ak neistoty, ktoré zabránili, aby bol výsledok zákazky spoľahlivo odhadnutý, ďalej neexistujú, mali by sa výnosy a náklady spojené so zákazkou s pokrytými nákladmi a ziskom vykazať v súlade s odsekom 22 a nie podľa odseku 32.

#### VYKAZOVANIE OČAKÁVANÝCH STRÁT

36. Ak je pravdepodobné, že celkové náklady na zákazku prekročia celkové výnosy zo zákazky, mala by sa očakávaná strata okamžite vykazať ako náklad.
37. Výška takejto straty sa určuje bez ohľadu na:
- to či sa práca na zákazke začala alebo nie;
  - stupeň dokončenia zákazkovej činnosti; alebo
  - výšku ziskov, ktoré sa očakávajú že vzniknú z iných zákaziek, ktoré sa nepovažujú za jedinú zákazku v súlade s odsekom 9.

#### ZMENY V ODHADOCH

38. Metóda percenta dokončenia sa používa na kumulatívnom základe za každé účtovné obdobie na súčasné odhady výnosov zo zákazky a nákladov na zákazku. Preto sa účinok zmeny odhadu výnosov zo zákazky alebo nákladov na zákazku, alebo účinok zmeny v odhade výsledku zákazky, účtuje ako zmena v účtovnom odhade (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). Zmenené odhady sa použijú pri určení sumy výnosov a nákladov vykázaných vo výkaze ziskov a strát v období, v ktorom sa zmena uskutočnila a v nasledujúcich obdobiach.

#### ZVEREJNENIE

39. Podnik by mal zverejniť:
- sumu výnosov zo zákazky vykázanú ako výnosy za obdobie;
  - metódy použité na určenie výnosov zo zákazky vykázanej za obdobie; a
  - metódy použité na určenie stupňa dokončenia prebiehajúcej zákazky.
40. Podnik by mal zverejniť pri prebiehajúcich zákazkách k súvahovému dňu nasledujúce:
- súhrnnú sumu doposiaľ vynaložených nákladov a vykázaných ziskov (mínus vykázané straty);

- b) sumu obdržaných záloh; a
  - c) sumu zadržaní.
41. Zadržania sú sumy postupných fakturácií, ktoré sa nezaplatia, pokiaľ nebudú splnené podmienky špecifikované v zmluve pre platbu týchto súm alebo pokiaľ neboli opravené chyby. Postupné fakturácie sú sumy fakturované za vykonanú prácu na zákazke, či ich už zákazník zaplatí alebo nie. Zálohy sú sumy, ktoré dodávateľ obdržal pred vykonaním zodpovedajúcej práce.
42. Podnik by mal prezentovať:
- a) hrubú sumu obdržateľnú od zákazníkov za prácu na zákazke ako nehnuteľnosť;
  - b) hrubú sumu splatnú zákazníkovi za prácu na zákazke ako záväzok.
43. Hrubá suma obdržateľná od zákazníkov za prácu na zákazke je čistá suma z:
- a) vynaložených nákladov plus vykázaných ziskov; mínus
  - b) súhrn vykázaných strát a postupných fakturácií za všetky prebiehajúce zákazky, pri ktorých vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty) prekročia postupné fakturácie.
44. Hrubá suma splatná zákazníkovi za prácu na zákazke je čistá suma z:
- a) vynaložených nákladov plus vykázaných ziskov; mínus
  - b) súhrn vykázaných strát a postupných fakturácií za všetky prebiehajúce zákazky, pri ktorých postupné fakturácie presiahnu vynaložené náklady plus vykázané zisky (mínus vykázané straty).
45. Podnik zverejňuje všetky podmienené záväzky a podmienené pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Podmienené záväzky a podmienené pohľadávky môžu vzniknúť z takých položiek, ako sú náklady na záruky, právne nároky, penále alebo možné straty.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pri účtovných závierkach zostavených za obdobia začínajúce 1. januára 1995 alebo neskôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 12 (REVIDOVANÝ 2000)

#### Dane z príjmov

V októbri 1996 schválilo predsedníctvo revidovaný štandard, IAS 12 (revidovaný 1996), Dane z príjmov, ktorý nahradil IAS 12 (prepracovaný 1994), Účtovanie daní z príjmov. Revidovaný štandard sa stal účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr.

IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, zmenil a doplnil v máji 1999 odsek 88 Zmenený a doplnený text sa stal účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V apríli 2000 boli odseky 20, 62 písm. a), 64 a dodatok A odseky A10, A11 a B8 zmenené a doplnené s cieľom zrevidovať krížové odkazy a terminológiu ako výsledok vydania IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach.

V októbri 2000 schválilo predsedníctvo zmeny a doplnky IAS 12, ktorými sa doplnili odseky 52A, 52B, 65A, 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a 91 a vynechali odseky 3 a 50. Obmedzené revízie špecifikujú účtovanie dôsledkov dividend týkajúcich sa dane z príjmov. Revidovaný text bol účinný pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr.

IAS 12 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

- SIC-21: Dane z príjmov – úhrada preceneného neodpisovateľného majetku a
- SIC-25: Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov.

## ÚVOD

Tento štandard („IAS 12 (revidovaný)“) nahrádza IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, („pôvodný IAS 12“). IAS 12 (revidovaný) je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr. Základné zmeny oproti pôvodnému IAS 12 sú tieto.

1. Pôvodný IAS 12 vyžadoval od podniku účtovanie odloženej dane použitím metódy odloženej úhrady alebo metódy záväzkov, ktorá je niekedy známa ako metóda záväzkov na prístupe výkazu ziskov a strát. IAS 12 (revidovaný) zakazuje metódu odloženej úhrady a vyžaduje inú metódu záväzkov, ktorá je niekedy známa ako metóda záväzkov na súvahovom prístupe.

Metóda záväzkov na prístupe výkazu ziskov a strát sa zameriava na časové rozdiely, ale metóda záväzkov na súvahovom prístupe sa zameriava na dočasné rozdiely. Časové rozdiely sú rozdiely medzi zdaniteľným ziskom a účtovným ziskom, ktoré vznikajú v jednom období a rušia sa v jednom alebo viacerých nasledujúcich obdobiach. Dočasné rozdiely sú rozdiely medzi daňovým základom majetku alebo záväzku a jeho účtovnou hodnotou v súvahe. Daňový základ majetku alebo záväzku je suma priradená tomuto majetku alebo záväzku na daňové účely.

Všetky časové rozdiely sú dočasnými rozdielmi. Dočasné rozdiely taktiež vznikajú za týchto okolností, ktoré nespôsobujú vznik časových rozdielov, hoci pôvodný IAS 12 s nimi pracoval tým istým spôsobom ako s transakciami, ktoré spôsobujú vznik časových rozdielov:

- a) dcérske podniky, pridružené podniky alebo spoločné podniky nerozdelili svoj celý zisk materskému podniku alebo investorovi;
- b) majetok je precenený a nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely; a
- c) náklady podnikovej kombinácie, ktorou je akvizícia, sú priradené k obstaranému identifikovateľnému majetku a záväzkom vo vzťahu k ich objektívnym hodnotám, avšak nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely.

Okrem toho existujú niektoré dočasné rozdiely, ktoré nie sú časovými rozdielmi, ako napríklad dočasné rozdiely, ktoré vznikajú, keď:

- a) nepeňažný majetok a záväzky zo zahraničnej činnosti, ktorá je súčasťou činností vykazujúceho podniku, sú prepočítané v historických výmenných kurzoch;
- b) nepeňažný majetok a záväzky sú prehodnotené podľa IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach; alebo
- c) účtovná hodnota majetku alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa odlišuje od jeho prvotného daňového základu.

2. Pôvodný IAS 12 umožňoval podniku, aby nevykazoval odložené daňové pohľadávky a záväzky, ak existoval primeraný dôkaz, že časové rozdiely sa pred určitým uvažovaným obdobím nezrušia. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykazoval odložené daňové záväzky alebo (podľa určitých podmienok) pohľadávky pre všetky dočasné rozdiely s určitými výnimkami uvedenými nižšie.
3. Pôvodný IAS 12 vyžadoval, aby:
  - a) odložené daňové pohľadávky, ktoré vznikajú z časových rozdielov, boli vykázané, ak existovalo primerané očakávanie o ich uskutočnení; a
  - b) odložené daňové pohľadávky, ktoré vznikajú z daňových strát, boli vykázané ako majetok len vtedy, ak existovala istota bez akýchkoľvek pochybností, že budúci zdaniteľný zisk bude dostatočný na to, aby umožnil uskutočnenie umorenia straty. Pôvodný IAS 12 povoľoval (avšak nevyžadoval), aby podnik odložil vykazovanie úžitku z daňových strát až do obdobia uskutočnenia.

IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby odložené daňové pohľadávky boli vykázané vtedy, keď je pravdepodobné, že budú k dispozícii zdaniteľné zisky, voči ktorým sa bude môcť odložená daňová pohľadávka použiť. Ak má podnik z minulosti viac daňových strát, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku len do rozsahu, v ktorom má podnik dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely alebo ak existuje primeraný dôkaz, že dostatočný zdaniteľný zisk bude k dispozícii.

4. Ako výnimku zo všeobecnej požiadavky stanovenej v uvedenom odseku 2 nedovoľuje IAS 12 (revidovaný) vykázat odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky vznikajúce z určitého majetku a záväzkov, ktorých účtovné hodnoty sú odlišné pri prvotnom vykázaní od ich prvotného daňového základu. Pretože takéto okolnosti nespôsobujú vznik časových rozdielov, nespôsobujú ani vznik odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov podľa pôvodného IAS 12.
5. Pôvodný IAS 12 vyžadoval, aby splatné dane z nerozdeleného zisku dcérskych podnikov a pridružených podnikov boli vykázané okrem prípadov, kedy bolo primerané domnievať sa, že tieto zisky nebudú rozdelené alebo že by rozdelenie nespôsobilo vznik daňového záväzku. IAS 12 (revidovaný) však nedovoľuje vykázat takéto odložené daňové záväzky (a tie, ktoré vznikajú z každej súvisiacej kumulatívnej úpravy z prevodov) v rozsahu, v akom:
  - a) materský podnik, investor alebo spoločník môže načasovať obdobie zrušenia dočasného rozdielu; a
  - b) je pravdepodobné, že dočasný rozdiel nebude zrušený v stanovenom období.

Ak je výsledkom tohto zákazu skutočnosť, že neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky, IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykázal celkovú sumu príslušných dočasných rozdielov.

6. Pôvodný IAS 12 sa výslovne netýkal úprav objektívnej hodnoty uskutočňovaných pri podnikovej kombinácii. Takéto úpravy spôsobujú vznik dočasných rozdielov a IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykázal výsledný odložený daňový záväzok alebo (podľa kritéria pravdepodobnosti pre vykázanie) odloženú daňovú pohľadávku so zodpovedajúcim vplyvom na stanovenie hodnoty goodwill-u alebo zníženie hodnoty goodwill-u. IAS 12 (revidovaný) však nedovoľuje vykázat odložené daňové záväzky vznikajúce zo samotného goodwill-u (ak amortizácia goodwill-u nie je odpočítateľná na daňové účely) a odložené daňové pohľadávky vznikajúce zo zníženia hodnoty goodwill-u, ktorý sa považuje za výnos budúcich období.
7. Pôvodný IAS 12 povoľoval, ale nevyžadoval, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok pri preceňovaní majetku. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok pri preceňovaní majetku.

8. Daňové dôsledky uhradenia účtovnej hodnoty určitého majetku alebo záväzkov môžu závisieť od spôsobu úhrady alebo vyrovnania, napríklad:
- a) v určitých krajinách nie sú príjmy z kapitálového majetku zdaňované tou istou sadzbou ako ostatné zdaniteľné príjmy; a
  - b) v niektorých krajinách je suma, ktorá sa odpočítava na daňové účely z predaja majetku, väčšia ako suma, ktorá sa môže odpočítať ako odpis.
- Pôvodný IAS 12 neposkytoval návod na ocenenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov v takýchto prípadoch. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby bolo ocenenie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok založené na daňových dôsledkoch, ktoré by vyplývali zo spôsobu, ktorým podnik očakáva úhradu alebo vyrovanie účtovnej hodnoty svojich majetku a záväzkov.
9. Pôvodný IAS 12 výslovne neuvádzal, či odložené daňové pohľadávky a záväzky môžu byť diskontované. IAS 12 (revidovaný) nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov. Zmena a doplnok odseku 39 písm. i) v IAS 22, Podnikové kombinácie, nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov nadobudnutých v podnikovej kombinácii. Dovtedy odsek 39 písm. i) v IAS 22 ani nezakazoval, ani nevyžadoval diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov vznikajúcich v podnikovej kombinácii.
10. Pôvodný IAS 12 nešpecifikoval, či by mal podnik klasifikovať zostatky odložených daní ako obežný majetok a záväzky alebo ako neobežný majetok a záväzky. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby podnik, ktorý rozlišuje medzi obežným a neobežným, neklasifikoval odložené daňové pohľadávky a záväzky ako obežný majetok a záväzky.
11. Pôvodný IAS 12 uvádzal, že pasívne a aktívne zostatky, ktoré tvoria odložené dane, môžu byť kompenzované. IAS 12 (revidovaný) stanovuje viac obmedzujúcich podmienok na kompenzáciu, prevažne vychádzajúc z tých podmienok, ktoré platia pre finančný majetok a záväzky v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia.
12. Pôvodný IAS 12 vyžadoval zverejniť vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom a účtovným ziskom, ak nie je vysvetlený sadzbami dane platnými v krajine vykazujúceho podniku. IAS 12 (revidovaný) vyžaduje, aby toto vysvetlenie malo jednu alebo obe z týchto foriem:
- i) číselné porovnanie medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom vynásobeným platnou(-ými) sadzbou(-ami) dane; alebo
  - ii) číselné porovnanie medzi priemernou účinnou sadzbou dane a uplatniteľnou sadzbou dane.
- IAS 12 (revidovaný) tiež vyžaduje vysvetlenie zmien uplatniteľnej(-ých) sadzby(-ieb) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím.
13. Nové zverejnenia vyžadované podľa IAS 12 (revidovaný) obsahujú:
- a) vzhľadom na každý typ dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:
    - i) sumu vykázaných odložených daňových pohľadávok a záväzkov; a
    - ii) sumu odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykazaného vo výkaze ziskov a strát, ak táto skutočnosť nie je zrejmá zo zmien vykázaných v súvahe;



- b) vzhľadom na likvidované prevádzky, daňový náklad súvisiaci so:
- i) ziskom alebo stratou z likvidácie; a
  - ii) ziskom alebo stratou z bežnej činnosti pre likvidovanú prevádzku; a
- c) sumu odloženej daňovej pohľadávky a opis dôkazu, ktorý podporuje jej vykázanie, ak:
- i) použitie odloženej daňovej pohľadávky závisí od budúcich zdaniteľných ziskov prevyšujúcich zisky, ktoré vznikajú zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov; a
  - ii) podnik vykázal stratu v bežnom alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	69
Rozsah	70
Definície	70
Daňový základ	71
Vykazovanie splatných daňových záväzkov a splatných daňových pohľadávok	72
Vykazovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok	72
Zdaniteľné dočasné rozdiely	72
Podnikové kombinácie	74
Majetok zachytené v objektívnej hodnote	74
Goodwill	74
Prvotné vykázanie majetku alebo záväzku	75
Odpočítateľné dočasné rozdiely	75
Zníženie hodnoty goodwill-u	78
Prvotné vykázanie majetku alebo záväzku	78
Nevyužitá daňová strata a nevyužitá daňová úľava	78
Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok	79
Investície do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podiely v spoločných podnikoch	79
Oceňovanie	80
Vykazovanie splatnej a odloženej dane	83

Výkaz ziskov a strát	83
Položky účtované priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania	83
Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii	85
Prezentácia	86
Daňové pohľadávky a daňové záväzky	86
Kompenzácia	86
Daňový náklad	87
Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností	87
Kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohládkám	87
Zverejňovanie	87
Dátum účinnosti	90

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postup účtovania daní z príjmov. Základným problémom pri účtovaní daní z príjmov je, ako majú byť účtované bežné a budúce daňové dôsledky z:

- a) budúcej úhrady (vyrovnaní) účtovnej hodnoty majetku (záväzkov), ktoré sú vykázané v súvahe podniku; a
- b) transakcií a ostatných udalostí bežného obdobia, ktoré sú vykázané v účtovnej závierke podniku.

Podstatné pri vykazovaní majetku alebo záväzku je, že vykazujúci podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty daného majetku alebo záväzku. Ak je pravdepodobné, že úhrada alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty zvýši (zníži) budúce daňové platby tak, že by táto úhrada alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky, tento štandard vyžaduje, aby podnik vykázal odložený daňový záväzok (odloženú daňovú pohľadávku) s určitými obmedzenými výnimkami.

Tento štandard vyžaduje, aby podnik účtoval daňové dôsledky transakcií a ostatných udalostí rovnakým spôsobom ako účtuje samotné transakcie a ostatné udalosti. Pre transakcie a ostatné udalosti vykázané vo výkaze ziskov a strát sú teda tiež vykázané vo výkaze ziskov a strát všetky súvisiace daňové dôsledky. Pre transakcie a ostatné udalosti vykázané priamo vo vlastnom imaní sú všetky súvisiace daňové dôsledky tiež vykázané priamo vo vlastnom imaní. Podobne vykázanie odloženej daňovej pohľadávky a záväzku v podnikovej kombinácii ovplyvňuje hodnotu goodwill-u alebo zníženie hodnoty goodwill-u vznikajúceho v tejto podnikovej kombinácii.

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

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní daní z príjmov.
2. Na účely tohto štandardu zahŕňajú dane z príjmov všetky domáce a zahraničné dane, ktoré vychádzajú zo zdaniteľných ziskov. Dane z príjmov zahŕňajú aj dane, ako sú zrážkové dane pri rozdeľovaní pre vykazujúci podnik, ktoré platí dcérsky podnik, pridružený podnik alebo spoločný podnik.
3. (Vynechaný)
4. Tento štandard sa nezaobera metódami účtovania štátnych dotácií (pozri IAS 20, Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci) alebo investičných daňových úverov. Tento štandard sa však zaoberá účtovaním dočasných rozdielov, ktoré môžu vzniknúť z takýchto dotácií alebo investičných daňových úverov.

## DEFINÍCIE

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

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

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

Daňový náklad (daňový výnos) je celková suma splatnej dane a odloženej dane zohľadnená pri určení čistého zisku alebo straty za dané obdobie.

Splatná daň je suma daní z príjmov splatných (uhraditeľných) vzhľadom na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) za dané obdobie.

Odložené daňové záväzky sú sumy daní z príjmov splatných v budúcich obdobiach vzhľadom na zdaniteľné dočasné rozdiely.

Odložené daňové pohľadávky sú sumy daní z príjmov uhraditeľných v budúcich obdobiach vzhľadom na:

- a) odpočítateľné dočasné rozdiely;
- b) nevyužitú daňovú stratu preveďenú z minulých období; a
- c) nevyužitú daňovú úľavu preveďenú z minulých období.

Dočasné rozdiely sú rozdiely medzi účtovnou hodnotou majetku alebo záväzku v súvahe a ich daňovým základom. Dočasné rozdiely môžu byť buď:

- a) zdaniteľné dočasné rozdiely, čo sú také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k pripočítateľným sumám pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, kedy účtovná hodnota majetku alebo záväzku bude uhradená alebo vyrovnaná; alebo
- b) odpočítateľné dočasné rozdiely, čo sú také dočasné rozdiely, ktoré budú viesť k sumám, ktoré sú odpočítateľné pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) v budúcich obdobiach, kedy účtovná hodnota majetku alebo záväzku bude uhradená alebo vyrovnaná.

Daňový základ majetku alebo záväzku je suma priradená tomuto majetku alebo záväzku na daňové účely.

6. Daňový náklad (daňový výnos) pozostáva zo splatného daňového nákladu (splatného daňového výnosu) a odloženého daňového nákladu (odloženého daňového výnosu).

### Daňový základ

7. Daňový základ majetku je suma, ktorá bude na daňové účely odpočítateľná voči každému zdaniteľnému hospodárskemu úžitku, ktorý podnik získa vtedy, ak uhradí účtovnú hodnotu majetku. Ak daný hospodársky úžitok nebude zdaniteľný, daňový základ majetku sa rovná jeho účtovnej hodnote.

#### Príklady

1. Cena stroja je 100. Na daňové účely sa už odpočítal odpis 30 v bežnom období a v predchádzajúcich obdobiach a zostatková cena bude odpočítateľná v budúcich obdobiach, buď ako odpis alebo formou odpočtu pri vyradení. Výnosy vytvárané pri používaní stroja sú zdaniteľné, každý zisk z vyradenia stroja bude zdaniteľný a každá strata z vyradenia bude odpočítateľnou položkou na daňové účely. Daňový základ stroja je 70.
  2. Pohľadávky z úrokov majú účtovnú hodnotu 100. Výnosové úroky sa budú zdaňovať na základe príjmu peňažných prostriedkov. Daňový základ pohľadávky z úrokov je nula.
  3. Pohľadávky z obchodného styku majú účtovnú hodnotu 100. Súvisiace výnosy už boli zahrnuté do zdaniteľného zisku (daňovej straty). Daňový základ pohľadávok z obchodného styku je 100.
  4. Pohľadávky z dividend z dcérskeho podniku majú účtovnú hodnotu 100. Dividendy nie sú zdaniteľné. V podstate celá účtovná hodnota majetku je odpočítateľnou položkou voči hospodárskym úžitkom. Daňový základ pohľadávky z dividend je v dôsledku toho 100. <sup>(1)</sup>
  5. Pohľadávka z pôžičky má účtovnú hodnotu 100. Splátky pôžičky nebudú mať žiadne daňové následky. Daňový základ pohľadávky z pôžičky je 100.
8. Daňovým základom záväzku je jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vzhľadom na tento záväzok v budúcich obdobiach. V prípade výnosov budúcich období je daňový základ výsledného záväzku jeho účtovná hodnota znížená o každú sumu výnosov budúcich období, ktorá nebude zdaniteľná v budúcich obdobiach.

#### Príklady

1. Splatné záväzky zahŕňajú výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad sa na daňové účely odpočíta na základe úhrady peňažných prostriedkov. Daňový základ výdavov budúcich období je nulový.
2. Splatné záväzky zahŕňajú výnos budúcich období z vopred prijatých úrokov v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci výnos z úrokov bol zdanený na základe príjmu peňažných prostriedkov. Daňový základ výnosu budúcich období z prijatých úrokov je nulový.
3. Splatné záväzky zahŕňajú výdavky budúcich období v účtovnej hodnote 100. Súvisiaci náklad bol už odpočítaný na daňové účely. Daňový základ výdavov budúcich období je 100.
4. Splatné záväzky zahŕňajú záväzky z titulu časovo rozlíšených pokút a penále v účtovnej hodnote 100. Pokuty a penále nie sú odpočítateľné na daňové účely. Daňový základ záväzkov z titulu časovo rozlíšených pokút a penále je 100. <sup>(2)</sup>
5. Záväzok z pôžičky má účtovnú hodnotu 100. Splácanie pôžičky nebude mať daňové dôsledky. Daňový základ pôžičky je 100.

<sup>(1)</sup> Podľa tejto analýzy neexistuje zdaniteľný dočasný rozdiel. Alternatívna analýza je, že časovo rozlíšené pohľadávky z dividend majú nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložený daňový záväzok.

<sup>(2)</sup> Podľa tejto analýzy neexistujú odpočítateľné dočasné rozdiely. Alternatívna analýza je, že časovo rozlíšené pokuty a penále majú nulový daňový základ a že nulová daňová sadzba platí pre výsledný odpočítateľný dočasný rozdiel vo výške 100. Podľa oboch analýz neexistuje odložená daňová pohľadávka.

9. Niektoré položky majú daňový základ, avšak nie sú vykázané ako majetok alebo záväzky v súvahe. Napríklad náklady na výskum sú vykázané ako náklad pri určovaní účtovného hospodárskeho výsledku v období, v ktorom boli vynaložené, avšak môžu byť uznané ako odpočítateľné položky pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktoré budú sumou uznanou daňovými predpismi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou, je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky.
10. Ak nie je daňový základ majetku alebo záväzku okamžite zrejмый, je vhodné zohľadniť základnú zásadu, z ktorej tento štandard vychádza: Podnik by mal, s určitými obmedzenými výnimkami, vykazať odložený daňový záväzok (pohľadávku), kedykoľvek by úhrada alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty majetku alebo záväzku spôsobovali zvýšenie (zníženie) budúcich platieb daní, ako keby táto úhrada alebo vyrovnanie nemali daňové dôsledky. Príklad C nasledujúci za odsekom 52 ilustruje prípady, kedy môže byť vhodné zohľadniť túto základnú zásadu, napríklad keď daňový základ majetku alebo záväzku závisí od očakávaného spôsobu úhrady alebo vyrovnania.
11. V konsolidovanej účtovnej závierke sa dočasné rozdiely určujú porovnávaním účtovných hodnôt majetku a záväzkov v konsolidovanej účtovnej závierke s príslušným daňovým základom. Daňový základ je stanovený vzhľadom na konsolidované daňové priznanie v tých právnych systémoch, v ktorých sa toto priznanie podalo. V iných právnych systémoch je daňový základ stanovený vzhľadom na daňové priznania každého podniku v skupine.

#### VYKAZOVANIE SPLATNÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A SPLATNÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

12. Splatná daň za bežné a predchádzajúce obdobia by sa mala, v rozsahu nezaplatenej, vykazať ako záväzok. Ak už zaplatená suma dane vzhľadom na bežné a predchádzajúce obdobia prevyšuje sumu splatnú v týchto obdobiach, prebytok by sa mal vykazať ako majetok.
13. Úžitok súvisiaci s daňovou stratou, ktorá sa môže späťne odpočítať uhradením splatnej dane za predchádzajúce obdobie, by sa mal vykazať ako majetok.
14. Ak sa daňová strata použije na úhradu splatnej dane predchádzajúceho obdobia, podnik vykáže úžitok ako majetok v období, v ktorom daňová strata vznikla, pretože je pravdepodobné, že tento úžitok podnik získa a možno ho spoľahlivo oceniť.

#### VYKAZOVANIE ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH ZÁVÄZKOV A ODLOŽENÝCH DAŇOVÝCH POHĽADÁVOK

##### *Zdaniteľné dočasné rozdiely*

15. Odložený daňový záväzok by sa mal vykazať zo všetkých zdaniteľných dočasných rozdielov s výnimkou odloženého daňového záväzku vznikajúceho z:
  - a) goodwill-u, ktorého amortizácia nie je odpočítateľná na daňové účely; alebo
  - b) prvotného vykázania majetku alebo záväzku v transakcii, ktorá:
    - i) nie je podnikovou kombináciou; a
    - ii) v čase transakcie neovplyvňuje ani účtovný hospodársky výsledok ani zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Pre zdaniteľné dočasné rozdiely spojené s vkladmi do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielmi v spoločných podnikoch by sa však odložený daňový záväzok mal vykazať v súlade s odsekom 39.

16. Pre vykázanie majetku je typické, že jeho účtovná hodnota sa uhradí formou hospodárskych úžitkov, ktoré podnik získa v budúcich obdobiach. Ak účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho daňový základ, hodnota zdaniteľných hospodárskych úžitkov bude prevyšovať sumu, ktorá sa uzná za odpočítateľnú na daňové účely. Tento rozdiel je zdaniteľným dočasným rozdielom a povinnosť zaplatiť výslednú daň z príjmov v budúcich obdobiach je odloženým daňovým záväzkom. Keď podnik získa úhradu účtovnej hodnoty majetku, zdaniteľný dočasný rozdiel sa zruší a podnik bude mať zdaniteľný zisk. V dôsledku toho je pravdepodobné, že hospodárske úžitky sa odčerpajú z podniku formou platieb daní. Tento štandard preto vyžaduje vykázat všetky odložené daňové záväzky, s výnimkou určitých okolností uvedených v odsekoch 15 a 39.

#### Príklad

Majetok, ktorý bol obstaraný za 150, má účtovnú hodnotu 100. Oprávky na daňové účely sú 90 a sadzba dane je 25 %.

Daňový základ majetku je 60 (obstarané za 150 znížený o daňové oprávky 90). Na úhradu účtovnej hodnoty 100 musí podnik dosiahnuť zdaniteľné príjmy 100, avšak bude môcť odpočítať len daňové odpisy 60. V dôsledku toho bude podnik platiť dane z príjmov 10 (25 % zo 40) vtedy, keď sa uhradí účtovná hodnota majetku. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a daňovým základom 60 je zdaniteľný dočasný rozdiel 40. Podnik preto vykáže odložený daňový záväzok 10 (25 % zo 40) predstavujúci daň z príjmov, ktorú zaplatí vtedy, keď uhradí účtovnú hodnotu majetku.

17. Niektoré dočasné rozdiely vznikajú vtedy, keď výnosy alebo náklady sú zahrnuté do účtovného hospodárskeho výsledku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku v inom období. Takéto dočasné rozdiely sa často označujú ako časové rozdiely. Ďalej sú uvedené príklady dočasných rozdielov tohto druhu, ktoré sú zdaniteľnými dočasnými rozdielmi, a preto spôsobujú vznik odložených daňových záväzkov:
- výnosové úroky sú zahrnuté do účtovného hospodárskeho výsledku v čase ich vzniku, avšak v niektorých právnych systémoch môžu byť zahrnuté do zdaniteľného zisku pri obdržaní peňažných prostriedkov. Daňový základ každej pohľadávky vykázanej v súvahe vzhľadom na tieto výnosy je nulový, pretože výnosy neovplyvňujú zdaniteľný zisk až dovtedy, pokiaľ peňažné prostriedky nie sú obdržané;
  - odpisy používané pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) sa môžu líšiť od tých, ktoré sa používajú pri určovaní účtovného hospodárskeho výsledku. Dočasný rozdiel je rozdiel medzi účtovnou hodnotou majetku a jeho daňovým základom, ktorý sa rovná pôvodnej obstarávacej cene majetku zníženej o všetky odpočítateľné položky vzhľadom na tento majetok uznaný daňovými orgánmi pri určovaní zdaniteľného zisku za bežné a predchádzajúce obdobia. Zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká a vyvoláva vznik odloženého daňového záväzku, ak sú daňové odpisy zrýchlené (ak sú daňové odpisy nižšie ako účtovné, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel a spôsobí vznik odloženej daňovej pohľadávky); a
  - náklady na vývoj sa môžu aktivovať a amortizovať počas budúcich období pri určovaní účtovného hospodárskeho výsledku, ale môžu sa odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku v období, v ktorom boli vynaložené. Takéto náklady na vývoj majú nulový daňový základ, pretože už boli odpočítané od zdaniteľného zisku. Dočasný rozdiel je rozdielom medzi účtovnou hodnotou nákladov na vývoj a ich nulovým daňovým základom.
18. Dočasné rozdiely vznikajú aj vtedy, ak:
- náklady na podnikovú kombináciu, ktorou je akvizícia, sa priradujú k obstaraným identifikovateľným majetkom a záväzkom vzhľadom na ich objektívne hodnoty, avšak nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 19);
  - majetok je precenený, ale nie je uskutočnená ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20);

- c) goodwill alebo zníženie hodnoty goodwill-u vzniká pri konsolidácii (pozri odseky 21 a 32);
- d) daňový základ majetku alebo záväzku pri prvotnom vykázaní sa líši od jeho prvotnej účtovnej hodnoty, napríklad ak sa úžitky podniku z nezdaniteľných štátnych dotácií týkajú majetku (pozri odseky 22 a 33); alebo
- e) účtovná hodnota vkladov do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov v spoločnom podniku sa líši od daňového základu danej investície alebo podielu (pozri odseky 38 až 45).

#### Podnikové kombinácie

19. V podnikovej kombinácii, ktorou je akvizícia, sa náklady akvizície priradujú k obstaranému identifikovateľnému majetku a záväzkom vo vzťahu k ich objektívnym hodnotám k dátumu uskutočnenia transakcie. Dočasné rozdiely vznikajú, ak daňový základ obstaraných identifikovateľných majetku a záväzkov nie je ovplyvnený podnikovou kombináciou alebo je ovplyvnený odlišne. Napríklad ak sa účtovná hodnota majetku zvýši na objektívnu hodnotu, avšak daňový základ majetku ostáva na úrovni nákladov u predchádzajúceho vlastníka, vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel, ktorý spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku. Výsledný odložený daňový záväzok ovplyvňuje goodwill (pozri odsek 66).

#### Aktívazachytené v objektívnej hodnote

20. Medzinárodné účtovné štandardy umožňujú, aby sa určitý majetok zachytil v objektívnej hodnote alebo aby boli precenené (pozri napríklad IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia, IAS 38, Nehmotný majetok, IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, a IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach). V niektorých právnych systémoch vplýva precenenie alebo iné prehodnotenie majetku na objektívnu hodnotu na zdaniteľný zisk (daňovú stratu) bežného obdobia. Výsledkom je, že daňový základ majetku je upravený a nevzniká žiaden dočasný rozdiel. V iných právnych systémoch nevplýva precenenie alebo prehodnotenie majetku na zdaniteľný zisk v období precenenia alebo prehodnotenia a v dôsledku toho daňový základ majetku nie je upravovaný. Napriek tomu bude mať budúca úhrada účtovnej hodnoty za následok vznik zdaniteľných hospodárskych úžitkov podniku a suma, ktorá bude odpočítateľnou na daňové účely, sa bude líšiť od hodnoty týchto hospodárskych úžitkov. Rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného majetku a jeho daňovým základom je dočasným rozdielom a spôsobuje vznik odloženého daňového záväzku alebo pohľadávky. Toto platí dokonca aj vtedy, ak:
- a) podnik nemá v úmysle majetok vyradiť. V takýchto prípadoch sa precenená účtovná hodnota majetku uhradí jeho používaním, a toto vytvorí zdaniteľný výnos, ktorý prevýši odpis odpočítateľný na daňové účely v budúcich obdobiach; alebo
  - b) daň z kapitálového výnosu je odložená, ak sú výnosy z vyradenia majetku investované do podobného majetku. V takýchto prípadoch sa daň bude nakoniec platiť pri predaji alebo používaní podobných majetku.

#### Dobré meno

21. Goodwill je prebytok nákladov na akvizíciu nad podielom nadobúdateľa v objektívnej hodnote ocenených nadobudnutých identifikovateľných majetku a záväzkov. Mnohé daňové orgány nepovoľujú, aby odpis goodwill-u bol odpočítateľným nákladom pri určovaní zdaniteľného zisku. Okrem toho nie sú náklady na goodwill v takýchto právnych systémoch často odpočítateľnými, ak dcérsky podnik zlikviduje svoju základnú podnikateľskú činnosť. V takýchto právnych systémoch má goodwill nulový daňový základ. Každý rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwill-u a jeho nulovým daňovým základom je zdaniteľný dočasný rozdiel. Tento štandard však nepovoľuje vykazovanie vzniknutého odloženého daňového záväzku, pretože goodwill je zostatok a vykazovanie odloženého daňového záväzku by zvýšilo účtovnú hodnotu goodwill-u.

## Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

22. Dočasný rozdiel môže vzniknúť pri prvotnom vykázaní majetku alebo záväzku, napríklad, ak časť alebo všetky obstarávacie ceny majetku nebudú odpočítateľné na daňové účely. Spôsob účtovania takéhoto dočasného rozdielu závisí od charakteru transakcie, ktorá viedla k prvotnému vykázaniu majetku:
- a) v podnikovej kombinácii podnik vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku, a to ovplyvňuje výšku goodwill-u alebo zníženie hodnoty goodwill-u (pozri odsek 19);
  - b) ak transakcia ovplyvní účtovný hospodársky výsledok alebo zdaniteľný zisk, podnik vykazuje každý odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a vykazuje výsledný odložený daňový náklad alebo výnos vo výkaze ziskov a strát (pozri odsek 59);
  - c) ak transakcia nie je podnikovou kombináciou a neovplyvňuje na účtovný hospodársky výsledok a ani na zdaniteľný zisk, podnik by, pri absencii výnimky stanovenej v odsekoch 15 a 24, vykázal výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku a upravil účtovnú hodnotu majetku alebo záväzku o rovnakú sumu. Takéto úpravy by spôsobili, že účtovná závierka nie je dostatočne transparentná. Z tohto dôvodu tento štandard nepovoľuje, aby podnik vykázal výsledný odložený daňový záväzok alebo pohľadávku ani pri prvotnom vykázaní, ani následne (pozri príklady na ďalšej strane). Okrem toho podnik nevykazuje následné zmeny v nevykázanom odloženom daňovom záväzku alebo pohľadávke počas odpisovania majetku.
23. V súlade s IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, emitent zloženého finančného nástroja (napríklad konvertibilnej obligácie) klasifikuje oddelene záväzkový prvok nástroja ako záväzok a prvok vlastného imania ako vlastné imanie. V niektorých právnych systémoch sa daňový základ záväzkového prvku pri prvotnom vykázaní rovná prvotnej účtovnej hodnote súhrnu záväzkového prvku a prvku vlastného imania. Výsledný zdaniteľný dočasný rozdiel vzniká z prvotného vykázania prvku vlastného imania oddelene od záväzkového prvku. Výnimka stanovená v odseku 15 písm. b) preto neplatí. V dôsledku toho podnik vykáže výsledný odložený daňový záväzok. V súlade s odsekom 61 sa odložená daň účtuje priamo do účtovnej hodnoty prvku vlastného imania. V súlade s odsekom 58 sú následné zmeny v odloženom daňovom záväzku vykázané vo výkaze ziskov a strát ako odložený daňový náklad (výnos).

## Príklad ilustrujúci odsek 2 2 písm. c)

Podnik má v úmysle používať majetok, ktorý bol obstaraný za 1 000, počas jeho päťročného obdobia použiteľnosti, a potom ho vyradiť za nulovú zostatkovú hodnotu. Sadzba dane je 40 %. Odpis majetku nie je odpočítateľný na daňové účely. Pri vyradení by žiaden zisk z predaja majetku nebol zdaniteľný a žiadna strata z predaja majetku by nebola odpočítateľná.

Pri uhrádzaní účtovnej hodnoty majetku má podnik zdaniteľný výnos 1 000 a zaplatí daň 400. Podnik nevykáže výsledný odložený daňový záväzok 400, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

V nasledujúcom roku je účtovná hodnota majetku 800. Pri získaní zdaniteľného výnosu 800 zaplatí podnik daň 320. Podnik nevykazuje odložený daňový záväzok 320, pretože je výsledkom prvotného vykázania majetku.

## Odpočítateľné dočasné rozdiely

24. Odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať zo všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že zdaniteľný zisk umožní tieto odpočítateľné dočasné rozdiely využiť s výnimkou prípadov, kedy odložená daňová pohľadávka vzniká:
- a) zo zníženia hodnoty goodwill-u, ktoré sa považuje za odložený výnos v súlade s IAS 22, Podnikové kombinácie; alebo



- b) z prvotného vykázania majetku alebo záväzku v transakcii, ktorá:
- i) nie je podnikovou kombináciou; a
  - ii) v čase transakcie táto neovplyvňuje ani na účtovný hospodársky výsledok ani na zdaniteľný zisk (daňovú stratu).

Z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s vkladmi do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a s podielmi v spoločnom podniku by sa však odložená daňová pohľadávka mala vykazovať v súlade s odsekom 44.

25. Pre vykázanie záväzku je typické, že účtovná hodnota sa vyrovná v budúcich obdobiach prostredníctvom odčerpania zdrojov z podniku, ktoré predstavujú hospodárske úžitky. Keď sa zdroje odčerpávajú z podniku, časť alebo ich celková hodnota môže byť odpočítateľná pri určovaní zdaniteľného zisku v období, ktoré nasleduje po období, v ktorom bolo záväzok vykázany. V takýchto prípadoch existuje dočasný rozdiel medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom. Podľa toho vzniká odložená daňová pohľadávka vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú uhraditeľné v budúcich obdobiach vtedy, ak je túto časť záväzku možné odpočítať pri určovaní zdaniteľného zisku. Podobne, ak je účtovná hodnota majetku nižšia ako jeho daňový základ, rozdiel spôsobuje vznik odloženej daňovej pohľadávky vo vzťahu k daniam z príjmov, ktoré budú uhraditeľné v budúcich obdobiach.

#### Príklad

Podnik vykazuje záväzok 100 ako rezervu na výrobok v zámke. Na daňové účely nebude rezerva na výrobok odpočítateľnou až dovtedy, pokiaľ podnik nezaplatí reklamáciu. Sadzba dane je 25 %.

Daňový základ záväzku je nulový (účtovná hodnota 100 znížená o sumu, ktorá bude odpočítateľná na daňové účely vo vzťahu k tomuto záväzku v budúcich obdobiach). Pri vyrovnávaní záväzku v jeho účtovnej hodnote podnik zníži svoj budúci zdaniteľný zisk o 100 a následne zníži svoje budúce platby dane o 25 (25 % zo 100). Rozdiel medzi účtovnou hodnotou 100 a nulovým daňovým základom je odpočítateľný dočasný rozdiel 100. Podnik preto vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 25 (25 % zo 100) za predpokladu, že je pravdepodobné, že podnik dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach znížením platieb daní.

26. Ďalej sú uvedené príklady odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré majú za následok vznik odložených daňových pohľadávok:
- a) náklady na penzijné požitky sa môžu odpočítať pri určovaní účtovného zisku počas poskytovania služieb zamestnancom, avšak sú odpočítateľné od zdaniteľného zisku buď v čase, kedy podnik platí príspevky do fondu, alebo v čase, kedy podnik vypláca penzijné požitky. Dočasný rozdiel vzniká medzi účtovnou hodnotou záväzku a jeho daňovým základom; daňový základ záväzku je väčšinou nulový. Takýto odpočítateľný dočasný rozdiel má za následok odloženú daňovú pohľadávku počas plynutia hospodárskych úžitkov do podniku formou odpočítateľných položiek od zdaniteľného zisku v čase, kedy sa príspevky alebo penzijné požitky vyplácajú;
  - b) náklady na výskum sa vykazujú ako náklady pri určovaní účtovného zisku v období, v ktorom vznikli, avšak môžu byť uznanou odpočítateľnou položkou pri určovaní zdaniteľného zisku (daňovej straty) až v neskoršom období. Rozdiel medzi daňovým základom nákladov na výskum, ktorý je sumou uznanou daňovými orgánmi ako odpočítateľná položka v budúcich obdobiach, a nulovou účtovnou hodnotou je odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka;
  - c) v podnikovej kombinácii, akou je akvizícia, sa náklady akvizície priradujú k vykazovanému majetku a záväzkom vo vzťahu k ich objektívnym hodnotám k dátumu uskutočnenia výmennej transakcie. Keď je vykázany záväzok z akvizície, ale súvisiace náklady sú odpočítateľnou položkou pri určovaní zdaniteľného zisku až v neskoršom období, vzniká odpočítateľný dočasný rozdiel, ktorého výsledkom je odložená daňová pohľadávka. Odložená daňová pohľadávka tiež vzniká, ak je objektívna hodnota nadobudnutého identifikovateľného majetku nižšia ako jeho daňový základ. V oboch prípadoch výsledná odložená daňová pohľadávka vplyva na goodwill (pozri odsek 66); a

- d) určitý majetok môže byť uznaný v objektívnej hodnote alebo môže byť precenený bez toho, aby sa uskutočnila ekvivalentná úprava na daňové účely (pozri odsek 20). Odpočítateľný dočasný rozdiel vzniká vtedy, ak daňový základ majetku prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.
27. Zrušenie odpočítateľných dočasných rozdielov vedie k vzniku odpočítateľných položiek pri určovaní zdaniteľných ziskov v budúcich obdobiach. Hospodárske úžitky vo forme zníženia platby daní však bude mať podnik jedine vtedy, ak dosiahne dostatočné zdaniteľné zisky, voči ktorým môžu byť odpočítateľné položky kompenzované. Podnik preto vykazuje odložené daňové pohľadávky iba vtedy, keď je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľné zisky tak, aby sa mohli voči nim použiť odpočítateľné dočasné rozdiely.
28. Je pravdepodobné, že dosiahne zdaniteľný zisk tak, aby sa mohli voči nemu použiť odpočítateľné dočasné rozdiely, ak existujú dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely súvisiace s tým istým daňovým orgánom a tým istým daňovým subjektom, u ktorého sa očakáva zrušenie:
- a) v tom istom období ako očakávané zrušenie odpočítateľného dočasného rozdielu; alebo
- b) v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vyplývajúca z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období.
- Za takýchto okolností sa odložená daňová pohľadávka vykazuje v období, v ktorom vznikajú odpočítateľné dočasné rozdiely.
29. Ak nie sú zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu dostatočné, odložená daňová pohľadávka sa vykáže v rozsahu, v ktorom:
- a) je pravdepodobné, že podnik bude mať dostatočný zdaniteľný zisk týkajúci sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu v rovnakom období, ako sa vráti odpočítateľný dočasný rozdiel (alebo v obdobiach, v ktorých sa daňová strata vzniknutá z odloženej daňovej pohľadávky môže uplatniť spätne alebo previesť do ďalších období). Pri zhodnotení, či bude mať podnik dostatočný zdaniteľný zisk v budúcich obdobiach, podnik ignoruje zdaniteľné čiastky, ktoré vznikajú z odpočítateľných dočasných rozdielov, u ktorých sa očakáva, že sa vyskytnú v budúcich obdobiach, pretože odložená daňová pohľadávka vznikajúca z týchto odpočítateľných dočasných rozdielov bude sama vyžadovať budúci zdaniteľný zisk na to, aby bola využitá; alebo
- b) plánovanie daňových príležitostí je vhodné pre podnik vtedy, keď bude tvoriť zdaniteľný zisk vo vhodných obdobiach.
30. Plánovanie daňových príležitostí predstavuje činnosti, ktoré by podnik mal vziať do úvahy, aby vytvoril alebo zvýšil zdaniteľný výnos v určitom období pred skončením lehoty na uznanie daňovej straty alebo daňových úľav v budúcnosti. Napríklad v niektorých právnych systémoch zdaniteľný zisk môže byť vytvorený alebo zvýšený:
- a) zvolením spôsobu zdaňovania výnosových úrokov buď pri prijatí alebo pri vzniku pohľadávky;
- b) odložením požiadavky na určité odpočítateľné položky zo zdaniteľného zisku;
- c) predajom, a snád' spätným nájom, majetku, ktoré boli precenené, avšak pre ktorý daňový základ ešte nebol upravený tak, aby zohľadňoval toto precenenie; a
- d) predajom majetku, ktoré vytvára nezdaniteľné výnosy (ako je v niektorých právnych systémoch štátna obligácia), v snahe nakúpiť inú investíciu, ktorá vytvára zdaniteľný výnos.

Ak plánovanie daňových príležitostí presúva zdaniteľný zisk z neskoršieho obdobia na skoršie obdobie, využitie daňovej straty alebo daňových úľav prevedených do budúcich období stále závisí od existencie budúceho zdaniteľného zisku z iných zdrojov ako z dočasných rozdielov vzniknutých v budúcnosti.

31. Ak má podnik prehľad o nedávnych stratách, tak postupuje podľa ustanovení odsekov 35 a 36.

### Zníženie hodnoty dobrého mena

32. Tento štandard nepovoľuje vykázanie odloženej daňovej pohľadávky vznikajúcej z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených so znížením hodnoty goodwill-u, ktorá sa považuje za odložený výnos v súlade s IAS 22, Podnikové kombinácie, pretože zníženie hodnoty goodwill-u je zostatkové a uznanie odloženej daňovej pohľadávky by zvýšilo účtovnú hodnotu zníženia hodnoty goodwill-u.

### Prvotné vykázanie aktíva alebo záväzku

33. Jedným z prípadov, keď vzniká odložená daňová pohľadávka z prvotného vykázania majetku, je prípad, keď je nezdaniteľná štátna dotácia súvisiaca s daným majetkom odpočítateľnou položkou pri jej prijatí v účtovnej hodnote majetku, avšak na daňové účely nie je odpočítateľnou položkou od odpisovanej hodnoty majetku (inými slovami od daňového základu); účtovná hodnota majetku je nižšia ako jeho daňový základ, a to spôsobuje vznik odpočítateľného dočasného rozdielu. Štátne dotácie sa môžu tiež považovať za odložené výnosy a rozdiel medzi odloženým výnosom a jeho nulovým daňovým základom je odpočítateľný dočasný rozdiel. Nech už podnik uplatňuje ktorýkoľvek spôsob prezentácie, nevykazuje výslednú odloženú daňovú pohľadávku z dôvodu uvedeného v odseku 22.

### Nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy

34. Odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať pri prevode nevyužitej daňovej straty do ďalších období a nevyužitých daňových úľav v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že sa dosiahne budúci zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať tieto nevyužité daňové straty a nevyužité daňové úľavy.
35. Kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich pri prevode nevyužitých daňových strát a daňových úľav do ďalšieho obdobia sú rovnaké ako kritériá na vykázanie odložených daňových pohľadávok vznikajúcich z odpočítateľných dočasných rozdielov. Z existencie nevyužitých daňových strát však jasne vyplýva, že zdaniteľný zisk sa v budúcnosti možno nedosiahne. Preto ak má podnik prehľad o nedávnych stratách, vykazuje odloženú daňovú pohľadávku vznikajúcu z nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav iba v rozsahu, v ktorom podnik vykázal dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely alebo ak existuje presvedčivý dôkaz, že podnik dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy. Za takýchto okolností odsek 82 vyžaduje zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúceho jej vykázanie.
36. Podnik berie do úvahy pri odhade pravdepodobnosti, že bude dosiahnutý zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy, tieto kritériá:
- či má podnik dostatočné zdaniteľné dočasné rozdiely týkajúce sa toho istého daňového orgánu a toho istého daňového subjektu, ktorých výsledkom budú zdaniteľné sumy, ktoré je možné zúžitkovať na nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy v období ich platnosti;
  - či je pravdepodobné, že podnik vytvorí zdaniteľné zisky v období platnosti nevyužitých daňových strát alebo nevyužitých daňových úľav;
  - či sú nevyužité daňové straty výsledkom identifikovateľných prípadov, u ktorých je opätovný výskyt nepravdepodobný; a
  - či plánovanie daňových príležitostí (pozri odsek 30) využíva ten podnik, ktorý vytvorí zdaniteľný zisk v období, v ktorom možno zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

Odložená daňová pohľadávka sa nevykazuje v tom rozsahu, v ktorom nie je pravdepodobné, že sa vytvorí zdaniteľný zisk, voči ktorému je možné zúžitkovať nevyužité daňové straty alebo nevyužité daňové úľavy.

*Prehodnotenie nevykázaných odložených daňových pohľadávok*

37. Ku každému súvahovému dňu podnik prehodnocuje nevykázané odložené daňové pohľadávky. Podnik vykáže predtým nevykázané odložené daňové pohľadávky v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že budúci zdaniteľný zisk umožní, aby bola odložená daňová pohľadávka uhradená. Napríklad zlepšenie obchodných podmienok môže spôsobiť väčšiu istotu, že podnik bude schopný vytvárať dostatočný zdaniteľný zisk v budúcnosti, aby odložená daňová pohľadávka splnila kritériá na vykávanie stanovené v odseku 24 alebo 34. Iným príkladom je, ak podnik prehodnocuje odložené daňové pohľadávky k dátumu podnikovej kombinácie alebo následne (pozri odseky 67 a 68).

*Investície do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podiely v spoločných podnikoch*

38. Dočasné rozdiely vznikajú, ak sa účtovná hodnota investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielov v spoločných podnikoch (a to podiel materského podniku alebo investora na čistom majetku dcérskeho podniku, pobočky, pridruženého podniku alebo podniku, do ktorého sa investovalo, vrátane účtovnej hodnoty goodwill-u) stáva odlišnou od daňového základu (ktorý je často obstarávacou cenou) investície alebo podielu. Takéto rozdiely môžu vzniknúť v dôsledku rôznych okolností, napríklad:
- a) pri existencii nerozdelených ziskov dcérskych podnikov, pobočiek, pridružených podnikov a spoločných podnikoch;
  - b) pri zmenách v kurzoch cudzích mien, keď sú materský podnik a jeho dcérske podniky umiestnené v rôznych krajinách; a
  - c) pri znížení účtovnej hodnoty investície v pridruženom podniku na jej uhraditeľnú sumu.

V konsolidovanej účtovnej závierke sa môže dočasný rozdiel líšiť od dočasného rozdielu spojeného s danou investíciou v individuálnej účtovnej závierke materského podniku, ak materský podnik uvádza investíciu vo svojej individuálnej účtovnej závierke v obstarávacej cene alebo v precenenej výške.

39. Podnik by mal vykázať odložený daňový záväzok u všetkých zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a s podielmi v spoločných podnikoch, s výnimkou prípadov, keď sú splnené obidve z týchto podmienok:
- a) materský podnik, investor alebo spoločník je schopný načasovať zrušenie dočasného rozdielu; a
  - b) je pravdepodobné, že sa dočasný rozdiel nezruší v predpokladanej budúcnosti.
40. Pretože materský podnik riadi dividendovú politiku vo vlastných dcérskych podnikoch, je schopný načasovať zrušenie dočasných rozdielov spojených s danou investíciou (vrátane dočasných rozdielov vznikajúcich nielen z nerozdelených ziskov, ale tiež z každého prevodu cudzej meny). Okrem toho by nebolo často praktické určiť výšku daní z príjmov, ktoré by boli splatné pri zrušení dočasného rozdielu. Preto keď materský podnik stanovil, že sa tieto zisky nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, materský podnik nevykazuje odložený daňový záväzok. Rovnaké stanoviská platia pre investície do pobočiek.
41. Podnik účtuje vo svojej vlastnej mene nepenažný majetok a záväzky zo zahraničných prevádzok, ktoré sú súčasťou podnikových operácií (pozri IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien). Ak sa zdaniteľný zisk alebo daňová strata zo zahraničných prevádzok (a teda daňový základ jeho nepenažného majetku a záväzkov) určujú v cudzej mene, zmeny výmenných kurzov spôsobujú vznik dočasných rozdielov. Pretože takéto dočasné rozdiely súvisia skôr s vlastným majetkom a záväzkami podniku zo zahraničných prevádzok ako s investíciou vykazujúceho podniku do takýchto zahraničných prevádzok, vykazujúci podnik vykazuje výsledný odložený daňový záväzok alebo (s výhradou odseku 24) pohľadávku. Výsledná odložená daň sa na ťarchu alebo v prospech vykáže vo výkaze ziskov a strát (pozri odsek 58).

42. Investor v pridružených podnikoch nekontroluje tento podnik a väčšinou nie je v takej pozícii, aby určoval dividendovú politiku. Pri absencii zmluvy, ktorá by stanovila, aby sa zisky pridruženého podniku nerozdeľovali v predpokladanej budúcnosti, preto investor vykazuje odložený daňový záväzok vznikajúci zo zdaniteľných dočasných rozdielov spojených s jeho investíciami v pridruženom podniku. V niektorých prípadoch investor nemusí byť schopný stanoviť výšku splatnej dane, ak uhradí obstarávaciu cenu svojej investície v pridruženom podniku, avšak môže stanoviť, že sa bude rovnať alebo prevýši minimálnu hodnotu. V takýchto prípadoch je odložený daňový záväzok ocenený v tejto výške.
43. Dohoda medzi účastníkmi v spoločnom podniku sa väčšinou zaoberá rozdelením ziskov a stanovuje, či rozhodnutia o takýchto záležitostiach vyžadujú súhlas všetkých spoločníkov alebo len stanovenej väčšiny spoločníkov. Keď môže spoločník kontrolovať rozdeľovanie ziskov a je pravdepodobné, že sa zisky nebudú rozdeľovať v predpokladanej budúcnosti, odložený daňový záväzok nie je vykázaný.
44. Podnik by mal vykázať odloženú daňovú pohľadávku u všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov, ktoré vznikajú z investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a z podielov v spoločných podnikoch v rozsahu, v akom je pravdepodobné, že:
- dočasný rozdiel sa zruší v predpokladanej budúcnosti; a
  - dosiahne sa zdaniteľný zisk, voči ktorému bude možné zúžitkovať dočasný rozdiel.
45. Pri rozhodovaní, či odložená daňová pohľadávka je vykázaná z odpočítateľných dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a z podielov v spoločných podnikoch, podnik berie do úvahy ustanovenia uvedené v odsekoch 28 až 31.

#### OCEŇOVANIE

46. Splatné daňové záväzky (pohľadávky) za bežné a predchádzajúce obdobia by mali byť ocenené vo výške očakávanej platby (odvodu) daňovým orgánom použitím daňových sadzieb (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené alebo formálne uzákonené k súvahovému dňu.
47. Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa mali oceňovať sadzbami dane, ktorých platnosť sa očakáva v období, v ktorom sa pohľadávka zrealizuje alebo záväzok vyrovná, na základe sadzieb dane (a daňových predpisov), ktoré boli uzákonené alebo formálne uzákonené k súvahovému dňu.
48. Splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky sú väčšinou ocenené použitím daňových sadzieb (a daňových zákonov), ktoré boli uzákonené. V niektorých právnych systémoch má však vyhlásenie daňových sadzieb (a daňových predpisov) vládou rovnaký účinok ako následné skutočné uzákonenie, ktoré môže nasledovať po vyhlásení v období niekoľkých mesiacov. Za týchto podmienok sú daňové pohľadávky a záväzky ocenené použitím vyhlásených daňových sadzieb (a daňových predpisov).
49. Ak platia rôzne sadzby dane pre rôzne úrovne zdaniteľných ziskov, odložené daňové pohľadávky a záväzky sa oceňujú použitím priemerných sadzieb, ktorých platnosť sa očakáva pre zdaniteľný zisk (daňovú stratu) v obdobiach, v ktorých sa očakáva zrušenie dočasných rozdielov.
50. (Vynechaný)
51. Oceňovanie odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok by malo zohľadňovať daňové dôsledky, ktoré by vyplynuli zo spôsobu, akým podnik očakáva úhradu alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty jeho majetku a záväzkov k súvahovému dňu.

52. V niektorých právnych systémoch môže spôsob, akým podnik uhradí (vyrovná) účtovnú hodnotu majetku (záväzku), ovplyvniť jednu alebo obidve z veličín:
- sadzbu dane uplatniteľnú v čase, kedy podnik uhradí (vyrovná) účtovnú hodnotu majetku (záväzku); a
  - daňový základ majetku (záväzku).

V takýchto prípadoch podnik oceňuje odložené daňové záväzky a odložené daňové pohľadávky použitím sadzby dane a daňového základu, ktoré sú v súlade s očakávaným spôsobom úhrady alebo vyrovnania.

#### Príklad A

Účtovná hodnota majetku je 100 a jeho daňový základ 60. Pri predaji majetku by platila sadzba dane 20 % a pri zdanení iných príjmov by platila sadzba dane 30 %.

Podnik vykazuje odložený daňový záväzok vo výške 8 (20 % zo 40), ak očakáva predaj majetku bez ďalšieho používania, a odložený daňový záväzok vo výške 12 (30 % zo 40), ak očakáva ponechanie majetku v používaní a úhradu účtovnej hodnoty jeho používaním.

#### Príklad B

Majetok s obstarávacou cenou 100 a účtovnou hodnotou 80 je precenený na 150. Neuskutočnila sa ekvivalentná úprava na daňové účely. Oprávky na daňové účely sú 30 a sadzba dane je 30 %. Ak sa majetok predá za vyššiu cenu, ako je jeho obstarávací cena, daňové oprávky 30 sa zahrnú do zdaniteľných výnosov, ale tržby z predaja prevyšujúce obstarávaciu cenu nebudú zdaniteľné.

Daňový základ majetku je 70 a vzniká zdaniteľný dočasný rozdiel 80. Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty používaním majetku, musí vytvoriť zdaniteľné výnosy 150, ale bude si môcť odpočítať len odpisy 70. Z toho vyplýva, že ide o odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80). Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty predajom majetku okamžite tržbou 150, odložený daňový záväzok sa vypočíta takto:

	Zdaniteľný dočasný rozdiel	Sadzba dane	Odložený daňový záväzok
Daňové oprávky	30	30 %	9
Tržby prevyšujúce obstarávaciu cenu	50	nula	—
Spolu	80		9

*Poznámka:* v súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zúčtuje priamo do vlastného imania.

#### Príklad C

Základné údaje sú rovnaké ako v príklade B, s výnimkou toho, ak sa majetok predá za viac ako je jeho obstarávací cena, daňové oprávky sa zahrnú do zdaniteľných výnosov (zdanené 30 %) a tržby z predaja sa zdania 40 % po odpočítaní upravených nákladov o infláciu 110.

Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty používaním majetku, musí vytvoriť zdaniteľné výnosy 150, ale bude si môcť odpočítať odpisy len 70. To znamená, že daňový základ je 70, zdaniteľný dočasný rozdiel 80 a odložený daňový záväzok 24 (30 % z 80) tak, ako v príklade B.

Ak podnik očakáva úhradu účtovnej hodnoty predajom majetku okamžite tržbou 150, bude si môcť odpočítať indexovanú obstarávaciu cenu 110. Čistý výnos 40 sa zdaní 40 %. Okrem toho sa daňové oprávky 30 zahrnú do zdaniteľných výnosov a zdaní sa 30 %. To znamená, že daňový základ je 80 (110 mínus 30), zdaniteľný dočasný rozdiel 70 a odložený daňový záväzok 25 (40 % zo 40 plus 30 % z 30). Ak nie je daňový základ okamžite jasný v tomto príklade, môžu sa zohľadniť základné zásady uvedené v odseku 10.

Poznámka: v súlade s odsekom 61 sa dodatočná odložená daň, ktorá vznikne pri precenení, zúčtuje priamo do vlastného imania.

- 52A. V niektorých právnych systémoch sú dane z príjmov splatné pri vyššej alebo nižšej sadzbe, ak sa časť alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vypláca ako dividenda akcionárom podniku. V niektorých iných právnych systémoch sú dane z príjmov nahraditeľné alebo splatné, ak sa časť alebo celý čistý zisk alebo nerozdelený zisk vypláca ako dividenda akcionárom podniku. Za týchto okolností sa splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky oceňujú pri sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelený zisk.
- 52B. Za okolností opísaných v odseku 52A sa dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vykazujú, ak sa vykazuje záväzok dividendu platiť. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sú spojené viac s minulými transakciami alebo udalosťami ako rozdeľovanie vlastníkom. Dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov sa preto vykazujú v čistom zisku alebo strate za obdobie podľa odseku 58, okrem prípadu, ak dôsledky dividend týkajúce sa dane z príjmov vyplývajú z okolností opísaných v odseku 58 písm. a) a b).

#### Príklad ilustrujúci odseky 52A a 52B

V tomto príklade ide o oceňovanie splatných a odložených daňových pohľadávok a záväzkov podniku v právnom systéme, v ktorom sú dane z príjmov splatné pri vyššej sadzbe uplatniteľnej na nerozdelený zisk (50 %), pričom čiastka je nahraditeľná, keď sa zisk rozdeľuje. Sadzba dane uplatniteľná na rozdelený zisk je 35 %. V súvahový deň, 31. decembra 20X1, podnik nevykazuje ako záväzok dividendy navrhnuté alebo vyhlásené po súvahovom dni. Z toho vyplýva, že v roku 20X1 sa nevykazujú žiadne dividendy. Zdaniteľný výnos na rok 20X1 je 100 000. Čistý zdaniteľný dočasný rozdiel na rok 20X1 je 40 000.

Podnik vykazuje splatný daňový záväzok a náklad splatnej dane z príjmov 50 000. Žiadny majetok sa nevykazuje pre čiastku potenciálne uhraditeľnú ako výsledok budúcich dividend. Podnik taktiež vykazuje odložený daňový záväzok a odložený daňový náklad 20 000 (50 % zo 40 000), ktoré predstavujú dane, ktoré podnik zaplatí, keď uhradí alebo vyrovná účtovné hodnoty svojich majetku a záväzkov založených na sadzbe dane uplatniteľnej na nerozdelený zisk.

V dôsledku toho 15. marca 20X2 vykazuje podnik dividendy 10 000 zpredchádzajúceho prevádzkového zisku ako záväzok.

15. marca 20X2 vykazuje podnik úhradu dane z príjmov 1 500 (15 % dividend vykázaných ako záväzok) ako splatnú daňovú pohľadávku a ako zníženie nákladu splatnej dane z príjmov na rok 20X2.

53. Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa nemali diskontovať.
54. Spolahlivé stanovenie odložených daňových pohľadávok a záväzkov podľa diskontnej základne vyžaduje podrobné časové rozvrhnutie zrušenia každého dočasného rozdielu. V mnohých prípadoch je zostavenie takéhoto harmonogramu veľmi nepraktické alebo komplikované. Nie je preto vhodné vyžadovať diskontovanie odložených daňových pohľadávok alebo záväzkov. Povoľiť, avšak nevyžadovať, diskontovanie by viedlo k odloženým daňovým pohládkam a záväzkom, ktoré by neboli porovnateľné medzi podnikmi. Tento štandard preto nevyžaduje, ale ani nepovoľuje diskontovanie odložených daňových pohľadávok a záväzkov.

55. Dočasné rozdiely sa určujú vo vzťahu k účtovnej hodnote majetku alebo záväzku. Toto pravidlo sa uplatňuje, keď je účtovná hodnota sama určená na diskontnej základni, napríklad v prípade povinností z penzijných požitkov (pozri IAS 19, Zamestnanecké požitky).
56. Účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky by sa mala preskúmať vždy k súvahovému dňu. Podnik by mal znížiť účtovnú hodnotu odloženej daňovej pohľadávky v rozsahu, v ktorom už nie je pravdepodobné, že dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk, ktorý umožní zúžitkovať časť alebo celý úžitok tejto odloženej daňovej pohľadávky. Každé takéto zníženie by sa malo zrušiť v rozsahu, v ktorom vzniká pravdepodobnosť, že sa dosiahne dostatočný zdaniteľný zisk.

#### VYKAZOVANIE SPLATNEJ A ODLOŽENEJ DANE

57. Účtovanie splatnej a odloženej dane spôsobujú transakcie alebo iné udalosti, ktoré nie sú konzistentné s účtovaním transakcií alebo udalostí samotných. Odseky 58 až 68 uplatňujú túto zásadu.

#### Výkaz ziskov a strát

58. Splatná a odložená daň by sa mala vykazovať ako výnos alebo náklad a mala by sa zahŕňať do čistého zisku alebo straty v danom období s výnimkou prípadov, keď daň vzniká z:
- transakcie alebo udalosti, ktoré sú vykázané v tom istom alebo inom období priamo vo vlastnom imaní (pozri odseky 61 až 65); alebo
  - podnikovej kombinácie, ako je akvizícia (pozri odseky 66 až 68).
59. Väčšina odložených daňových záväzkov a odložených daňových pohľadávok vzniká, ak je výnos alebo náklad zahrnutý do účtovného zisku v jednom období, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) v inom období. Výsledná odložená daň je vykázaná vo výkaze ziskov a strát. Príkladmi sú:
- výnosy z úrokov, autorských honorárov alebo dividend prijaté v nedoplatkoch, ak sú zahrnuté do účtovného zisku na základe časového rozdelenia v súlade s IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, avšak do zdaniteľného zisku (daňovej straty) sú zahrnuté pri prijatí peňažných prostriedkov; a
  - náklady na obstaranie nehmotných majetku boli aktivované v súlade s IAS 38, Nehmotný majetok, ak sa odpisujú vo výkaze ziskov a strát, avšak stali sa daňovo odpočítateľnými položkami v čase, kedy boli vynaložené.
60. Účtovná hodnota odložených daňových pohľadávok a záväzkov sa môže meniť dokonca i vtedy, ak by sa nezmenila výška súvisiaceho dočasného rozdielu. Toto môže byť spôsobené napríklad:
- zmenou daňových sadzieb alebo daňových predpisov;
  - prehodnotením nahraditeľnosti odložených daňových pohľadávok; alebo
  - zmenou v očakávanom spôsobe nahradenia majetku.

Výsledná odložená daň je vykázaná vo výkaze ziskov a strát s výnimkou prípadov týkajúcich sa položiek, ktoré boli zaúčtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania (pozri odsek 63).

#### Položky účtované priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania

61. Splatná daň a odložená daň by sa mali účtovať priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, ak daň súvisí s tými položkami, ktoré sú účtované priamo na ťarchu alebo v prospech vlastného imania v tom istom alebo inom období.



62. Medzinárodné účtovné štandardy vyžadujú alebo povoľujú, aby sa určité položky účtovali priamo v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Príklady takýchto položiek sú:
- zmena v účtovnej hodnote, ktorá vzniká z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení (pozri IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia);
  - úprava počiatočného zostatku nerozdeleného zisku spôsobená buď zmenou účtovnej zásady, ktorá sa uplatňuje spätne, alebo opravou základnej chyby (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách);
  - kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky zahraničného subjektu (pozri IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien); a
  - sumy vznikajúce pri prvotnom vykázaní prvku vlastného imania v zloženom finančnom nástroji (pozri odsek 23).
63. Za výnimočných okolností môže byť zložité stanoviť výšku splatnej a odloženej dane, ktorá súvisí s položkami účtovanými v prospech alebo na ťarchu vlastného imania. Toto môže byť prípad, kedy napríklad:
- existuje progresívna sadzba dane z príjmu a nie je možné stanoviť sadzbu, ktorou by bol konkrétny prvok zdaniteľného zisku (daňovej straty) zdanený;
  - zmena sadzby dane alebo iných daňových predpisov vplyva na odloženie daňových pohľadávok alebo záväzkov súvisiaci (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania; alebo
  - podnik stanoví, že odložená daňová pohľadávka by sa mala vykazovať, alebo by sa nemala ďalej úplne vykazovať, a odložená daňová pohľadávka súvisí (celkovo alebo čiastočne) s položkou, ktorá bola predtým zúčtovaná na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.
- V takýchto prípadoch je splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré sú účtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania, stanovená z primeraného pomerného priradenia splatnej a odloženej dane v účtovnej jednotke v daňovom právnom systéme alebo inou metódou, ktorá zabezpečí presnejšie pričlenenie za daných okolností.
64. IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, nešpecifikuje, či by mal podnik účtovať každý prebytok z precenenia do nerozdeleného zisku vo výške rovnajúcej sa rozdielu medzi odpismi precenovaného majetku a odpismi vychádzajúcimi z obstarávacej ceny tohto majetku. Ak podnik uskutoční takúto zúčtovanie, zúčtovaná suma neobsahuje zodpovedajúcu odloženú daň. Podobné postupy platia pre účtovanie pri vyradaňovaní položky nehnuteľností, strojov alebo zariadení.
65. Keď sa majetok preceňuje na daňové účely a toto precenenie súvisí s účtovaním precenenia v predchádzajúcom období, alebo s takým, ktoré sa uskutoční v budúcom období, daňové vplyvy oboch precenení majetku i úpravy daňového základu sa zaúčtujú v prospech alebo na ťarchu vlastného imania v obdobiach, v ktorých sa uskutočnia. Ak však precenenie na daňové účely nesúvisí s účtovným precenením v predchádzajúcom období, alebo s takým, ktorého vykonanie sa očakáva v budúcom období, daňové vplyvy úpravy daňového základu sa vykazujú vo výkaze ziskov a strát.
- 65A. Ak podnik platí dividendy svojim akcionárom, môže sa od neho vyžadovať vyplatiť časť dividend daňovým orgánom v mene akcionárov. V mnohých právnych systémoch sa táto čiastka uvádza ako zrážková daň. Takáto čiastka platená alebo splatná daňovým orgánom sa účtuje do vlastného imania ako časť dividend.

*Odložená daň, ktorá vzniká pri podnikovej kombinácii*

66. Ako bolo vysvetlené v odsekoch 19 a 26 písm. c), dočasné rozdiely môžu vzniknúť pri podnikovej kombinácii, ktorou je akvizícia. V súlade s IAS 22, Podnikové kombinácie, podnik vykazuje každú výslednú odloženú daňovú pohľadávku (v rozsahu, v ktorom spĺňa kritériá na vykázanie z odseku 24) alebo odložený daňový záväzok ako identifikovateľný majetok alebo záväzky k dátumu akvizície. V dôsledku toho ovplyvňujú tieto odložené daňové pohľadávky a záväzky goodwill alebo zníženie hodnoty goodwill-u. V súlade s odsekmi 15 písm. a) a 24 písm. a) však podnik nevykazuje odložené daňové záväzky vznikajúce z goodwill-u samotného (ak odpis goodwill-u nie je odpočítateľnou daňovou položkou) a odložené daňové pohľadávky vznikajúce z nezdaniteľného zníženia hodnoty goodwill-u, ktoré sa považuje za odložený výnos.
67. Výsledkom podnikovej kombinácie je, že nadobúdateľ môže požadovať, aby sa nahradila jeho vlastná odložená daňová pohľadávka, ktorá nebola vykázaná pred podnikovou kombináciou. Napríklad nadobúdateľ môže byť schopný zúžitkovať úžitok zo svojich nevyužitých daňových strát voči budúcemu zdaniteľnému zisku nadobúdaného. V takýchto prípadoch nadobúdateľ vykazuje odloženú daňovú pohľadávku a berie to do úvahy pri stanovení goodwill-u alebo zníženia hodnoty goodwill-u vznikajúceho pri akvizícii.
68. Ak nadobúdateľ nevykázal odloženú daňovú pohľadávku nadobúdaného ako identifikovateľný majetok k dátumu podnikovej kombinácie a táto odložená daňová pohľadávka sa v dôsledku toho vykáže v konsolidovanej účtovnej závierke nadobúdateľa, výsledný odložený daňový výnos sa vykazuje vo výkaze ziskov a strát. Okrem toho nadobúdateľ:
- a) upraví brutto účtovnú hodnotu goodwill-u a súvisiace oprávky k sumám, ktoré by sa zúčtovali, ak by sa odložená daňová pohľadávka vykázala ako identifikovateľný majetok k dátumu podnikovej kombinácie; a
  - b) vykáže zníženie účtovnej hodnoty goodwill-u ako náklad.

Nadobúdateľ však nevykazuje zníženie hodnoty goodwill-u ani nezvyšuje účtovnú hodnotu zníženia hodnoty goodwill-u.

**Príklad**

Podnik získal dcérsky podnik, ktorý mal odpočítateľné dočasné rozdiely 300. Sadzba dane v čase akvizície bola 30 %. Výsledná odložená daňová pohľadávka 90 nebola vykázaná ako identifikovateľný majetok pri stanovení goodwill-u 500 vyvolaného akvizíciou. Goodwill sa amortizuje 20 rokov. 2 roky po akvizícii podnik odhadol, že budúci zdaniteľný zisk bude pravdepodobne stačiť na to, aby podnik využil úžitok všetkých odpočítateľných dočasných rozdielov.

Podnik vykazuje odloženú daňovú pohľadávku 90 (30 % z 300) a vo výkaze ziskov a strát odložený daňový výnos 90. To taktiež znižuje hodnotu goodwill-u o 90 a oprávky o 9 (predstavujúce 2 ročné odpisy). Zostatok 81 sa vykáže ako náklad vo výkaze ziskov a strát. Z toho vyplýva, že hodnota goodwill-u a súvisiace oprávky, sú znížené na sumy (410 a 41), ktoré by sa zúčtovali, ak by sa odložená daňová pohľadávka 90 vykázala ako identifikovateľný majetok k dátumu podnikovej kombinácie.

Ak by sa sadzba dane zvýšila na 40 %, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku 120 (40 % z 300) a vo výkaze ziskov a strát odložený daňový výnos 120. Ak by sa sadzba dane znížila na 20 %, podnik by vykázal odloženú daňovú pohľadávku 60 (20 % z 300) a odložený daňový výnos 60. V oboch prípadoch podnik taktiež znižuje hodnotu goodwill-u o 90 a oprávky o 9 a vykáže zostatok 81 ako náklad vo výkaze ziskov a strát.

## PREZENTÁCIA

*Daňové pohľadávky a daňové záväzky*

69. Daňové pohľadávky a daňové záväzky by sa mali prezentovať osobitne od ostatného majetku a záväzkov v súvahe. Odložené daňové pohľadávky a záväzky by sa mali odlíšiť od splatných daňových pohľadávok a záväzkov.
70. Ak podnik rozlišuje obežný a neobežný majetok a záväzky vo svojej účtovnej závierke, nemal by klasifikovať odložené daňové pohľadávky (záväzky) ako krátkodobé pohľadávky (záväzky).

## Kompenzácia

71. Podnik by mal kompenzovať splatné daňové pohľadávky a splatné daňové záväzky vtedy a len vtedy ak, podnik:
- a) má zo zákona vykonateľné právo kompenzovať vykázané sumy; a
  - b) má zámer vyrovnať na netto základe alebo realizovať pohľadávku a vyrovnať záväzok súbežne.
72. Hoci splatné daňové pohľadávky a záväzky sa vykazujú a oceňujú oddelene, ich kompenzovanie v súvahe je podľa kritérií podobných tým, ktoré sú určené pre finančné nástroje v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia. Podnik má zvyčajne zákonné vykonateľné právo kompenzácie splatnej daňovej pohľadávky voči splatnému daňovému záväzku, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vybranými tým istým daňovým orgánom a daný daňový orgán povolí podniku zaplatiť alebo prijať výslednú čiastku po kompenzácii.
73. V konsolidovanej účtovnej závierke je splatná daňová pohľadávka jedného podniku v skupine kompenzovaná so splatným daňovým záväzkom druhého podniku v skupine vtedy a len vtedy, ak majú uvedené podniky zákonné vykonateľné právo zaplatiť alebo prijať jedinú výslednú čiastku a tieto podniky sa rozhodnú zaplatiť alebo prijať takúto výslednú čiastku, alebo prijať úhradu pohľadávky a vyrovnať záväzok súbežne.
74. Podnik by mal kompenzovať odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky vtedy a len vtedy, ak:
- a) podnik má zákonné vykonateľné právo kompenzácie splatných daňových pohľadávok voči splatným daňovým záväzkom; a
  - b) odložené daňové pohľadávky a odložené daňové záväzky súvisia s daňami z príjmov vybranými tým istým daňovým orgánom buď:
    - i) v tom istom zdaňovanom subjekte; alebo
    - ii) v rôznych zdaňovaných subjektoch, ktoré sa rozhodnú vyrovnať splatné daňové záväzky a pohľadávky na netto základe alebo realizovať pohľadávky a vyrovnať záväzky súbežne v každom z budúcich období, v ktorom sa očakáva vyrovnanie alebo úhrada významných súm odložených daňových záväzkov alebo pohľadávok.
75. S cieľom vyhnúť sa požiadavke podrobného časového prehľadu zrušenia každého dočasného rozdielu vyžaduje tento štandard od podniku kompenzáciu odloženej daňovej pohľadávky voči odloženému daňovému záväzku toho istého zdaňovaného subjektu vtedy a len vtedy, ak tieto súvisia s daňami z príjmov vybranými tým istým daňovým orgánom a podnik má zákonné vykonateľné právo kompenzovať splatné daňové pohľadávky voči splatným daňovým záväzkom.
76. Za výnimočných okolností môže mať podnik zákonné vykonateľné právo kompenzovať, a zámer vyrovnať na netto základe, iba v niektorých obdobiach, avšak nie v ostatných. Za takýchto výnimočných okolností sa môže vyžadovať podrobný prehľad pre spoľahlivé určenie toho, či odložený daňový záväzok jedného zdaňovaného subjektu spôsobí zvýšenie daňových platieb v rovnakom období, v ktorom odložená daňová pohľadávka iného zdaňovaného subjektu spôsobí zníženie platieb tým druhým zdaňovaným subjektom.

*Daňový náklad*

Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností

77. Daňový náklad (výnos) zo zisku alebo straty z bežných činností by sa mal prezentovať v samotnom výkaze ziskov a strát.

Kurzové r zdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam

78. IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien, vyžaduje, aby sa určité kurzové rozdiely vykazovali ako výnos alebo náklad, avšak nešpecifikuje, kde by sa mali tieto rozdiely prezentovať vo výkaze ziskov a strát. Preto ak sa kurzové rozdiely k odloženým zahraničným daňovým záväzkom alebo pohľadávkam vykazujú vo výkaze ziskov a strát, môžu sa tieto rozdiely klasifikovať ako odložený daňový náklad (výnos), ak sa takáto prezentácia považuje za najužitočnejšiu pre používateľov účtovnej závierky.

*Zverejňovanie*

79. Hlavné prvky daňových nákladov (výnosov) by sa mali zverejňovať oddelene.

80. Prvky daňových nákladov (výnosov) môžu zahŕňať:

- a) splatný daňový náklad (výnos);
- b) všetky úpravy vykázané v období pre splatnú daň predchádzajúcich období;
- c) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so vznikom a zrušením dočasných rozdielov;
- d) sumu odloženého daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so zmenami v sadzbách dane alebo so zavedením nových daní;
- e) sumu úžitku vznikajúceho z predchádzajúcej nevykázananej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie splatného daňového nákladu;
- f) sumu úžitku z predchádzajúcej nevykázananej daňovej straty, daňových úľav alebo dočasného rozdielu predchádzajúcich období, ktorá je využitá na zníženie odloženého daňového nákladu;
- g) odložený daňový náklad vznikajúci zo zníženia alebo zrušenia predtým zníženej odloženej daňovej pohľadávky v súlade s odsekom 56; a
- h) sumu daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho so zmenami v účtovných zásadách a základnými chybami, ktoré sú zahrnuté do stanovenia čistého zisku alebo straty za dané obdobie v súlade s povoleným alternatívnym riešením v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

81. Oddelene by sa mali zverejniť:

- a) súhrnná splatná a odložená daň súvisiaca s položkami, ktoré boli zaúčtované na ťarchu alebo v prospech vlastného imania;
- b) daňový náklad (výnos) súvisiaci s mimoriadnymi položkami vykázanými počas daného obdobia;
- c) vysvetlenie vzťahu medzi daňovým nákladom (výnosom) a účtovným ziskom v jednej alebo oboch z týchto foriem:
  - i) číselným zosúladením daňových nákladov (výnosov) s účtovným ziskom vynásobeným platnou(-ými) sadzbou(-ami) dane, so súčasným zverejnením základu dane, z ktorého je (sú) vypočítaná(-é) platná(-é) sadzba(-y) dane; alebo

- ii) číselným zosúladením priemernej efektívnej sadzby dane s platnou sadzbou dane, so súčasným zverejnením základu dane, podľa ktorého je vypočítaná platná sadzba dane;
  - d) vysvetlenie zmien v platnej(-ých) sadzbe(-ách) dane v porovnaní s predchádzajúcim účtovným obdobím;
  - e) výška (a ak existuje, aj obdobie platnosti) odpočítateľných dočasných rozdielov, nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav, pre ktoré sa nevykazuje odložená daňová pohľadávka k súvahovému dňu;
  - f) súhrnná výška dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielmi v spoločných podnikoch, pre ktoré neboli vykázané odložené daňové záväzky (pozri odsek 39);
  - g) vzhľadom na každý typ dočasného rozdielu a vzhľadom na každý typ nevyužitých daňových strát a nevyužitých daňových úľav:
    - i) výška odložených daňových pohľadávok a záväzkov vykázaných v súvahe za každé prezentované obdobie;
    - ii) výška odloženého daňového výnosu alebo nákladu vykazaného vo výkaze ziskov a strát, ak tento nie je zjavný zo zmien v častiach vykazovaných v súvahe; a
  - h) vzhľadom na ukončené činnosti, daňový náklad súvisiaci so:
    - i) ziskom alebo stratou z ukončenia; a
    - ii) čistým ziskom alebo stratou z bežnej činnosti z ukončenej činnosti za dané obdobie, spolu so zodpovedajúcimi sumami za každé predchádzajúce prezentované obdobie; a
  - i) výška dôsledkov dividend týkajúcich sa dane z príjmov akcionárom podniku, ktoré boli navrhnuté alebo vyhlásené predtým, ako bolo schválené vydanie účtovných závierok, ale nevykazujú sa ako záväzok v účtovných závierkach.
82. Podnik by mal zverejniť výšku odloženej daňovej pohľadávky a charakter dôkazu podporujúci jej vykázanie, ak:
- a) zúžitkovanie odloženej daňovej pohľadávky závisí od prebytkov budúcich zdaniteľných ziskov nad ziskom, ktorý vzniká zo zrušenia existujúcich zdaniteľných dočasných rozdielov; a
  - b) podnik utrpel stratu buď v bežnom alebo predchádzajúcom období v daňovom systéme, s ktorým odložená daňová pohľadávka súvisí.
- 82A. Za okolností opísaných v odseku 52A by mal podnik zverejňovať charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho akcionárom. Okrem toho by mal podnik zverejňovať výšku potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov prakticky stanoviteľných a či existujú nejaké potenciálne dôsledky týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľné.
83. Podnik zverejňuje charakter a výšku každej mimoriadnej položky buď v samotnom výkaze ziskov a strát, alebo v poznámkach k účtovnej závierke. Ak sa toto zverejnenie vykoná v poznámkach k účtovnej závierke, celková výška všetkých mimoriadnych položiek sa zverejní v samotnom výkaze ziskov a strát netto bez súhrnných súvisiacich daňových nákladov (výnosov). Hoci používatelia účtovnej závierky môžu považovať zverejnenie daňového nákladu (výnosu) súvisiaceho s každou mimoriadnou položkou za užitočné, niekedy je zložité priradiť daňový náklad (výnos) k takejto položke. Za takýchto okolností sa daňový náklad (výnos) súvisiaci s mimoriadnymi položkami môže zverejniť súhrnne.

84. Zverejnenia, ktoré vyžaduje odsek 81 písm. c), umožňujú používateľom účtovnej závierky pochopiť, či vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom je neobvyklý, a porozumieť významným skutočnostiam, ktoré by mohli vplyvať na tento vzťah v budúcnosti. Vzťah medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom môžu ovplyvniť také faktory, ako sú výnosy, ktoré sú oslobodené od dane, náklady, ktoré nie sú odpočítateľné pri stanovení zdaniteľného zisku (daňovej straty), účinky daňových strát a účinky kurzových rozdielov.
85. Pri vysvetľovaní vzťahu medzi daňovými nákladmi (výnosmi) a účtovným ziskom podnik používa platnú sadzbu dane, ktorá poskytuje najvýznamnejšie informácie pre používateľov účtovnej závierky. Často je najvýznamnejšou sadzbou tuzemská sadzba dane krajiny, v ktorej má podnik sídlo, zahŕňajúca sadzbu dane platnú pre národné dane so sadzbami pre každú miestnu daň, ktorá je vypočítaná v podstate na podobnej úrovni zdaniteľného zisku (daňovej straty). Pre podnik fungujúci v mnohých právnych systémoch však môže byť významnejšie zlučiť oddelené zosúladenia použitím tuzemskej sadzby v každom jednotlivom právnom systéme. Nasledujúci príklad ilustruje, ako výber platnej sadzby dane vplyva na prezentáciu číselného zosúladenia.
86. Priemerná platná sadzba dane je daňový náklad (výnos) vydelení účtovným ziskom.
87. Často je nepraktické vypočítať výšku nevykázaných daňových záväzkov vznikajúcich z investícií do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov a podielov v spoločných podnikoch (pozri odsek 39). Tento štandard preto vyžaduje, aby podnik zverejnil súhrnnú výšku zásadných dočasných rozdielov, avšak nevyžaduje zverejniť odložené daňové záväzky. Aj napriek tomu sa podniku odporúča, ak je to praktické, zverejniť výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov, pretože používatelia účtovnej závierky môžu považovať takúto informáciu za užitočnú.
- 87A. Odsek 82A vyžaduje, aby podnik zverejňoval charakter potenciálnych dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend jeho akcionárom. Podnik zverejňuje dôležité črty systému dane z príjmov a faktory, ktoré budú vplyvať na výšku dôsledkov dividend týkajúce sa dane z príjmov.
- 87B. Niekedy by nebolo praktické zúčtovať celkovú výšku dôsledkov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré by vyplynuli z vyplatenia dividend akcionárom. Tento prípad môže nastať, napríklad ak má podnik veľa zahraničných dcérskych podnikov. Za týchto okolností je však možné niektoré časti celkovej čiastky ľahko stanoviť. Napríklad v konsolidovanej skupine mohli materský podnik a niektoré jeho pobočky platiť dane z príjmov pri vyššej sadzbe nerozdeleného zisku a mohli brať do úvahy čiastku, ktorá sa nahradí, keď sa z konsolidovaného nerozdeleného zisku vyplatia akcionárom budúce dividendy. V tomto prípade sa nahraditeľná čiastka zverejní. V prípade potreby podnik taktiež zverejní, že existujú ďalšie potenciálne dôsledky dane z príjmov prakticky nestanoviteľné. V individuálnej účtovnej závierke materského podniku, ak existuje, sa zverejnenie potenciálnych dôsledkov dane z príjmov týka nerozdeleného zisku materského podniku.
- 87C. Od podniku, od ktorého sa vyžadovalo zverejňovanie uvedené v odseku 82A, sa môže taktiež vyžadovať zverejňovanie súvisiace s dočasnými rozdielmi spojenými s investíciami do dcérskych podnikov, pobočiek a pridružených podnikov alebo podielmi v spoločných podnikoch. V takýchto prípadoch toto podnik zvažuje pri určovaní údajov, ktoré sa majú podľa odseku 82A zverejniť. Napríklad sa od podniku môže vyžadovať, aby zverejňoval súhrnnú výšku dočasných rozdielov spojených s investíciami do dcérskych podnikov, pre ktoré neboli vykázané žiadne odložené daňové záväzky (pozri odsek 81 písm. f)). Ak je nepraktické účtovať výšku nevykázaných odložených daňových záväzkov (pozri odsek 87), môže sa vyskytnúť výška potenciálnych dôsledkov dividend týkajúce sa dane z príjmov prakticky nestanoviteľných, ktoré sa týkajú týchto dcérskych spoločností.
88. Podnik zverejňuje všetky daňovo súvisiace podmienené záväzky a podmienené pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Podmienené záväzky a podmienené pohľadávky môžu vzniknúť napríklad z nevyriešených sporov s daňovými orgánmi. Podobne, ak sú uzákonené alebo vyhlásené zmeny v sadzbách dane alebo daňových predpisoch po súvahovom dni, podnik zverejňuje každý významný vplyv týchto zmien na jeho splatné a odložené daňové pohľadávky a záväzky (pozri IAS 10, Udalosti po súvahovom dni).

## Príklad i ustrujúci odsek 8 5

V roku 19X2 vykázal podnik účtovný zisk vo svojom vlastnom právnom systéme (krajine A) 1 500 (v 19X1: 2 000) a v krajine B 1 500 (v 19X1: 500). Sadzba dane je 30 % v krajine A a 20 % v krajine B. V krajine A nie sú náklady 100 (19X1: 200) odpočítateľnými položkami na daňové účely.

Nasleduje príklad zosúladenia k tuzemskej sadzbe dane.

	19X1	19X2
Účtovný zisk	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Daň podľa tuzemskej sadzby 30 %	750	900
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	60	30
Vplyv nižšej sadzby dane v krajine B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Daňový náklad	<u>760</u>	<u>780</u>

Nasleduje príklad zosúladenia zostaveného zlúčením oddelených zosúladení v každom národnom právnom systéme. Podľa tejto metódy sa vplyv rozdielov medzi vlastnou tuzemskou sadzbou dane vykazujúceho podniku a tuzemskou sadzbou dane v ostatných právnych systémoch neprejavuje ako samostatná položka pri zosúladení. Podnik môže prediskutovať vplyvy významných zmien na každú zo sadzieb dane alebo na zlúčenie ziskov dosiahnutých v rôznych právnych systémoch, v snahe vysvetliť zmeny platnej(-ých) sadzby(-ieb) dane tak, ako to vyžaduje odsek 81 písm. d).

Účtovný zisk	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Daň podľa tuzemskej sadzby použitá pre zisk v miestnych podmienkach	750	750
Daňový vplyv nákladov, ktoré nie sú odpočítateľné na daňové účely	<u>(60)</u>	<u>(30)</u>
Daňový náklad	<u>760</u>	<u>780</u>

## DÁTUM ÚČINNOSTI

89. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr. Ak podnik uplatňuje tento štandard na účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. januárom 1998, mal by zverejniť skutočnosť, že uplatňoval tento štandard namiesto IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, schváleného v roku 1979.
90. Tento štandard nahrádza IAS 12, Účtovanie daní z príjmov, schválený v roku 1979.
91. Odseky 52A, 52B, 65A, 81 písm. i), 82A, 87A, 87B, 87C a vynechanie odsekov 3 a 50 sa stávajú účinnými pre ročné účtovné závierky <sup>(1)</sup> zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr. Skoršie prijatie sa odporúča. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

<sup>(1)</sup> Odsek 91 uvádza „ročné účtovné závierky“ v súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumu účinnosti prijatým v roku 1998. Odsek 89 uvádza „účtovné závierky“.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 14 (REVIDOVANÝ 1997)

### Vykazovanie o segmentoch

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 14, Vykazovanie účtovných informácií podľa segmentov, ktorý schválilo predsedníctvo v prepracovanej verzii v roku 1994. Revidovaný štandard sa stal účinný pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo po tomto dátume.

Odseky 116 a 117 z IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, stanovujú určité požiadavky na zverejňovanie pre vykazovanie strát zo zníženia hodnoty podľa segmentov.

### ÚVOD

Tento štandard („IAS 14 (revidovaný)“) nahrádza IAS 14, Vykazovanie účtovných informácií podľa segmentov, („pôvodný IAS 14“). IAS 14 (revidovaný) je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo po tomto dátume. Hlavné zmeny oproti pôvodnému IAS 14 sú tieto:

1. Pôvodný IAS 14 platil pre podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a pre ostatné hospodársky významné subjekty. IAS 14 (revidovaný) platí pre podniky, ktorých majetkové alebo dlžné cenné papiere sú verejne obchodovateľné, vrátane podnikov pripravujúcich emisie majetkových alebo dlžných cenných papierov na verejný trh cenných papierov, ale nie pre ostatné hospodársky významné subjekty.
2. Pôvodný IAS 14 vyžadoval, aby sa informácie vykazovali podľa priemyselných a geografických segmentov. Poskytoval len všeobecný návod na vymedzenie priemyselných segmentov a geografických segmentov. Naznačoval, že vnútorné organizačné zoskupenia môžu poskytovať základ pre určovanie segmentov vykazovania, alebo že segmenty vykazovania môžu vyžadovať novú klasifikáciu údajov. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby informácie boli vykazované podľa segmentov podnikania a geografických segmentov. Poskytuje podrobnejší návod na vymedzenie segmentov podnikania a geografických segmentov ako pôvodný IAS 14. Vyžaduje, aby sa podnik sústredil na vnútornú organizačnú štruktúru a vnútorný systém výkazníctva na účel vymedzenia týchto segmentov. Ak vnútorné segmenty nie sú založené na skupinách príbuzných výrobkov a služieb, ani geograficky, IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa podnik orientoval na nasledujúcu nižšiu úroveň vnútorného rozčlenenia na účel vymedzenia segmentov vykazovania.
3. Pôvodný IAS 14 vyžadoval, aby sa to isté množstvo informácií vykazovalo tak pre priemyselné, ako aj pre geografické segmenty. IAS 14 (revidovaný) určuje, že jeden základ segmentov je primárny a druhý je sekundárny. Pri sekundárnych segmentoch sa vyžaduje zverejniť podstatne menej informácií.
4. Pôvodný IAS 14 sa nevyjadril, či informácie segmentov musia byť zostavené za použitia účtovných zásad prijatých pre konsolidovanú alebo individuálnu podnikovú účtovnú závierku. IAS 14 (revidovaný) požaduje pridržiavať sa rovnakých účtovných zásad.
5. Pôvodný IAS 14 povoľoval rozdiely v definícii výsledku segmentov v rámci podnikov. IAS 14 (revidovaný) poskytuje podrobnejší návod ako pôvodný IAS 14 so zreteľom na špecifické položky výnosov a nákladov, ktoré by sa mali zahrnúť do výnosov segmentu alebo nákladov segmentu alebo vyčleniť z nich. IAS 14 (revidovaný) preto poskytuje štandardizované miery výsledkov segmentu, ale len do takej miery, do akej môžu byť položky výnosov a prevádzkových nákladov priamo priradené k segmentom alebo vhodne medzi ne rozvrhnuté.
6. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje „symetriu“ v začlenení položiek do výsledkov segmentu a do majetku segmentu. Napríklad, ak výsledok segmentu odzrkadľuje náklady na odpis, odpisovaný majetok musí byť začlenený do majetku segmentu. V pôvodnom IAS 14 o tom nebola zmienka.



7. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či možno segmenty považované za príliš malé na osobitné vykazovanie zlučovať s ostatnými segmentmi alebo vylúčiť zo všetkých vykazovaných segmentov. IAS 14 (revidovaný) stanovuje, že malé interne vykazované segmenty, pri ktorých sa nevyžaduje osobitné vykazovanie, možno navzájom zlučovať, ak majú významné množstvo spoločných faktorov, ktoré definujú segment podnikania alebo geografický segment, alebo sa môžu zlučovať s podobným významným segmentom, pre ktorý sa informácie vykazujú vnútorne, ak sú splnené určité podmienky.
8. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či by sa geografické segmenty mali zakladať na tom, kde sa nachádza podnikový majetok (pôvod jeho predaja), alebo kde sa nachádzajú ich zákazníci (miesto určenia predaja). IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa určité položky údajov bez ohľadu na základ podnikových geografických segmentov predkladali na inom základe, ak sa tento základ významne odlišuje.
9. Pôvodný IAS 14 vyžadoval štyri základné položky informácií rovnako pre priemyselné aj geografické segmenty:
- tržby z predaja alebo ostatné prevádzkové výnosy, pričom sa rozlišuje medzi výnosmi získanými od zákazníkov mimo podniku a výnosmi získanými z ostatných segmentov;
  - výsledok segmentu;
  - majetok využívaný segmentom; a
  - základ pre vnútrosegmentové ocenenie.
- Pre primárny základ podnikového segmentového výkazníctva (segmenty podnikania alebo geografické segmenty) IAS 14 (revidovaný) vyžaduje tie isté štyri položky informácií, a okrem toho:
- záväzky segmentu;
  - náklady na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok získané počas daného obdobia;
  - odpisy a amortizáciu;
  - nepenažné náklady iné ako sú odpisy a amortizácia; a
  - podiel podniku na čistom zisku alebo strate pridruženého podniku, spoločného podnikania alebo inej investície zaúčtovanej metódou vlastného imania, ak v podstate všetky činnosti pridruženého podniku patria iba do daného segmentu, a sumu s tým súvisiacich investícií.
- Pre sekundárny základ podnikového segmentového výkazníctva IAS 14 (revidovaný) vypustil požiadavku pôvodného IAS 14 na výsledok segmentu a nahradil ju nákladmi na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok získané v danom období.
10. V pôvodnom IAS 14 nebola zmienka o tom, či by sa segmentové informácie za predchádzajúce obdobie predložené na účel porovnania mali upraviť z hľadiska vecnej zmeny v účtovných zásadách segmentu. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje takúto úpravu, s výnimkou prípadu, keď nie je účelné to uskutočniť.
11. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, že ak celkové tržby od vonkajších zákazníkov pre všetky zlúčené vykazované segmenty sú nižšie ako 75 % celkových podnikových tržieb, je potrebné vymedziť dodatočné segmenty výkazníctva, až kým sa nedosiahne 75 %-ná úroveň.
12. Pôvodný IAS 14 povoľoval použitie inej metódy oceňovania prevodov medzi segmentmi v údajoch segmentu, ako bola skutočne použitá metóda oceňovania prevodov. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje, aby sa prevody medzi segmentmi oceňovali na základe, ktorý podnik skutočne použil na ocenenie prevodov.
13. IAS 14 (revidovaný) vyžaduje zverejniť tržby z každého segmentu, ktorý sa nepovažuje za vykazovateľný, pretože ziskava hlavnú časť tržieb z predaja ostatným segmentom, ak tržby tohto segmentu z predaja vonkajším zákazníkom tvoria 10 % alebo viac z celkových podnikových tržieb. Pôvodný IAS 14 nemal porovnateľnú požiadavku.

OBSAH	
	Odseky
Cieľ	93
Rozsah	94
Definície	94
Definície z ostatných medzinárodných účtovných štandardov	94
Definície segmentu podnikania a geografického segmentu	94
Definície segmentových výnosov, nákladov, výsledku, majetku a záväzkov	96
Vymedzenie segmentov výkazníctva	98
Prvotné a druhotné formáty segmentového výkazníctva	98
Segmenty podnikania a geografické segmenty	99
Segmenty podliehajúce vykazovaniu	100
Účtovné zásady segmentu	102
Zverejňovanie	102
Primárny formát výkazníctva	102
Sekundárne segmentové informácie	104
Ilustratívne segmentové zverejnenia	105
Iné zverejňované skutočnosti	105
Dátum účinnosti	107

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

## CIEL

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postupy vykazovania účtovných informácií podľa segmentov – informácií o rôznych typoch výrobkov, ktoré podnik vyrába, a služieb, ktoré poskytuje, a o rôznych geografických oblastiach, v ktorých pôsobí – na pomoc používateľom účtovnej závierky:

- a) lepšie porozumieť výsledkom podniku za predchádzajúce obdobia;
- b) lepšie stanoviť podnikové riziká a zisk; a
- c) presnejšie zhodnotiť podnik ako celok.

Mnohé podniky ponúkajú skupiny výrobkov a služieb, alebo sú činné v geografických oblastiach, ktoré sú predmetom rôznych mier ziskovosti, rôznych príležitostí na rast, rôznych vyhliadok do budúcnosti a rizík. Informácie o podniku týkajúce sa rôznych typov výrobkov a služieb a jeho činností v rôznych geografických oblastiach – často nazývané segmentové informácie – sú relevantné pre zhodnotenia rizík a návratnosti podnikateľsky rozmanitého alebo mnohonárodného podniku, avšak nemusia byť jednoznačne určené z agregovaných údajov. Z tohto hľadiska sa segmentové informácie bežne považujú za nevyhnutné pri uspokojovaní potrieb používateľov účtovnej závierky.

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal aplikovať v kompletnej účtovnej závierke, ktorá je v súlade s IAS.
2. Kompletná účtovná závierka obsahuje súvahu, výkaz ziskov a strát, výkaz peňažných tokov, výkaz o zmenách vo vlastnom imaní a poznámky, ako sa uvádza v IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky.
3. Tento štandard by mal byť aplikovaný podnikmi, ktorých majetkové alebo dlžné cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a podnikmi, ktoré sú v procese emisie majetkových alebo dlžných cenných papierov na verejné trhy cenných papierov.
4. Ak podnik, ktorého cenné papiere nie sú verejne obchodovateľné, zostaví účtovnú závierku, ktorá je v súlade s IAS, takémuto podniku sa odporúča, aby dobrovoľne zverejnil účtovné informácie podľa segmentov.
5. Ak sa podnik, ktorého cenné papiere nie sú verejne obchodovateľné, dobrovoľne rozhodne zverejniť segmentové informácie v účtovnej závierke, ktorá je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, takýto podnik by mal plne dodržiavať požiadavky tohto štandardu.
6. Ak jednotlivá finančná správa obsahuje konsolidovanú účtovnú závierku podniku, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, aj individuálnu účtovnú závierku materského podniku alebo jedného alebo viacerých dcérskych podnikov, segmentové informácie sa musia predložiť len na základe konsolidovanej účtovnej závierky. Ak dcérsky podnik je sám osebe podnikom, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zobrazí segmentové informácie vo svojej vlastnej osobitnej finančnej správe.
7. Podobne, ak jednotlivá finančná správa obsahuje účtovnú závierku podniku, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, a zároveň individuálnu účtovnú závierku pridruženého podniku alebo spoločného podnikania, v ktorom má daný podnik finančný podiel na základe konsolidácie metódou vlastného imania, segmentové informácie sa musia predložiť len na základe účtovnej závierky daného podniku. Ak pridružený podnik alebo spoločné podnikanie na základe metódy vlastného imania je sám osebe podnikom, ktorého cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zobrazí segmentové informácie vo vlastnej osobitnej finančnej správe.

## DEFINÍCIE

*Definície z ostatných medzinárodných účtovných štandardov*

8. V tomto štandarde sa používajú nasledujúce výrazy vo význame zadanom v IAS 7, Výkazy peňažných tokov; IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, Základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; a v IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti:

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

Účtovné zásady predstavujú určité zásady, východiská, konvencie, pravidlá a praktiky prijaté podnikom pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky.

Výnosy predstavujú celkový prílev hospodárskych úžitkov vznikajúci v danom období z bežných činností podniku, ak tieto prílevy majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov.

*Definície segmentu podnikania a geografického segmentu.*

9. Výrazy segment podnikania a geografický segment sa používajú v tomto štandarde s týmto významom:

Segment podnikania je rozlíšiteľný komponent podniku, ktorý sa podieľa na poskytovaní výrobku či služby, alebo skupiny súvisiacich výrobkov či služieb, a ktorý je predmetom rizika a zisku, a je odlišný od rizika a zisku ostatných segmentov podnikania. Medzi faktory, ktoré treba brať do úvahy pri určení, či výrobky, alebo služby sú súvisiace, patrí:

- a) charakter výrobkov alebo služieb;
- b) charakter výrobných procesov;
- c) typ alebo skupinu odberateľov daných výrobkov alebo služieb;
- d) metódy používané na distribúciu výrobkov alebo poskytovanie služieb; a
- e) ak je to použiteľné, charakter regulačného prostredia, napríklad bankovníctva, poisťovníctva alebo verejných orgánov.

Geografický segment je rozlíšiteľný komponent podniku, ktorý sa podieľa na poskytovaní výrobkov alebo služieb v rámci konkrétneho hospodárskeho prostredia, a ktorý je predmetom rizika a zisku odlišného od daných komponentov činnosti v ostatných hospodárskych prostrediach. Medzi faktory, ktoré treba brať do úvahy pri vymedzovaní geografického segmentu, patrí:

- a) podobnosť hospodárskych a politických podmienok;
- b) vzťahy medzi činnosťami v rôznych geografických oblastiach;
- c) perspektíva činností;
- d) špeciálne riziká spojené s činnosťami v konkrétnej oblasti;
- e) právne predpisy v devízovej oblasti; a
- f) hlavné menové riziká.

Segment vykazovania je segment podnikania alebo geografický segment založený na predošlých definíciách, pre ktorý sa vyžaduje zverejnenie segmentových informácií podľa tohto štandardu.

- 10. Faktory v odseku 9 na vymedzenie segmentov podnikania a geografických segmentov nie sú uvedené v konkrétnom slede.
- 11. Samostatný segment podnikania nezahŕňa výrobky a služby s významne odlišnými rizikami a ziskami. I keď môžu existovať rozdielnosti týkajúce sa jedného alebo niekoľkých faktorov v definícii segmentu podnikania, od výrobkov a služieb zahrnutých do samostatného segmentu podnikania sa očakáva podobnosť vo väčšine faktorov.
- 12. Podobne, geografický segment nezahŕňa činnosti v hospodárskom prostredí s významne rozdielnymi rizikami a ziskami. Geografickým segmentom môže byť samostatná krajina, skupina dvoch alebo viacerých krajín alebo oblasť v rámci krajiny.
- 13. Prevládajúce zdroje rizík vplyvajú na to, ako je väčšina podnikov organizovaná a riadená. Odsek 27 tohto štandardu preto určuje, že podniková organizačná štruktúra a vnútorný systém finančného výkazníctva podniku je základom pre vymedzenie podnikových segmentov. Riziká a zisky podniku sú ovplyvnené geografickým umiestnením jeho činností (kde sa výrobky vyrábajú alebo kde je základňa dodávania služieb) a tiež umiestnením jeho trhov (kde sa výrobky predávajú alebo služby poskytujú). Definícia dovoľuje, aby sa geografické segmenty zakladali buď na:
  - a) umiestnení podnikových výrobných alebo služby poskytujúcich zariadení a ostatného majetku; alebo
  - b) umiestnení podnikových trhov a zákazníkov.
- 14. Podniková organizačná alebo vnútorná štruktúra výkazníctva bude za zvyčajných okolností poskytovať dôkaz o tom, či prevažujúci zdroj jeho geografických rizík pramení z umiestnenia podnikového majetku (pôvod podnikových tržieb) alebo z umiestnenia zákazníkov (miesto určenia predaja). Preto podnik berie do úvahy túto štruktúru pri rozhodovaní o tom, či sa jeho geografické segmenty majú zakladať na umiestnení podnikového majetku alebo na umiestnení zákazníkov podniku.

15. Stanovenie zloženia segmentu podnikania alebo geografické ho segmentu predpokladá určitú mieru posudzovania. Pri tvorbe úsudku berie manažment podniku do úvahy cieľ vykazovania účtovných informácií segmentom, ako je stanovené v tomto štandarde, a kvalitatívne charakteristiky účtovnej závierky, ako sú vymedzené v rámcovej osnove Rady IAS pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky. Medzi tieto kvalitatívne charakteristiky patrí relevantnosť, spoľahlivosť a časová porovnateľnosť účtovných informácií, ktoré sú vykazované za rôzne skupiny podnikových výrobkov a služieb, za jeho činnosti v konkrétnych geografických oblastiach, a použiteľnosť týchto informácií na zhodnotenie rizík a ziskov podniku ako celku.

*Definície segmentových výnosov, nákladov, výsledku, majetku a záväzkov*

16. V tomto štandarde sa tieto dodatočné pojmy používajú s uvedeným významom:

Segmentové výnosy sú výnosy vykázané v podnikovom výkaze ziskov a strát, ktoré sú priamo priraditeľné k segmentu a relevantnej časti podnikových výnosov, ktoré možno priradiť k segmentu na odôvodnenom základe, či už z predaja vonkajším zákazníkom alebo z transakcií s ostatnými segmentmi v rámci toho istého podniku. Segmentové výnosy nezahŕňajú:

- a) mimoriadne položky;
- b) príjmy z úrokov alebo dividend, vrátane úrokov získaných zo záloh alebo pôžičiek ostatným segmentom, okrem prípadov, keď činnosť segmentu má primárne finančný charakter; alebo
- c) zisky z predaja cenných papierov alebo zisky zo zániku záväzku, okrem prípadov, keď činnosť segmentu majú primárne finančný charakter.

Do segmentových výnosov patrí podiel podniku na ziskoch alebo stratách pridružených podnikov, spoločného podnikania, alebo iné investície zaúčtované metódou vlastného imania iba vtedy, ak sú tieto položky zahrnuté v konsolidovanom alebo celkovom podnikovom výnose.

Do segmentových výnosov patrí podiel spoločného podnikania na výnosoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktorý je konsolidovaný podielovou metódou v súlade s IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch.

Segmentové náklady sú náklady vznikajúce z prevádzkových činnosti segmentu, ktoré možno priamo priradiť k segmentu, a relevantná časť nákladov, ktoré možno rozvrhnúť medzi segmenty podľa odôvodniteľného základu, vrátane nákladov súvisiacich s predajom vonkajším zákazníkom a nákladov súvisiacich s transakciami s ostatnými segmentmi toho istého podniku. Segmentové náklady nezahŕňajú:

- a) mimoriadne položky;
- b) úroky vrátane úrokov vzniknutých z pôžičiek a záloh od ostatných segmentov, okrem prípadov, keď činnosť segmentu majú primárne finančný charakter;
- c) straty z predaja cenných papierov alebo straty zo zániku záväzkov, okrem prípadov, keď majú činnosť segmentu primárne finančný charakter;
- d) podiel podniku na stratách pridružených podnikov, spoločného podnikania, alebo iných investícií zúčtované podľa metódy vlastného imania;
- e) náklady na daň z príjmov; alebo
- f) všeobecné administratívne náklady, náklady na vedenie a ostatné náklady, ktoré vzniknú na úrovni podniku a súvisia s podnikom ako celkom. Náklady ale niekedy vznikajú na úrovni podniku v súvislosti so segmentom. Také náklady sú segmentové náklady, ak súvisia s prevádzkovými činnosťami segmentu a možno ich priamo priradiť k segmentu alebo rozvrhnúť medzi segmenty podľa opodstatneného základu.

Segmentové náklady zahŕňajú podiel spoločného podnikania na nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktoré sú konsolidované podielovou metódou v súlade s IAS 31.

Pre činnosti segmentu, ktoré majú primárne finančný charakter, možno vykázať úrokové výnosy a úrokové náklady ako samostatnú netto sumu na účel segmentového výkazníctva iba vtedy, ak sú tieto položky na netto základe v konsolidovanej alebo podnikovej účtovnej závierke.

Segmentový výsledok sa rovná segmentovým výnosom mínus segmentové náklady. Segmentový výsledok je stanovený pred akýmkoľvek úpravami pre menšinové podiely.

Segmentový majetok je taký prevádzkový majetok, ktorý využíva segment vo svojich prevádzkových činnostiach a sú buď priamo priraditeľné k segmentu, alebo môžu byť rozvrhnuté medzi segmenty podľa opodstatneného základu.

Ak segmentový výsledok segmentu zahŕňa úrokové výnosy alebo prijaté dividendy, jeho segmentový majetok obsahuje s tým súvisiace pohľadávky, úvery, investície alebo iný majetok tvoriace zisk.

Segmentový majetok neobsahuje aktívnu časť dane z príjmov.

Do segmentového majetku sú investície konsolidované metódou vlastného imania zahrnuté iba vtedy, ak zisk alebo strata z týchto investícií sú zahrnuté do segmentových výnosov. Segmentový majetok obsahujú podiel spoločného podnikania na prevádzkovom majetku spoločne kontrolovanej jednotky, ktorý je v súlade s IAS 31 konsolidovaný podielovou metódou konsolidácie.

Segmentový majetok sa určí po odpočítaní súvisiacich zrážok, ktoré sú vykázané ako priame úpravy v podnikovej súvahe.

Segmentové záväzky sú tie prevádzkové záväzky, ktoré sú výsledkom prevádzkových činností segmentu a sú buď priamo priradené segmentu alebo môžu byť rozvrhnuté medzi segmenty na opodstatnenom základe.

Ak segmentový výsledok segmentu obsahuje úrokové náklady, jeho segmentové záväzky zahŕňajú s tým súvisiace úročené záväzky.

V segmentových záväzkoch je zahrnutý podiel spoločného podnikania na záväzkoch spoločne kontrolovanej jednotky, ktoré sú konsolidované podľa podielovej metódy v súlade s IAS 31.

V segmentových záväzkoch nie je zahrnutá pasívna časť dane z príjmov.

Segmentové účtovné zásady sú účtovné zásady používané pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky konsolidovanej skupiny alebo podniku, ako aj tie účtovné zásady, ktoré špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom.

17. Definície segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov obsahujú sumy takých položiek, ktoré sú priamo priradené k segmentu, a sumy takých položiek, ktoré môžu byť priradené k segmentu podľa opodstatneného základu. Podnik skúma vlastný vnútorný systém finančného výkazníctva ako počiatočný bod na vymedzenie položiek, ktoré možno priamo priradiť k segmentom alebo primerane rozvrhnúť medzi ne. To znamená, že existuje predpoklad, že sumy, ktoré boli vymedzené segmentmi na účely vnútorného finančného výkazníctva, sú priamo priradené k segmentom alebo primerane rozvrhnuté medzi ne na účel oceňovania segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov za vykazované segmenty.
18. V niektorých prípadoch však výnosy, náklady, majetok alebo záväzky môžu byť rozvrhnuté na segmenty na účel vnútorného finančného výkazníctva na základe, ktorý je zrozumiteľný pre podnikový manažment, ale ktorý možno považovať za subjektívny, svojvoľný alebo zložitý pre pochopenie zo strany vonkajších používateľov účtovnej závierky. Takého rozvrhnutie by netvorilo opodstatnený základ podľa definícií segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov v tomto štandarde. Naopak, podnik sa môže rozhodnúť pre nerozvrhnutie niektorých položiek výnosov, nákladov, majetku alebo záväzkov na účely vnútorného finančného výkazníctva, aj keď existuje opodstatnený základ urobiť tak. Takáto položka je rozvrhnutá na základe definícií segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov v tomto štandarde.

19. V príkladoch segmentového majetku je zahrnutý majetok, ktorý sa používa v prevádzkových činnostiach segmentu, ďalej nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, majetok, ktorý je predmetom finančného nájmu (IAS 17, Nájmy), a nehmotný majetok. Ak konkrétna položka odpisovania alebo amortizácie je zahrnutá do segmentových nákladov, súvisiaci majetok je takisto začlenený do segmentového majetku. V segmentovom majetku nie je zahrnutý majetok používaný na všeobecné podnikové účely ani na účely vedenia podniku. Segmentový majetok zahŕňa prevádzkový majetok používaný dvoma alebo viacerými segmentmi, ak existuje odôvodnený základ na rozdelenie. Segmentový majetok obsahuje goodwill, ktoré je priamo priradené k segmentu alebo ktoré môže byť rozvrhnuté medzi segmenty podľa opodstatneného základu, a segmentové náklady zahŕňajú súvisiace odpisy goodwill-u.
20. Príklady segmentových záväzkov zahŕňajú záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky, časovo rozlíšené záväzky, zálohy od odberateľov, záručné rezervy k výrobkom a ostatné nároky vzťahujúce sa na rezervy na tovary a služby. Segmentové záväzky neobsahujú pôžičky, záväzky súvisiace s majetkom, ktorý je predmetom finančného nájmu (IAS 17), ani ostatné záväzky, ktoré vznikli skôr na finančné ako na prevádzkové účely. Ak je úrokový náklad zahrnutý do výsledku segmentu, súvisiace úročené záväzky sú zahrnuté do segmentových záväzkov. Záväzky segmentov, ktorých činnosť nie je prevažne finančného charakteru, neobsahujú pôžičky a podobné záväzky, pretože segmentový výsledok predstavuje skôr prevádzkový ako čisto finančný zisk alebo stratu. Ďalej, keďže úver sa často vydáva na úrovni riadenia a na celopodnikovom základe, väčšinou nie je možné priamo priradiť úročené záväzky k segmentu ani ich odôvodnene rozvrhnúť medzi segmenty.
21. Oceňovanie segmentového majetku a záväzkov obsahuje opravné položky k predošlým sumám identifikovateľného segmentových majetku a segmentových záväzkov podniku nadobudnutým v podnikovej kombinácii, zaúčtovanej ako nákup, dokonca i vtedy, ak tieto opravné položky sú vytvorené len na účel zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a nie sú zaznamenané ani v materskej, ani v dcérskej individuálnej účtovnej závierke. Podobne, ak nehnuteľnosti, stroje a zariadenia boli precenené následne po nadobudnutí v súlade s alternatívnym účtovným riešením povoleným podľa IAS 16, oceňovania segmentových majetku v takom prípade odzrkadľujú tieto precenenia.
22. Určitý návod na rozvrhnutie nákladov možno nájsť v ostatných medzinárodných účtovných štandardoch. Napríklad odseky 8 až 16 z IAS 2, Zásoby, poskytujú návod na priradenie nákladov k zásobám a ich rozvrhnutie medzi ne, a odseky 16 až 21 v IAS 11, Zákazková výroba, poskytujú návod na priradenie nákladov k zákazkám a ich rozvrhnutie medzi ne. Tento návod môže byť užitočný pri priradovaní nákladov k segmentom a ich rozvrhovaní medzi segmenty.
23. IAS 7, Výkazy peňažných tokov, poskytuje návod na to, či by sa malo bankové záporné saldo zahrnúť do peňažných prostriedkov, alebo či by sa malo vykazovať ako pôžička.
24. Segmentové výnosy, segmentové náklady, segmentový majetok a segmentové záväzky sa stanovujú pred určením vnútroskupinových zostatkov a vnútroskupinové transakcie sa eliminujú ako súčasť konsolidačného procesu, okrem takého rozsahu, v ktorom sú tieto vnútroskupinové zostatky a transakcie vnútri skupiny podnikov v rámci jediného segmentu.
25. Zatiaľ čo účtovné zásady používané pri zostavovaní a prezentácii účtovnej závierky podniku ako celku sú takisto základnými segmentovými účtovnými zásadami, segmentové účtovné zásady navyše obsahujú postupy; ktoré špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom, ako je vymedzenie segmentov, metóda oceňovania prevodov medzi segmentmi, a základ pre rozvrhnutie výnosov a nákladov na segmenty.

#### VYMEDZENIE SEGMENTOV VÝKAZNÍCTVA

##### *Prvotné a druhotné formáty segmentového výkazníctva*

26. Prevažujúci zdroj a charakter podnikových rizík a ziskov by mal určovať, či jeho primárny formát segmentového výkazníctva bude tvoriť segmenty podnikania alebo geografické segmenty. Ak sú podnikové riziká a miery zisku ovplyvnené predovšetkým rozdielmi vo výrobkoch a službách, ktoré daný podnik vyrába, primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií by mali byť segmenty podnikania, pričom sekundárne informácie by sa mali vykazovať geograficky. Podobne, ak sú podnikové riziká a miery zisku ovplyvnené predovšetkým skutočnosťou, že podnik je činný v rôznych krajinách alebo iných geografických oblastiach, jeho primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií by mali byť geografické segmenty, pričom sekundárne informácie by sa mali vykazovať za skupiny súvisiacich výrobkov a služieb.

27. Podniková vnútorná organizačná a manažérska štruktúra a jej systém vnútorného finančného výkazníctva pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa by mali byť za normálnych okolností základom na vymedzenie prevládajúceho zdroja a charakteru rizík a rôznych mier zisku, ktorým podnik čelí, a preto aj základom na stanovenie, ktorý formát výkazníctva je primárny a ktorý je sekundárny, okrem prípadov stanovených v písm. a) a b) uvedených nižšie:
- a) ak sú podnikové riziká a miery zisku výrazne ovplyvňované rozdielmi vo výrobkoch, ktoré vyrába, a v službách, ktoré poskytuje, a aj rozdielmi v geografických oblastiach, v ktorých vyrába, ako je dokázané „maticovým prístupom“ k riadeniu podniku a k vnútornému výkazníctvu pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa, potom by mal podnik použiť segmenty podnikania ako primárny formát segmentového výkazníctva a geografické segmenty ako sekundárny formát výkazníctva; a
- b) ak vnútorná organizačná a manažérska štruktúra podniku a systém vnútorného finančného výkazníctva pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa nie sú založené ani na jednotlivých výrobkoch či službách alebo na skupinách príbuzných výrobkov/služieb, ani geograficky, predstavenstvo a manažment podniku by mali stanoviť, či podnikové riziká a zisky súvisia viac s výrobkami, ktoré sa vyrábajú, a službami, ktoré sa poskytujú, alebo viac s geografickými oblasťami, v ktorých sa vyrába, a v dôsledku toho by mali vybrať buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny formát segmentového výkazníctva, pričom zostávajúci segment je sekundárnym formátom výkazníctva.
28. Hlavný zdroj rizík a ziskov určuje vo väčšine podnikov to, ako je podnik organizovaný a riadený. Podniková organizačná a manažérska štruktúra a jeho vnútorný systém finančného výkazníctva zvyčajne poskytujú najlepší dôkaz o prevládajúcom zdroji rizík a ziskov podniku na účely jeho segmentového výkazníctva. Podnik preto s výnimkou zriedkavých okolností bude vykazovať segmentové informácie v účtovnej závierke na tom istom základe, na akom vykazuje vnútorne pre najvyšší manažment. Hlavný zdroj jeho rizík a ziskov sa stáva primárnym formátom segmentového výkazníctva. Sekundárny zdroj rizík a ziskov sa stáva sekundárnym formátom segmentového výkazníctva.
29. „Maticová prezentácia“ – podnikateľské aj geografické segmenty ako primárny formát segmentového výkazníctva s úplnými segmentovými zverejneniami na každom základe – bude často poskytovať užitočné informácie, ak podnikové riziká a miery zisku sú výrazne ovplyvnené rozdielmi vo výrobkoch, ktoré vyrába, a v službách, ktoré poskytuje, aj rozdielmi v geografických oblastiach, v ktorých vyrába. Tento štandard nevyžaduje, ale ani nezakazuje, „maticovú prezentáciu“.
30. Podniková organizácia a vnútorné výkazníctvo sa v niektorých prípadoch mohli vyvinúť bez vzťahu k rozdielom v typoch vyrábaných výrobkov a poskytovaných služieb, alebo v geografických oblastiach, kde fungujú. Napríklad vnútorné výkazníctvo môže byť organizované výlučne podľa právnej formy jednotky, čo vyúsťuje do usporiadania vnútorných segmentov na skupiny nesúvisiacich výrobkov a služieb. V takýchto nezvyčajných prípadoch vnútorne vykazované segmentové údaje nebudú spĺňať cieľ tohto štandardu. Následne, odsek 27 písm. b) vyžaduje, aby vedenie a manažment podniku určili, či sú podnikové riziká a zisky viac spôsobené výrobkami/službami alebo geograficky, a aby vybrali buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny základ segmentového výkazníctva. Cieľom je dosiahnutie primeraného stupňa porovnateľnosti s ostatnými podnikmi, zvýšenie zrozumiteľnosti výsledných informácií, splnenie špecifických požiadaviek investorov, veriteľov a ostatných na informácie o rizikách a ziskoch súvisiacich s výrobkami/službami a s geografickou lokalitou.

#### *Segmenty podnikania a geografické segmenty*

31. Podnikovými segmentmi podnikania a geografickými segmentmi na účely externého výkazníctva by mali byť tie organizačné jednotky, za ktoré sa informácie vykazujú pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa na účel zhodnotenia predchádzajúcej výkonnosti jednotky a pre rozhodovanie o budúcom rozvrhnutí zdrojov, s výnimkou odseku 32.



32. Ak podniková vnútorná organizačná a manažérska štruktúra a jeho systém vnútorného finančného výkazníctva pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa nie sú založené ani na jednotlivých výrobkoch alebo službách či na skupinách príbuzných výrobkov/služieb, ani na geografii, odsek 27 písm. b) vyžaduje, aby vedúci pracovníci a manažment podniku vybrali buď segmenty podnikania alebo geografické segmenty ako podnikový primárny formát segmentového výkazníctva založený na ich zhodnotení, ktoré odzrkadľuje primárny zdroj podnikových rizík a ziskov, so zostávajúcim sekundárnym formátom výkazníctva. Vedúci pracovníci a manažment podniku musia v danom prípade určiť vlastné segmenty podnikania a geografické segmenty na účel externého výkazníctva, založené na faktoroch v definíciách v odseku 9 tohto štandardu, a nie na základe vlastného systému vnútorného finančného výkazníctva pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa, v súlade s týmto:
- a) ak jeden alebo viac segmentov vykazovaných vnútorne pre vedúcich pracovníkov a manažment je segmentom podnikania alebo geografickým segmentom založeným na skutočnostiach v definíciách v odseku 9, avšak ostatné nie sú, písm. b) uvedené nižšie by sa malo použiť iba na tie vnútorné segmenty, ktoré nespĺňajú definície v odseku 9 (to znamená, že vnútorne vykazovaný segment, ktorý spĺňa definíciu, by nemal byť ďalej segmentovaný);
  - b) pre segmenty vnútorne vykazované pre vedúcich pracovníkov a manažment, ktoré nespĺňajú definície v odseku 9, by manažment podniku mal skúmať ďalšiu nižšiu úroveň vnútornej segmentácie, ktorá poskytuje informácie podľa línie výrobkov a služieb alebo geografických línií, ako vyžaduje definícia v odseku 9; a
  - c) ak takáto vnútorne vykazovaná nižšia úroveň segmentov spĺňa definíciu segmentu podnikania alebo geografického segmentu založenú na skutočnostiach v odseku 9, na takéto segmenty by sa mali aplikovať kritériá na vymedzenie segmentov vykazovania v odsekoch 34 a 35.
33. Väčšina podnikov na základe tohto štandardu vymedzí svoje podnikateľské alebo geografické segmenty ako organizačné jednotky, za ktoré sa informácie vykazujú pre predstavenstvo (hlavne pre dohliadajúcich nemanadžérskych predstaviteľov, ak existujú) a výkonného riaditeľa (nadriadený výkonný riadiaci pracovník s rozhodovacími právomocami, čo v niektorých prípadoch môže byť skupina niekoľkých ľudí) na účel zhodnotenia niekdajšej výkonnosti každej jednotky a pre tvorbu rozhodnutí o budúcom rozvrhnutí zdrojov. Dokonca aj vtedy, keď podnik musí aplikovať odsek 32, pretože jeho vnútorné segmenty nie sú vymedzené po línií výrobkov/služieb ani po geografickej línií, podnik preskúma ďalšiu nižšiu úroveň vnútornej segmentácie, ktorá vykazuje informácie podľa línií výrobkov a služieb alebo podľa geografických línií, namiesto tvorby segmentov iba na externé účely. Tento spôsob nazerania na organizačnú a manažérsku štruktúru podniku a na jeho vnútorný systém finančného výkazníctva pre vymedzenie podnikových podnikateľských a geografických segmentov na účely externého výkazníctva sa občas nazýva „manažérskym prístupom“, a organizačné zložky, pre ktoré sa informácie vnútorne vykazujú, sa občas nazývajú „prevádzkové segmenty“.

#### *Segmenty podliehajúce vykazovaniu*

34. Dva alebo viac vnútorne vykazovaných podnikateľských alebo geografických segmentov, ktoré sú do podstatnej miery podobné, sa môžu spojiť do samostatného podnikateľského alebo geografického segmentu. Dva alebo viac podnikateľských alebo geografických segmentov je v podstate podobných iba vtedy, ak:
- a) preukazujú podobnú dlhodobú finančnú výkonnosť; a
  - b) sú podobné vo všetkých skutočnostiach v príslušnej definícii v odseku 9.
35. Segment podnikania alebo geografický segment by sa mal vymedziť ako segment podliehajúci vykazovaniu, ak väčšina jeho výnosov vzniká z predaja externým zákazníkom, a:
- a) jeho výnosy z predaja externým zákazníkom a z transakcií s ostatnými segmentmi sú 10 % alebo viac z celkových výnosov, externých aj interných, za všetky segmenty; alebo

- b) jeho segmentový výsledok, či už ide o zisk alebo stratu, je 10 % alebo viac zo súčtu výsledkov všetkých segmentov v zisku alebo zo súčtu výsledkov všetkých segmentov v strate, v závislosti od toho, čo je väčšie v absolútnej sume; alebo
- c) jeho majetok je 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých segmentov.
36. Ak vnútorne vykazovaný segment je pod všetkými prahmi významnosti z odseku 35:
- a) tento segment sa môže určiť ako segment podliehajúci vykazovaniu napriek jeho veľkosti;
- b) ak tento segment nie je určený ako segment podliehajúci vykazovaniu napriek svojej veľkosti, môže sa spojiť do osobitne vykazovaného segmentu s jedným alebo viacerými ostatnými podobnými vnútorne vykazovanými segmentom(mi), ktoré sú takisto pod úrovňou všetkých hladín významnosti, z odseku 35 (dva alebo viac segmentov podnikania alebo geografických segmentov je podobných, ak majú spoločnú väčšinu podmienok z príslušnej definície odseku 9); a
- c) ak sa tento segment nevykazuje osobitne, ani nie je spojený, mal by byť zahrnutý ako nezačlenená položka.
37. Ak celkové externé výnosy priraditeľné k segmentom podliehajúcim vykazovaniu tvoria menej ako 75 % z celkových konsolidovaných alebo podnikových výnosov, mali by sa vymedziť ďalšie segmenty ako segmenty podliehajúce vykazovaniu, dokonca aj vtedy, ak nespĺňajú 10 %-nú hranicu stanovenú odsekom 35, pokiaľ prinajmenšom 75 % celkových konsolidovaných alebo podnikových výnosov je zahrnutých do segmentov podliehajúcich vykazovaniu.
38. 10 %-ná hranica v tomto štandarde nemá byť návodom na stanovenie významnosti pre žiadne iné hľadisko finančného výkazníctva, ako je vymedzenie podnikateľských a geografických segmentov podliehajúcich vykazovaniu.
39. Obmedzením segmentov podliehajúcich vykazovaniu na tie, ktoré získavajú väčšinu výnosov z predaja externým zákazníkom, však tento štandard nevyžaduje, aby sa rôzne štádiá vertikálne integrovaných činností vymedzili ako osobitné segmenty podnikania. V niektorých priemyselných oblastiach je však súčasná prax taká, že sa určité vertikálne integrované činnosti vykazujú ako osobitné segmenty podnikania, aj keď tieto nevytvárajú významné externé obchodné výnosy. Napríklad mnohé medzinárodné podniky na spracovanie ropy vykazujú svoje činnosti pri získavaní surovín (ťažbu a výrobu) a svoje činnosti pri spracovaní surovín (rafinovanie a marketing) ako osobitné segmenty podnikania, aj keď väčšina produktov činností na vstupe (surová ropa) alebo všetky produkty činností na výstupe sú vnútorne prevedené do podnikových rafinérskych činností.
40. Tento štandard odporúča, avšak nevyžaduje, dobrovoľné vykazovanie vertikálne integrovaných činností ako osobitné segmenty s primeraným opisom vrátane zverejnenia základu oceňovania medzisegmentových prevodov, ako je vyžadované podľa odseku 75.
41. Ak podnikový systém vnútorného výkazníctva zaobchádza s vertikálne integrovanými činnosťami ako s osobitnými segmentmi a podnik sa nerozhodne vykazovať ich externe ako segmenty podnikania, segment predaja by sa mal spojiť so segmentom(tmi) nákupu pri vymedzovaní externých segmentov podliehajúcich vykazovaniu, okrem prípadov, keď neexistuje opodstatnený dôvod na takýto krok – v takom prípade by sa segment predaja zahrnul ako nerozvrhnutá odsúhlasená položka.
42. Segment vymedzený ako segment vykazovania v bezprostredne predchádzajúcom období, pretože splnil príslušnú 10 %-nú hranicu, by mal byť aj naďalej segmentom podliehajúcim vykazovaniu v bežnom období, aj keď jeho výnosy, výsledok a majetok spolu už nepresahujú 10 %-nú hranicu, a ak manažment podniku usúdi, že segment má pokračujúci význam.
43. Ak je segment vymedzený ako segment podliehajúci vykazovaniu v bežnom období, pretože spĺňa príslušnú 10 %-nú hranicu, segmentové údaje predošlého obdobia, ktoré sú predložené na účely porovnávania, by sa mali upraviť tak, aby odzrkadľovali novo vykazovaný segment ako osobitný segment, aj keď tento segment v predošlom období nespĺňal 10 %-nú hranicu, okrem prípadu, keď nie je účelné to tak uskutočniť.

## ÚČTOVNÉ ZÁSADY SEGMENTU

44. Informácie o segmente by sa mali pripraviť v súlade s účtovnými zásadami používanými na zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky konsolidovanej skupiny alebo podniku.
45. Existuje predpoklad, že účtovné zásady, ktoré si vedúci pracovníci a manažment podniku zvolili na zostavovanie konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierky, sú tie, o ktorých sú vedúci pracovníci a manažment presvedčení, že sú najvhodnejšie na účely externého výkazníctva. Účelom segmentových informácií je pomôcť používateľom účtovnej závierky lepšie pochopiť a vytvoriť si úsudok na základe viacerých informácií o podniku ako celku. Tento štandard pri príprave segmentových informácií vyžaduje používanie takých účtovných zásad, ktoré vybrali vedúci pracovníci a manažment. Neznamená to však, že účtovné zásady používané pri konsolidovanej alebo individuálnej účtovnej závierke sa majú uplatniť na segmenty podliehajúce vykazovaniu, ako keby segmenty boli osobitné, samostatne stojace vykazujúce jednotky. Podrobný výpočet uskutočnený pri použití konkrétnej zásady účtovania na celopodnikovej úrovni sa môže priradiť k segmentu, ak existuje primeraný dôvod to urobiť. Napríklad výpočty dôchodkov sa často robia za podnik ako celok, avšak celopodnikové údaje možno priradiť k segmentu na základe mzdových a demografických segmentových údajov.
46. Tento štandard nezakazuje zverejnenie dodatočných segmentových údajov, ktoré sú pripravené na odlišnom základe, ako sú účtovné zásady prijaté pre konsolidovanú alebo individuálnu účtovnú závierku, za predpokladu, že a) informácie sa vykazujú vnútorne pre predstavenstvo a výkonného riaditeľa na účel rozhodovania o rozvrhnutí zdrojov do segmentu a zhodnotenia výkonnosti a b) je jasne opísaná základňa ocenenia týchto dodatočných informácií.
47. Majetok, ktorý spoločne používajú dva alebo viaceré segmenty, by sa mal prideliť k segmentom vtedy a len vtedy, ak s ním súvisiace výnosy a náklady sú tiež pridelené k týmto segmentom.
48. Spôsob, akým sa položky majetku, záväzkov, výnosov a nákladov pridelia k segmentom, závisí od takých skutočností, ako je charakter týchto položiek, činnosti vykonávané segmentom a relatívna samostatnosť segmentu. Nie je možné ani vhodné špecifikovať jediný základ na rozvrhnutie, ktorý by mali prijať všetky podniky. Taktiež nie je vhodné nútiť k rozvrhnutiu podnikových položiek majetku, záväzkov, výnosov a nákladov, ktoré spoločne súvisia s dvoma alebo viacerými segmentmi, ak jediný základ pre uskutočnenie tohto rozvrhnutia je svojvoľný alebo zložitý na pochopenie. Navyše, definície segmentových výnosov, segmentových nákladov, segmentového majetku a segmentových záväzkov vzájomne súvisia a konečné rozvrhnutie by malo byť dôsledné. Spoločne používaný majetok je preto rozvrhnutý na segmenty vtedy, a len vtedy, ak s ním súvisiace výnosy a náklady sú tiež rozvrhnuté na tieto segmenty. Napríklad majetok sa zahrnie do majetku segmentu vtedy a len vtedy, ak sa pri ocenení segmentového výsledku odpočítali súvisiace odpisy a amortizácia.

## ZVEREJŇOVANIE

49. Odseky 50 až 67 špecifikujú zverejňovanie, ktoré sa vyžaduje pri segmentoch podliehajúcich vykazovaniu, pre podnikový primárny formát segmentového výkazníctva. Odseky 68 až 72 vymedzujú zverejňovanie, ktoré sa vyžaduje pre podnikový sekundárny formát výkazníctva. Podnikom sa odporúča uviesť všetky primárne segmentové informácie na zverejnenie vymedzené v odsekoch 50 až 67, pre každý sekundárny segment podliehajúci vykazovaniu, hoci odseky 68 až 72 vyžadujú zverejniť podstatne menej informácií podľa sekundárnej základne. Odseky 74 až 83 opisujú niekoľko ďalších zverejňovaných segmentových záležitostí. Dodatok 2 k tomuto štandardu objasňuje aplikovanie týchto štandardov zverejňovania.

*Primárny formát výkazníctva*

50. Požiadavky na zverejňovanie v odsekoch 51 až 67 by sa mali uplatniť na každý segment podliehajúci vykazovaniu, a to na základe podnikového primárneho formátu vykazovania.

51. Podnik by mal zverejniť segmentové výnosy za každý segment podliehajúci vykazovaniu. Segmentové výnosy z predaja externým zákazníkom a segmentové výnosy z transakcií s ostatnými segmentmi by sa mali vykazovať osobitne.
52. Podnik by mal zverejniť segmentový výsledok za každý segment podliehajúci vykazovaniu.
53. Ak podnik vypočíta segmentový čistý zisk alebo stratu alebo iný ukazovateľ ziskovosti segmentu odlišný od segmentového výsledku bez svojvoľného rozvrhnutia, odporúča sa dodatočne vykázat takúto sumu) k segmentovému výsledku a vhodne ho opísať. Ak je tento ukazovateľ vypočítaný podľa iného základu, ako sú účtovné zásady pre konsolidovanú alebo podnikovú účtovnú závierku, podnik zahrnie do svojej účtovnej závierky jasný opis použitej základne oceňovania.
54. Príkladom ukazovateľa segmentovej výkonnosti vyšší od segmentového výsledku vo výkaze ziskov a strát je miera ziskovosti z predaja. Príkladmi ukazovateľov segmentovej výkonnosti nižších, ako je segmentový výsledok vo výkaze ziskov a strát sú zisk alebo strata z bežných činnosti (buď pred zdanením alebo po ňom) a čistý zisk alebo strata.
55. Podnik by mal zverejniť celkovú účtovnú hodnotu segmentového majetku za každý segment podliehajúci vykazovaniu.
56. Podnik by mal zverejniť segmentové záväzky za každý segment podliehajúci vykazovaniu.
57. Podnik by mal zverejniť celkové náklady vzniknuté v danom období pri obstarávaní segmentového majetku, o ktorom sa predpokladá, že sa bude používať počas viac ako jedného obdobia (nehnutelnosti, stroje a zariadenia, nehmotný majetok) za každý segment podliehajúci vykazovaniu. Zatiaľ čo to sa niekedy nazýva prírastok kapitálu alebo úbytok kapitálu, oceňovanie požadované týmto princípom by malo byť na akruálnom, a nie na peňažnom základe.
58. Podnik by mal zverejniť celkovú sumu nákladov, zahrnutých do výsledku segmentu, na odpisy a amortizáciu segmentového majetku za dané obdobie za každý segment podliehajúci vykazovaniu.
59. Podniku sa odporúča, avšak nevyžaduje sa, zverejniť charakter a množstvo akýchkoľvek položiek segmentových výnosov alebo segmentových nákladov, ktoré sú takej veľkosti, charakteru alebo výskytu, že ich zverejnenie je relevantné na vysvetlenie výkonnosti každého segmentu podliehajúceho vykazovaniu za dané obdobie.
60. IAS 8 vyžaduje, ak „položky výnosov alebo nákladov v rámci zisku alebo straty z bežných činností majú takú výšku, charakter alebo výskyt, že ich zverejnenie má význam pre vysvetlenie výkonnosti podniku za dané obdobie, charakter a veľkosť týchto položiek by sa mali zverejniť samostatne“. IAS 8 poskytuje množstvo príkladov, vrátane odpisov zásob, nehmuteľností, strojov a zariadení, rezerv na reštrukturalizáciu, vyradenia nehmuteľností, strojov a zariadení, a dlhodobé investície, ukončené aktivity, právne spory a zrušenie rezerv. Odsek 59 nemá za úlohu zmeniť klasifikáciu týchto položiek výnosov alebo nákladov z bežných na mimoriadne (ako je definované v IAS 8) ani zmeniť oceňovanie týchto položiek. Zverejnenie odporúčané v uvedenom odseku však mení hranicu, v ktorej sa významnosť týchto položiek hodnotí na účely zverejnenia z podnikovej úrovne na úroveň segmentovú.
61. Podnik by mal zverejniť, za každý segment podliehajúci vykazovaniu, celkovú sumu významných nepeňažných nákladov, iných ako je odpisovanie a amortizácia nehmuteľností, pre ktoré sa vyžaduje samostatné zverejnenie podľa odseku 58, ktoré boli zahrnuté do segmentových nákladov a preto sa odpočítali pri oceňovaní segmentového výsledku.
62. IAS 7 vyžaduje, aby podnik predložil výkaz peňažných tokov, ktorý samostatne vykazuje peňažné toky z prevádzkových, investičných a finančných činností. IAS 7 uvádza, že zverejnené informácie o peňažných tokoch za každý priemyselný a geografický segment podliehajúci vykazovaniu majú význam pre pochopenie celkovej podnikovej finančnej situácie, likvidity a peňažných tokov. IAS 7 odporúča zverejniť takéto informácie. Tento štandard tiež odporúča zverejniť peňažný tok segmentu, čo sa odporúča podľa IAS 7. Navyše, odporúča zverejnenie významných nepeňažných výnosov, ktoré boli zahrnuté do výnosov segmentu, a teda i do oceňovania segmentového výsledku.

63. Podnik, ktorý poskytuje informácie zo segmentového výkazu peňažných tokov, čo sa odporúča v IAS 7, nemusí súčasne zverejniť náklady odpisovania a amortizácie nehnuteľností podľa odseku 58 alebo nepeňažné náklady podľa odseku 61.
64. Podnik by mal zverejniť, za každý segment podliehajúci vykazovaniu, agregovaný podnikový podiel na čistom zisku alebo strate pridružených podnikov, spoločného podnikania alebo iných investícií konsolidovaných metódou vlastného imania, ak v podstate všetky z týchto spoločných činností sú v rámci daného jedného segmentu.
65. Zatiaľ čo na základe predchádzajúceho odseku sa zverejnení jediná agregovaná suma, každý pridružený podnik, spoločné podnikanie alebo iná investícia konsolidovaná metódou vlastného imania sa ohodnocujú individuálne, aby sa stanovilo, či dané činnosti sú všetky v rámci segmentu.
66. Ak je podnikový agregovaný podiel na čistom zisku alebo strate pridružených podnikov, spoločného podnikania alebo iných investícií konsolidovaných metódou vlastného imania zverejnený segmentom podliehajúcim vykazovaniu, agregované investície do týchto pridružených podnikov a spoločného podnikania by mal tiež zverejniť segment podliehajúci vykazovaniu.
67. Podnik by mal prezentovať súlad medzi informáciami zverejnenými za segmenty podliehajúce vykazovaniu a agregovanými informáciami v konsolidovanej alebo podnikovej účtovnej závierke. Pri prezentovaní súladu by sa segmentové výnosy mali vyúčtovať do podnikových výnosov od externých zákazníkov (vrátane zverejnenia sumy podnikových výnosov od externých zákazníkov nezahrnutých do výnosov žiadneho zo segmentov); segmentový výsledok by sa mal vyúčtovať do porovnateľného ukazovateľa podnikového prevádzkového zisku alebo straty, ako aj do podnikového čistého zisku a straty; segmentový majetok by sa mali vyúčtovať do podnikového majetku; a segmentové záväzky by sa mali vyúčtovať do podnikových záväzkov.

#### *Sekundárne segmentové informácie*

68. Odseky 50 až 67 vymedzujú požiadavky na zverejňovanie, ktoré sa majú aplikovať na každý segment podliehajúci vykazovaniu, založené na podnikovom primárnom formáte výkazníctva. Odseky 69 až 72 vymedzujú požiadavky na zverejňovanie, ktoré sa majú aplikovať na každý segment podliehajúci vykazovaniu, založené na podnikovom sekundárnom formáte výkazníctva, takto:
- ak podnikovým primárnym formátom je segment podnikania, požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odseku 69;
  - ak podnikovým primárnym formátom je geografický segment založený na umiestnení majetku (kde sa vyrábajú výrobky podniku alebo kde sú umiestnené jeho činnosti poskytovania služieb), požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odsekoch 70 a 71;
  - ak podnikovým primárnym formátom sú geografické segmenty založené na umiestnení zákazníkov podniku (kde sa predávajú jeho výrobky alebo poskytujú služby), požadované zverejnenia sekundárneho formátu sú vymedzené v odsekoch 70 a 72.
69. Ak je podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií segment podnikania, mali by sa vykázať aj tieto informácie:
- segmentové výnosy od externých zákazníkov podľa geografických oblastí, založených na geografických lokalitách zákazníkov, za každý geografický segment, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom;
  - celková účtovná hodnota segmentového majetku podľa geografického umiestnenia majetku, za každý geografický segment, ktorého segmentový majetok predstavuje 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých geografických segmentov;

- c) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktorý sa má podľa očakávania používať počas viac ako jedného obdobia (nehnutelnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok) podľa geografického umiestnenia majetku, za každý geografický segment, ktorých segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých geografických segmentov.
70. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií sú geografické segmenty (či už na základe umiestnenia majetku alebo umiestnenia zákazníkov), podnik by mal za každý segment podnikania, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom, alebo ktorého segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac z celkového majetku všetkých segmentov podnikania, vykazovať aj tieto segmentové informácie:
- a) segmentové výnosy od externých zákazníkov;
- b) celková účtovná hodnota segmentového majetku; a
- c) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktorý sa má podľa očakávania používať počas viac ako jedného obdobia (nehnutelnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok).
71. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií sú geografické segmenty, ktoré sú založené na umiestnení majetku, a ak umiestnenie podnikových zákazníkov je odlišné od umiestnenia podnikového majetku, potom by mal podnik vykazovať aj výnosy z predaja externým zákazníkom za každý geografický segment, založený na zákazníkoch, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom.
72. Ak podnikovým primárnym formátom pre vykazovanie segmentových informácií sú geografické segmenty, ktoré sú založené na umiestnení zákazníkov, a ak podnikový majetok je umiestnený v odlišných geografických oblastiach od podnikových zákazníkov, potom by podnik za každý geografický segment založený na majetku, ktorého výnosy z predaja externým zákazníkom alebo segmentový majetok tvorí 10 % alebo viac zo súvisiacich konsolidovaných alebo celkových podnikových súm, mal vykazovať aj tieto informácie:
- a) celkovú účtovnú hodnotu segmentového majetku podľa geografického umiestnenia majetku; a
- b) celkové obstarávacie náklady vzniknuté počas daného obdobia na nadobudnutie segmentového majetku, ktoré sa majú podľa očakávania používať dlhšie ako počas jedného obdobia (nehnutelnosti, stroje a zariadenia a nehmotný majetok) podľa umiestnenia majetku.

#### *Ilustratívne segmentové zverejnenia*

73. Dodatok 2 k tomuto štandardu poskytuje príklad zverejnení primárneho a sekundárneho formátu vykazovania, ktoré sa požadujú podľa tohto štandardu.

#### *Iné zverejňované skutočnosti*

74. Ak segment podnikania alebo geografický segment, za ktorý sa informácie vykazujú predstaviteľstvu alebo výkonnému riaditeľovi, nie je segment podliehajúci vykazovaniu, pretože získava väčšinu svojich výnosov z predaja ostatným segmentom, avšak napriek tomu jeho výnosy z predaja externým zákazníkom sú 10 % alebo viac z celkových podnikových výnosov z predaja všetkým externým zákazníkom, podnik by mal zverejniť túto skutočnosť a veľkosť výnosov z a) predaja externým zákazníkom a b) z vnútorného predaja ostatným segmentom.
75. Pri oceňovaní a vykazovaní segmentových výnosov z transakcií s ostatnými segmentmi, vnútrosegmentové prevody by sa mali oceňovať podľa toho základu, z ktorého v skutočnosti vychádzal podnik pri oceňovaní týchto prevodov. Základ oceňovania vnútrosegmentových prevodov a všetky zmeny v rámci toho by sa mali zverejniť v účtovnej závierke.

76. Zmeny v účtovných zásadách prispôbené segmentovému výkazníctvu, ktoré majú významný vplyv na segmentové informácie, by sa mali zverejniť, a segmentové informácie z predchádzajúceho obdobia predložené na účel porovnávania by sa mali upraviť, okrem prípadov, keď nie je účelné to tak urobiť. Takéto zverejnenia by mali obsahovať opis charakteru zmeny a dôvody zmeny, skutočnosť, že porovnateľné informácie boli upravené, alebo že nebolo účelné ich upraviť, a finančný vplyv zmeny, ak je možné primerane ho stanoviť. Ak podnik zmení vymedzenie svojich segmentov a neupraví segmentové informácie za predchádzajúce obdobie podľa nového základu, pretože nie je účelné to uskutočniť, potom by podnik mal na účel porovnania vykázať segmentové údaje pre starý i nový základ v rozčlenení na segmenty v tom roku, v ktorom zmenil vymedzenie svojich segmentov.
77. O zmenách účtovných zásad prijatých podnikom sa pojednáva v IAS 8. Tento štandard vyžaduje, aby sa zmeny účtovných zásad uskutočňovali len vtedy, ak sú vyžadované zákonom alebo účtovným orgánom vydávajúcim štandardy, alebo ak zmena vyústí do vhodnejšej prezentácie udalostí alebo transakcií v účtovnej závierke podniku.
78. O zmenách účtovných zásad prijatých na podnikovej úrovni, ktoré vplývajú na segmentové informácie, sa pojednáva v IAS 8. Ak to nový medzinárodný účtovný štandard nestanovuje odlišne, IAS 8 vyžaduje, aby sa zmena účtovných zásad aplikovala so spätnou pôsobnosťou, a aby sa informácie za predchádzajúce obdobie upravili, okrem prípadov, keď nie je účelné to urobiť (základné riešenie), alebo aby sa kumulatívne úpravy, ktoré sú výsledkom zmeny, zahrnuli do stanovenia podnikového čistého zisku alebo straty za bežné obdobie (povolené alternatívne riešenie). Ak sa zvolí základné riešenie, segmentové informácie za predchádzajúce obdobie budú upravené. Ak sa zvolí povolené alternatívne riešenie, kumulatívne úpravy, ktoré sú zahrnuté do stanovenia podnikového čistého zisku alebo straty, sú zahrnuté do segmentového výsledku, ak ide o prevádzkovú položku, ktorú možno priradiť k segmentom alebo ju vhodne rozvrhnúť medzi segmenty. V druhom z uvedených prípadov môže IAS 8 vyžadovať osobitné zverejnenie, ak veľkosť, charakter alebo výskyt je taký, že zverejnenie má význam pre vysvetlenie výkonnosti podniku za dané obdobie.
79. Niektoré zmeny účtovných zásad špecificky súvisia so segmentovým výkazníctvom. Príklady zahŕňajú zmeny vo vymedzení segmentov a zmeny v základoch na pridelenie výnosov a nákladov k segmentom. Takéto zmeny môžu mať významný dosah na vykazované segmentové informácie, avšak nebudú meniť agregované finančné informácie vykazované za podnik. Na to, aby sa používateľom umožnilo pochopiť zmeny a zhodnotiť trendy, segmentové informácie za predchádzajúce obdobie, ktoré sú zahrnuté v účtovnej závierke na účel porovnávania, sa upravia, ak je to účelné, aby bola do toho premietnutá nová účtovná zásada.
80. Odsek 75 vyžaduje, aby sa vnútrosegmentové prevody na účel segmentového výkazníctva oceňovali na základe, ktorý podnik skutočne použil pri oceňovaní týchto prevodov. Ak podnik zmení metódu, ktorú v skutočnosti používa na oceňovanie vnútrosegmentových prevodov, nie je to zmena účtovnej zásady, kvôli ktorej by sa segmentové údaje za predchádzajúce obdobie mali upraviť podľa odseku 76. Odsek 75 však vyžaduje zverejnenie danej zmeny.
81. Podnik by mal naznačiť typy výrobkov a služieb zahrnutých v každom vykazovanom segmente podnikania a naznačiť zloženie každého vykazovaného geografického segmentu, primárneho i sekundárneho, ak nie sú inak zverejnené v účtovnej závierke alebo na inom mieste vo finančnej správe.
82. Na zhodnotenie dosahu takých skutočností, ako je zmena dopytu, zmeny vstupných cien alebo iných faktorov výroby a vývoja alternatívnych výrob a procesov v segmentoch podnikania, je nevyhnutná znalosť činností obsiahnutých v danom segmente. Podobne, na zhodnotenie dosahu zmien v hospodárskom a politickom prostredí na riziká a miery zisku geografického segmentu je dôležitá znalosť zloženia daného geografického segmentu.

83. Predtým vykazované segmenty, ktoré už ďalej nedosahujú kvantitatívnu hranicu, sa nevykazujú oddelene. Ďalej už nemusia dosahovať dané hranice, napríklad v dôsledku zníženia požiadaviek alebo zmeny v stratégii manažmentu alebo v dôsledku toho, že časť prevádzkových činností segmentu bola predaná alebo zlúčená s ostatnými segmentmi. Vysvetlenie príčin, prečo sa predtým vykazovaný segment už viac nevykazuje, môže byť užitočné aj pri potvrdení očakávaní vo veci zmeňujúcich sa trhov a zmien v podnikových stratégiách.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

84. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1998 alebo po tomto dátume. Odporúča sa jeho skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatní tento štandard na účtovnú závierku za obdobia pred 1. júlom 1998 namiesto pôvodného IAS 14, podnik by mal zverejniť túto skutočnosť. Ak účtovná závierka obsahuje porovnateľné informácie za obdobia do dátumu nadobudnutia účinnosti alebo skoršie dobrovoľné prijatie tohto štandardu, vyžaduje sa úprava segmentových údajov v nej zahrnutých podľa ustanovení tohto štandardu, okrem prípadov, keď nie je účelné to uskutočniť; v takom prípade by mal podnik zverejniť túto skutočnosť.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 15 (PREPRACOVANÝ 1994)

#### Informácie o účinkoch zmien cien

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard pôvodne schválený predsedníctvom v júni 1981. Je predložený v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a v nasledujúcich rokoch. Na pôvodnom schválenom texte sa neurobili žiadne podstatné zmeny. Určitá terminológia bola zmenená, aby sa štandard zosúladiť so súčasnou praxou Rady IAS.

#### OBSAH

	Odseky
Vyhlasenie predsedníctva, október 1989	
Rozsah	108
Vysvetlenie	108
Reakcie na zmeny cien	108
Metóda všeobecnej kúpnej sily	109
Metóda bežných nákladov	109
Súčasný stav	110
Minimálne zverejnenia	110
Ostatné zverejnenia	111
Dátum účinnosti	111

#### VYHLÁSENIE PREDSEDNÍCTVA, OKTÓBER 1989

Rada IAS na svojom zasadnutí v októbri 1989 schválila nasledujúce vyhlásenie, ktoré sa má pridať k IAS 15, Informácie o účinkoch zmien cien:



„Medzinárodný konsenzus o zverejňovaní informácií odrážajúcich účinky zmien cien, s ktorým sa rátalo pri vydaní IAS 15, sa nedosiahol. V dôsledku toho sa Rada IAS rozhodla, že podniky nemusia zverejňovať informácie požadované IAS 15, aby ich účtovné závierky vyhovovali medzinárodným účtovným štandardom. Predsedníctvo napriek tomu odporúča podnikom, aby predkladali takéto informácie, a nalieha na tieto podniky, aby zverejňovali položky požadované v IAS 15“.

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri zobrazovaní účinkov zmien cien pri oceňovaní, ktoré sa používa pri zisťovaní výsledkov podnikových činností a finančnej situácie.
2. Tento medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 6, Účtovné reakcie na zmeny cien.
3. Tento štandard sa používa v podnikoch, ktorých úroveň tržieb, zisku, majetku alebo zamestnanosti je významná v hospodárskom prostredí, v ktorom pôsobia. Ak sa predkladá účtovná závierka materského podniku aj konsolidovaná účtovná závierka, informácie požadované týmto štandardom je potrebné predložiť len na základe konsolidovaných informácií.
4. Informácie požadované týmto štandardom sa nepožadujú za dcérsky podnik, ktorý pôsobí v krajine, v ktorej je sídlo materského podniku, ak takéto konsolidované informácie predloží materský podnik. Za dcérsky podnik, ktorý pôsobí v inej krajine, ako je krajina, v ktorej sídli materský podnik, sa informácie požadované týmto štandardom vyžadujú iba vtedy, ak je predkladanie podobných informácií hospodársky významnými podnikmi zaužívanou účtovnou praxou v danej krajine.
5. Predkladanie informácií odrážajúcich účinky zmien cien sa odporúča ostatným podnikom v záujme presadzovania viac informatívneho finančného vykazovania.

#### VYSVETLENIE

6. Zmeny cien v priebehu obdobia sú výsledkom rôznych špecifických alebo všeobecných hospodárskych a sociálnych faktorov. Špecifické príčiny, ako sú napríklad zmeny v ponuke a dopyte a technologické zmeny, môžu spôsobiť podstatný a navzájom na sebe nezávislý rast alebo pokles jednotlivých cien. Na dôvažok, všeobecné príčiny môžu vyvolať zmenu všeobecnej cenovej hladiny a v dôsledku toho zmenu všeobecnej kúpnej sily peňazí.
7. Účtovné závierky sa vo väčšine krajín zostavujú na základe historických nákladov bez ohľadu na zmeny všeobecnej cenovej hladiny alebo na zmeny špecifických cien vlastného majetku, s výnimkou prípadov, keď nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sa mohli preceniť alebo zásoby či ostatné súčasti obežného majetku znížiť na čistú realizačnú hodnotu. Informácie požadované týmto štandardom sú určené na to, aby používateľom účtovných závierok podnikov boli jasné účinky zmien cien na výsledky ich činností. Nezávisle na tom, či sú účtovné závierky zostavované na základe metódy historických nákladov alebo na základe metódy, ktorá odráža účinky zmien cien, nemajú bezprostredne udávať hodnotu podniku ako celku.

#### REAKCIE NA ZMENY CIEN

8. Podniky, na ktoré sa tento štandard vzťahuje, by mali predkladať informácie zverejňujúce položky uvedené v odsekoch 21 až 23, ktoré používajú účtovnú metódu odrážajúcu účinky zmien cien.

9. Finančné informácie, ktoré zohľadňujú účinky zmien cien, sa pripravujú rôznymi spôsobmi. Pri jednom spôsobe sa finančné informácie predkladajú metódou všeobecnej kúpnej sily. Iná metóda zobrazuje bežné náklady namiesto historických nákladov, a tým určuje zmeny špecifických cien majetku. Pri treťom spôsobe sa kombinujú znaky oboch týchto metód.
10. Základom týchto reakcií sú dve základné metódy na určenie zisku. Jednou sa určuje zisk po zachovaní všeobecnej kúpnej sily vlastného imania akcionárov v podniku. Druhou sa zisk určuje po zachovaní výrobnnej kapacity podniku, a môže, ale nemusí tu byť zahrnutá úprava všeobecnej cenovej hladiny.

#### *Metóda všeobecnej kúpnej sily*

11. Metóda všeobecnej kúpnej sily zahŕňa prepočet niektorých alebo všetkých položiek v účtovných závierkach na zmeny všeobecnej cenovej hladiny. V návrhoch k tejto metóde sa zdôrazňuje, že prepočty na všeobecnú kúpnu silu menia zúčtovaciu jednotku, ale nemenia príslušné základné oceňovania. Podľa tejto metódy, pri použití príslušného indexu zisk zvyčajne odráža účinky zmien všeobecnej cenovej hladiny na odpisy, náklady na predaj a čisté peňažné položky a vykazuje sa po zachovaní všeobecnej kúpnej hladiny vlastného imania akcionárov podniku.

#### *Metóda bežných nákladov*

12. Metóda bežných nákladov sa vyskytuje v niekoľkých variantoch. Tieto varianty spravidla používajú reprodukčné náklady ako primárnu základňu oceňovania. Ak sú však reprodukčné náklady vyššie ako čistá realizačná hodnota aj súčasná hodnota, ako základňa oceňovania sa spravidla používa tá hodnota, ktorá je vyššia – buď čistá realizačná hodnota alebo súčasná hodnota.
13. Reprodukčné náklady určitého majetku sa zvyčajne odvodzuje z bežných nákladov na obstaranie podobného majetku, nového alebo použitého, alebo z porovnateľnej výrobnnej kapacity alebo výkonovej schopnosti. Čistá realizačná hodnota zvyčajne predstavuje čistú bežnú predajnú cenu majetku. Súčasná hodnota predstavuje súčasný odhad budúcich čistých príjmov príslušne diskontovaných, ktoré sa dajú priradiť k majetku.
14. Špecifické cenové indexy sa často používajú ako prostriedok na stanovenie bežných nákladov položiek, najmä ak v nedávnom období nedošlo k žiadnej transakcii zahrnujúcej tieto položky, alebo ak neexistujú príslušné cenníky alebo ak použitie cenníkov nie je účelné.
15. Metódy bežných nákladov všeobecne vyžadujú vykazovanie účinkov zmien podnikových špecifických cien na odpisy a náklady na predaj. Väčšina týchto variantov vyžaduje aj uplatnenie určitých foriem úprav, ktoré majú spoločné celkové vykazovanie vzájomného vzťahu medzi zmenami cien a financovaním podniku. Ako sa uvádza v odsekoch 16 až 18, názory na formu, akú by mali mať tieto úpravy, sa líšia.
16. Niektoré metódy bežných nákladov vyžadujú úpravu odrážajúcu účinky zmien cien vo všetkých čistých peňažných položkách vrátane dlhodobých záväzkov, ktoré vedú k strate z držania čistého peňažného majetku alebo k zisku z vlastníctva čistých peňažných záväzkov, keď ceny stúpajú, a naopak. Ostatné varianty obmedzujú túto úpravu na peňažný majetok a záväzky zahrnuté v pracovnom kapitále podniku. Oba typy úpravy určujú, že nielen nepeňažný majetok, ale aj peňažné položky sú dôležité súčasťou výrobnnej kapacity podniku. Bežným znakom vyššie opísaných metód bežných nákladov je, že zisk určujú po zachovaní výrobnnej kapacity podniku.
17. Iný názor je, že nie je potrebné vykázat vo výkaze ziskov a strát dodatočné reprodukčné náklady majetku do tej miery, v akej je financovaný pôžičkou. Pri metódach založených na tomto názore sa vykazuje zisk po zachovaní tej časti výrobnnej kapacity podniku, ktorú financujú jeho akcionári. Možno to dosiahnuť napríklad znížením celkovej sumy odpisov, nákladov na predaj, a kde to táto metóda vyžaduje, peňažného pracovného kapitálu, v pomere, v akom financovanie pôžičkami vedie k financovaniu celkovým pôžičkovým a vlastným kapitálom.

18. Niektoré metódy bežných nákladov používajú na prepočet sumy podielov akcionárov index všeobecnej cenovej hladiny. Udáva to rozsah, v akom sa zachovalo vlastné imanie akcionárov v podniku vyjadrené vo všeobecnej kúpnej sile, ak zvýšenie reprodukčných nákladov majetku vznikajúce počas daného obdobia je nižšie ako zníženie kúpnej sily podielov akcionárov za rovnaké obdobie. Tento výpočet sa niekedy berie len na vedomie, aby bolo možné porovnať čistý majetok vyjadrené vo všeobecnej kúpnej sile s čistým majetkom vyjadreným v bežných nákladoch. Podľa iných variantov, keď sa zisk určuje po zachovaní všeobecnej kúpnej sily vlastného imania akcionárov v podniku, sa rozdiel medzi týmito dvoma sumami čistého majetku považuje za zisk alebo stratu, ktoré sa pripočítajú akcionárom.

#### Súčasný stav

19. Hoci finančné informácie sa niekedy poskytujú pomocou rôznych metód na vyjadrenie vyššie opísaných zmien cien, a to v základných alebo dodatočných účtovných závierkach, medzinárodný konsenzus o tejto otázke sa ešte nedosiahol. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy sa v dôsledku toho nazdáva, že je potrebné ďalšie experimentovanie predtým, ako bude možné uvažovať o tom, aby sa od podnikov vyžadovalo, aby základné účtovné závierky zostavovali za použitia zrozumiteľného a jednotného systému, ktorý by odrážal zmeny cien. Vývoju tejto problematiky by zatiaľ pomohlo, ak by podniky, ktoré prezentujú základné účtovné závierky na základe historických nákladov, poskytovali tiež dodatočné informácie odrážajúce účinky zmien cien.
20. Existuje celá škála návrhov, pokiaľ ide o položky, ktoré by sa mali zahrnúť do takýchto informácií, v rozmedzí od niekoľkých položiek vo výkaze ziskov a strát až po rozsiahle zverejnenia vo výkaze ziskov a strát a v súvahe. Je žiaduce, aby sa na medzinárodnej úrovni stanovilo minimum položiek, ktoré by sa mali zahrnúť do týchto informácií.

#### MINIMÁLNE ZVEREJNENIA

21. Položky, ktoré je potrebné predložiť:
- a) suma opravnej položky alebo upravená suma odpisov nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - b) suma opravnej položky alebo upravená suma nákladov na predaj;
  - c) opravné položky vzťahujúce sa na peňažné položky, účinok pôžičiek, alebo na podiely na vlastnom imaní, ak sa takéto opravné položky brali do úvahy pri určovaní zisku podľa prijatej účtovnej metódy;  
a
  - d) celkový účinok úprav na výsledky, ktoré sú opísané v a) a b), a, ak je to vhodné, c), rovnako ako na ktorékoľvek iné položky odrážajúce účinky zmien cien, ktoré sa vykazujú podľa prijatej účtovnej metódy.
22. Keď je prijatá metóda bežného nákladu, mal by sa zverejniť bežné náklady nehnuteľností, strojov a zariadení a zásob.
23. Podniky by mali opísať metódy prijaté na vypočítanie informácií požadovaných v odsekoch 21 a 22, vrátane druhu všetkých použitých indexov.
24. Informácie požadované v odsekoch 21 až 23 by sa mali poskytovať prostredníctvom dodatočných zverejnení, pokiaľ sa takéto informácie nepredkladajú v základných účtovných závierkach.
25. Vo väčšine krajín sa takéto informácie nevykazujú v základných účtovných závierkach, ale vo forme doplnkov k nim. Tento štandard sa nepoužíva pri zásadách účtovania a vykazovania, ktoré podniky musia používať pri zostavovaní základných účtovných závierok, pokiaľ dané účtovné závierky nepredkladajú podľa zásad, ktoré odrážajú účinky zmien cien.

## OSTATNÉ ZVEREJNENIA

26. Podnikom sa odporúča, aby poskytovali dodatočné zverejnenia a najmä pojednanie o význame informácií v podmienkach podniku. Obyčajne je osožné zverejňovať všetky úpravy týkajúce sa daňových rezerv alebo daňových zostatkov.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

27. Tento medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 6, Účtovné reakcie na zmeny cien, a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1983 alebo po tomto dátume.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 16  
(REVIDOVANÝ 1998)**

**Nehnutelnosti, stroje a zariadenia**

IAS 16, Účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení, bol schválený v marci 1982.

V decembri 1993, bol IAS 16 revidovaný ako súčasť projektu o Porovnateľnosti a zdokonalení účtovných závierok. Vznikol tak IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia (IAS 16 (revidovaný 1993)).

V júli 1997, keď bol schválený IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, bol zmenený a doplnený odsek 66 písm. e) z IAS 16 (revidovaný 1993) (teraz odsek 60 písm. e) tohto štandardu).

V apríli a júli 1998 boli rozličné odseky z IAS 16 (revidovaný 1993) revidované, aby sa dosiahla konzistencia s IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, s IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, a s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Tento revidovaný štandard (IAS 16 (revidovaný 1998)) nadobudol účinnosť pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júlom 1999 alebo po tomto dátume.

V apríli 2000 bol odsek 4 zmenený a doplnený štandardom IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach. IAS 40 nadobudol účinnosť pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 2001 alebo po tomto dátume.

V januári 2001 bol odsek 2 zmenený a doplnený štandardom IAS 41, Poľnohospodárstvo. IAS 41 je účinný pre ročné finančné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 2003.

S IAS 16 súvisia tieto interpretácie SIC:

- SIC 14: Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek.
- SIC 23: Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – náklady na základnú údržbu a generálne opravy.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	112
Rozsah	112
Definície	113
Vykazovanie nehnuteľností, strojov a zariadení	113
Pôvodné oceňovanie nehnuteľností, strojov a zariadení	114
Súčasti obstarávacej ceny	114

Výmeny majetku	115
Následné výdavky	115
Oceňovanie nasledujúce po pôvodnom vykázaní	116
Základné riešenie	116
Povolené alternatívne riešenie	116
Precenenia	116
Odpisy	118
Revízia doby použiteľnosti	119
Revízia metódy odpisovania	119
Návratnosť účtovnej hodnoty – straty zo zníženia hodnoty	119
Ukončenie používania a vyradenie	120
Zverejňovanie	120
Dátum účinnosti	122

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

## CIEL

Cieľom tohto štandardu je určiť účtovné spracovanie nehnuteľností, strojov a zariadení. Hlavnými otázkami v účtovaní nehnuteľností, strojov a zariadení sú časové určenie majetku, stanovenie ich účtovných hodnôt a nákladov na odpisy, ktoré s nimi súvisia.

Tento štandard požaduje, aby sa položka nehnuteľností, strojov a zariadení vykazovala ako majetok, ak spĺňa definíciu a kritériá na vykázanie majetku v rámcovej osnove pre zostavovanie a predkladanie účtovných závierok.

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať na účtovanie nehnuteľností, strojov a zariadení s výnimkou prípadov, keď iný medzinárodný účtovný štandard požaduje alebo povoľuje odlišné účtovné postupy.
2. Tento štandard neplatí pre:
  - a) biologický majetok súvisiace s poľnohospodárskymi činnosťami (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo); a
  - b) práva na nerastné zdroje, prieskum a ťažba nerastov, ropy, zemného plynu a ďalších neobnoviteľných zdrojov.

Tento štandard sa však používa na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia použité na rozvoj alebo zachovanie činností alebo majetku zahrnutých v a) alebo b), ale oddeliteľne od daných činností alebo majetku.

3. Medzinárodné účtovné štandardy za určitých okolností povolujú, aby sa pôvodné vykazovanie účtovnej hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení stanovilo za použitia odlišného prístupu, ako je prístup predpísaný v tomto štandarde. Napríklad IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, požaduje, aby sa nehnuteľnosti, stroje a zariadenia získané v podnikovej kombinácii spočiatku oceňovali v objektívnej hodnote, dokonca aj keď presahujú obstarávaciu cenu. V takýchto prípadoch však všetky ostatné aspekty účtovného postupu pre tento majetok, vrátane odpisov, sú stanovené požiadavkami v tomto štandarde.

4. V podniku sa pri investičnom nehnuteľností uplatňuje IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach, a nie tento štandard. V podniku sa tento štandard uplatňuje pri nehnuteľností, ktorý sa vytvára alebo rozvíja pre budúce použitie ako investície v nehnuteľnostiach. Keď sa vytvorenie alebo rozvoj zavŕši, podnik má používať IAS 40. IAS 40 sa takisto vzťahuje na existujúci investície v nehnuteľnostiach, ktorý sa prestavuje na ďalšie budúce použitie ako investície v nehnuteľnostiach.
5. Tento štandard sa nezaobera určitými aspektmi použitia komplexného systému odrážajúceho účinky zmien cien (pozri IAS 15, Informácie o účinkoch zmien cien, a IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach). Vyžaduje sa však, aby podniky používajúce takýto systém vyhovovali všetkým aspektom tohto štandardu, okrem tých, ktoré sa zaoberajú oceňovaním nehnuteľností, strojov a zariadení následne po pôvodnom vykázaní.

#### DEFINÍCIE

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

Nehuteľnosti, stroje a zariadenia sú hmotný majetok, ktorý:

- a) je v držbe podniku na použitie vo výrobe alebo dodávke tovarov alebo služieb, na nájom iným alebo na správne účely; pričom
- b) sa očakáva, že sa bude používať v priebehu viac ako jedného obdobia.

Odpis je systematické rozvrhnutie odpísateľnej čiastky majetku počas doby jeho použiteľnosti.

Odpísateľná suma je obstarávací cena majetku alebo iná suma, ktorá v účtovných závierkach nahrádza obstarávaciu cenu, po znížení zostatkovej hodnoty.

Doba použiteľnosti je:

- a) buď časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že podnik bude používať majetok; alebo
- b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, o ktorých sa očakáva, že ich podnik získa z majetku.

Obstarávací cena je suma peňažných prostriedkov alebo platených peňažných ekvivalentov alebo objektívna hodnota inej protihodnoty danej na obstaranie majetku v čase jeho obstarania alebo vytvorenia.

Zostatková hodnota je čistá suma, o ktorej podnik predpokladá, že ju získa za majetok na konci ich doby použiteľnosti po odpočítaní očakávaných nákladov na vyradenie.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú sa môže majetok vymeniť v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, o ktorú účtovná hodnota majetku presahuje jeho uhraditeľnú sumu.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

#### VYKAZOVANIE NEHNUTEĽNOSTÍ, STROJOV A ZARIADENÍ

7. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení by sa mala vykázat ako majetok, keď:
  - a) je pravdepodobné, že budúce hospodárske úžitky spojené s majetkom budú plynúť podniku; a
  - b) obstarávací cenu majetku podniku sa dá spoľahlivo oceniť.
8. Nehuteľnosti, stroje a zariadenia sú často hlavnou časťou celkového majetku podniku, a preto sú významné pri prezentácii jeho finančnej situácie. Okrem toho, stanovenie toho, či výdavky predstavujú majetok alebo náklady, môže mať podstatný účinok na výsledky činnosti vykazované podnikom.

9. Pri určovaní, či položka spĺňa prvé kritérium na vykázanie, podnik potrebuje určiť stupeň istoty priradovanej toku budúcich hospodárskych úžitkov na základe dostupného dôkazu v čase pôvodného vykázania. Existencia dostatočnej istoty, že podniku budú plynúť budúce hospodárske úžitky, vyžaduje ubezpečenie, že podnik dostane odmeny spojené s majetkom a prevezme na seba súvisiace riziká. Toto ubezpečenie je obvykle dostupné len vtedy, keď k rizikám a odmenám v podniku došlo. Predtým, než k tomu dôjde, transakciu obstarania majetku možno obvykle zrušiť bez podstatného penále, a majetok sa preto nevykazuje.
10. Druhé kritérium na vykázanie sa obvykle ľahko splní, pretože výmenná transakcia zaznamenávajúca nákup majetku identifikuje ich obstarávaciu cenu. V prípade majetku vytvoreného vlastnou činnosťou obstarávaciu cenu možno spoľahlivo oceniť z transakcií so stranami mimo podniku na obstaranie materiálu, práce a iných vstupov použitých počas procesu vytvárania.
11. Pri stanovení toho, čo vytvára samostatnú položku nehnuteľností, strojov a zariadení, sa požaduje rozhodnutie o používaní kritéria v definícii špecifických okolností alebo špecifických druhov podnikov. Môže byť vhodné zhrnúť jednotlivé nepodstatné položky, ako sú formy, nástroje a matrice, a použiť kritérium na súhrnnú hodnotu. Väčšina náhradných dielov a servisného zariadenia sa však obvykle vedie ako zásoby a vykazuje sa ako náklad, keď sú spotrebované. Väčšie náhradné diely a rezervné zariadenia sa však kvalifikujú ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, keď ich podnik mieni používať počas viac ako jedného obdobia. Podobne, ak sa náhradné diely a servisné zariadenia môžu používať len v spojení s položkou nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, a očakáva sa, že ich použitie bude nepravidelné, vtedy sa účtujú ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a odpisujú sa za časové obdobie nepresahujúce dobu použiteľnosti súvisiaceho majetku.
12. Za určitých okolností je vhodné prideliť celkové výdavky na majetok na ich súčasti a každú časť účtovať oddelene. Platí to v prípade, keď zložený majetok má rozdielne doby použiteľnosti alebo poskytuje podniku pozitívne rozdielnym spôsobom, vtedy sa vyžaduje použitie rozdielných odpisových sadziieb a metód. Napríklad ak majú lietadlo a jeho motory rozdielne doby použiteľnosti, treba ich považovať za oddelený odpísateľný majetok.
13. Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia môžu byť získané z bezpečnostných dôvodov alebo dôvodov súvisiacich so životným prostredím. Nadobudnutie takéhoto nehnuteľností, strojov a zariadení, kým to priamo nezvyšuje budúce hospodárske úžitky ktorejkoľvek konkrétnej existujúcej položky nehnuteľností, strojov a zariadení, môže byť nutné, aby podnik získal budúce hospodárske požitky zo svojho ďalšieho majetku. V takomto prípade takéto nadobudnutia nehnuteľností, strojov a zariadení umožňujú podniku, aby budúce hospodárske požitky zo súvisiaceho majetku, ktoré odvodí podnik, plynuli v rozsahu, v ktorom mohli byť odvedené, keby neboli získané. Takýto majetok sa však vykazuje len v rozsahu, v akom výsledná účtovná hodnota takéhoto majetku a súvisiaceho majetku neprevyšuje celkovú uhraditeľnú sumu daného majetku a s ním súvisiaceho majetku. Napríklad chemický výrobca môže mať povinnosť zaviesť určité nové procesy manipulácie s chemikáliami na účel splnenia požiadaviek ochrany životného prostredia na výrobu a uskladnenie nebezpečných chemikálií; súvisiace zdokonalenia zariadení sa vykazujú ako majetok v rozsahu, v akom sú uhraditeľné, pretože bez nich by podnik nebol schopný vyrábať a predávať chemikálie.

#### PŔVODNÉ OCEŇOVANIE NEHNUTEĽNOSTÍ, STROJOV A ZARIADENÍ

14. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá sa kvalifikuje na vykazovanie ako majetok, by mala byť pôvodne ocenená svojou obstarávacou cenou.

#### *Súčasti obstarávacej ceny*

15. Obstarávacía cena položky nehnuteľností, strojov a zariadení obsahuje jeho nákupnú cenu vrátane dovozných ciel a nenávratných nákupných daní a všetky priamo pripočítateľné náklady privedenia majetku do pracovných podmienok na ich plánované použitie; všetky obchodné diskonty a rabaty sú odpočítané pri dosiahnutí nákupnej ceny. Príklady priamo priraditeľných nákladov:
  - a) náklady na prípravu stavebného miesta;
  - b) počítačové náklady na doručenie a manipuláciu;

- c) náklady na inštaláciu;
  - d) poplatky odborníkom, ako sú architekti a inžinieri; a
  - e) odhadnutý náklad na rozobratie a premiestnenie majetku a obnovu stavebného miesta, do tej miery, keď je vykázaný ako rezerva podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.
16. Keď sa platba za položku nehnuteľností, strojov a zariadení odloží za normálnych úverových podmienok, jej nákladom je peňažný cenový ekvivalent; rozdiel medzi touto čiastkou a celkovými splátkami sa vykazuje ako úrokový náklad za obdobie úveru, pokiaľ nie je kapitalizovaný v súlade s povoleným alternatívnym riešením v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.
17. Administratívne a ostatné všeobecné režijné náklady nie sú súčasťou nákladu na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, pokiaľ ich nemožno priamo pripočítať k obstaraniu majetku alebo zaradeniu majetku do užívania. Podobne, počiatočné a podobné predvýrobné náklady netvoria časť obstarávacej ceny majetku, pokiaľ nie sú potrebné na uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu. Počiatočné prevádzkové straty, ktoré vznikli skôr ako majetok dosiahol plánovanú ziskovosť, sa vykazujú ako náklad.
18. Náklady na majetok vytvorené vlastnou činnosťou sú stanovené za použitia rovnakých princípov ako pre obstaraný majetok. Ak podnik vytvára podobný majetok na predaj v rámci bežnej obchodnej činnosti, náklady na majetok sú obvykle rovnaké ako ocenenie vytvorenia majetku určeného na predaj (pozri IAS 2, Zásoby). Všetky vnútorné zisky sú preto vylúčené pri dosiahnutí takéhoto ocenenia. Podobne, náklady na neobvyklé množstvo odpadového materiálu, práce a iných zdrojov vynaložených pri vytvorení majetku vytvoreného vlastnou činnosťou sa nezahŕňajú do nákladov na majetok. IAS 23 stanovuje kritériá, ktoré sa musia splniť skôr, ako by sa úrokové náklady mohli vykázať ako súčasť obstarávacej ceny nehnuteľností, strojov a zariadení.
19. Obstarávacia cena majetku v držbe nájomcu na základe finančného nájmu sa určuje za použitia princípov stanovených v IAS 17, Nájmy.
20. Účtovnú hodnotu nehnuteľností, strojov a zariadení možno znížiť použiteľnými štátnymi dotáciami v súlade s IAS 20, Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory.

#### Výmeny majetku

21. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení sa môže získať výmenou alebo čiastočnou výmenou za rozdielnu položku nehnuteľností, strojov a zariadení alebo iný majetok. Obstarávacia cena takejto položky je stanovená v objektívnej hodnote prijatého majetku, ktorá je ekvivalentná objektívnej hodnote pôvodného majetku upraveného o sumu prevedených peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.
22. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení sa môže získať výmenou alebo čiastočnou výmenou za podobný majetok, ktoré má podobné použitie v rovnakom druhu podnikania, a ktorý má podobnú objektívnu hodnotu. Položku nehnuteľností, strojov a zariadení možno aj predať výmenou za podiel na vlastnom imaní v podobnom majetku. V oboch prípadoch, keďže proces realizácie nie je ukončený, nevykazuje sa žiaden prírastok ani úbytok. Obstarávacia cena nového majetku je namiesto toho účtovnou hodnotou pôvodného majetku. Objektívna hodnota prijatého majetku však môže poskytovať dôkaz zníženia hodnoty pôvodného majetku. Pôvodný majetok je za týchto okolností znížený a táto znížená hodnota sa prideliť novému majetku. Medzi príklady výmen podobného majetku patria výmeny lietadiel, hotelov, čerpacích staníc a iných nehnuteľného majetku. Ak je súčasťou výmennej transakcie iný majetok ako peňažné prostriedky, môže to naznačovať, že vymenené položky nemajú podobnú hodnotu.

#### NÁSLEDNÉ VÝDAVKY

23. Následné výdavky vzťahujúce sa k položke nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá už bola vykázaná, by sa mali pridať k účtovnej hodnote majetku, keď je pravdepodobné, že podniku budú plynúť budúce hospodárske pozitívky v rozsahu pôvodne stanoveného štandardu výkonnosti existujúceho majetku. Všetky ostatné následné výdavky by sa mali vykázali ako náklad za obdobie, v ktorom boli uskutočnené.



24. Následné výdavky na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia sú vykázané ako majetok len vtedy, ak výdavky zlepšia stav majetku nad jeho pôvodne stanovený štandard výkonnosti. Medzi príklady zlepšenia, ktoré majú za následok zvýšenie budúcich hospodárskych požitkov, patrí:
- a) modifikácia položky budov na predĺženie ich doby použiteľnosti, vrátane zvýšenia ich kapacity;
  - b) zlepšenie strojových dielov, aby sa dosiahlo podstatné zlepšenie kvality výstupu; a
  - c) prijatie nových výrobných postupov umožňujúcich podstatné zníženie predtým stanovených prevádzkových nákladov.
25. Výdavky na opravy a údržbu nehnuteľností, strojov a zariadení sú vynaložené na obnovenie alebo udržanie budúcich hospodárskych úžitkov, ktoré môže podnik očakávať z pôvodne stanoveného štandardu ziskovosti majetku. Ak sa vyskytnú, obvykle sa vykazujú ako náklad pri vzniku. Napríklad náklad na udržiavanie alebo generálnu opravu strojov a zariadení je obvykle nákladom, lebo obnovuje, a nie zvyšuje pôvodne stanovený štandard výkonnosti.
26. Primerané účtovné spracovanie výdavkov, ktoré vznikli po obstaraní položky nehnuteľností, strojov a zariadení, závisí na okolnostiach, ktoré sa brali do úvahy pri pôvodnom ocenení a vykázaní súvisiacej položky nehnuteľností, strojov a zariadení, a na tom, či sú následné výdavky uhraditeľné. Napríklad, keď účtovná hodnota položky nehnuteľností, strojov a zariadení zohľadňuje stratu hospodárskych úžitkov, následné výdavky na obnovenie budúcich hospodárskych úžitkov očakávaných z majetku sa kapitalizujú za podmienky, že účtovná hodnota nepresiahne uhraditeľnú sumu majetku. Platí to aj v prípade, keď v nákupnej cene majetku je už premietnutý záväzok podniku v budúcnosti vynaložiť výdavky, čo je nevyhnutné pre uvedenie majetku do prevádzkyschopného stavu. Príkladom toho môže byť obstaranie budovy vyžadujúcej renováciu. Následné výdavky sú za takýchto okolností pridané k účtovnej hodnote majetku v takom rozsahu, v akom sa môžu získať späť z budúceho použitia majetku.
27. Hlavné súčasti niektorých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení môžu si vyžadovať výmenu v pravidelných intervaloch. Napríklad pec môže po určitom počte hodín používania potrebovať nové obloženie, alebo vnútorné vybavenie lietadla, ako sú sedadlá a palubná kuchyňa, môžu počas životnosti kostry lietadla potrebovať výmenu aj niekoľkokrát. Súčasti sa účtujú ako oddelený majetok, pretože majú inú dobu použiteľnosti ako tie položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ku ktorým sa vzťahujú. Za predpokladu, že kritériá na vykázanie uvedené v odseku 7 sú splnené, výdavky vzniknuté pri výmene alebo obnovení súčastí sa preto účtujú ako obstaranie oddelený majetok a vymenený majetok sa odpíše.

#### OCEŇOVANIE NASLEDUJÚCE PO PÔVODNOM VYKÁZANÍ

##### *Základné riešenie*

28. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení by mala byť následne po pôvodnom vykázaní ako majetok vedená vo svojej obstarávacej cene zníženej o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

##### *Povolené alternatívne riešenie*

29. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení by mala byť následne po pôvodnom vykázaní ako majetok vedená v precenenej hodnote, ktorá je jej objektívnou hodnotou k dátumu precenenia, zníženej o všetky následné akumulované odpisy a následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Precenenia by sa mali robiť s dostatočnou pravidelnosťou tak, aby sa účtovná hodnota podstatne neodlišovala od hodnoty, ktorá by sa určila za použitia objektívnej hodnoty k súvahovému dňu.

##### *Precenenia*

30. Objektívna hodnota pozemkov a budov je obvykle ich trhovou cenou. Táto hodnota sa určí odhadom obvykle uskutočňovaným odborne spôsobilými odhadcami.

31. Objektívna hodnota položiek strojov a zariadení je obvykle ich trhovou cenou určenou odhadom. Ak kvôli zvláštnej podstate strojov a zariadení nie je možné stanoviť ich trhovú cenu, a pretože tieto položky sú zriedka predané, s výnimkou prípadu, keď sú súčasťou pokračujúceho podnikania, sa tieto položky oceňujú vo svojej reprodukčnej cene so zohľadnením odpisov.
32. Frekvencia precenení závisí od výkyvov objektívnych hodnôt položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sú preceňované. Keď sa objektívna hodnota preceneného majetku podstatne líši od jeho účtovnej hodnoty, je potrebné ďalšie precenenie. Niektoré položky nehnuteľností, strojov a zariadení môžu prekonať výrazné a prechodné výkyvy objektívnej hodnoty, čo si vyžaduje ročné precenenia. Takéto časté precenenia nie sú nutné pre položky nehnuteľností, strojov a zariadení s len nepodstatnými výkyvmi objektívnej hodnoty. Namiesto toho tu môže postačovať precenenie každých tri alebo päť rokov.
33. Keď je položka nehnuteľností, strojov a zariadení precenená, všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia sú:
- buď prepočítané pomerne so zmenou v hrubej účtovnej hodnote majetku, aby sa účtovná hodnota majetku po precenení rovnala svojej precenenej hodnote. Táto metóda sa používa často, keď sa majetok preceňuje pomocou indexu na jeho reprodukčnú cenu zohľadňujúcu odpisy; alebo
  - eliminované oproti hrubej sume majetku a čistej sume prepočítanej na precenenú sumu majetku. Táto metóda sa používa napríklad pre budovy, ktoré sú precenené na svoje trhové ceny.
- Suma úpravy vznikajúca pri prepočte alebo eliminácii akumulovaných odpisov tvorí časť zvýšenia alebo zníženia účtovnej hodnoty, s ktorou sa nakladá v súlade s odsekmi 37 a 38.
34. Keď je položka nehnuteľností, strojov a zariadení precenená, celá trieda nehnuteľností, strojov a zariadení, ku ktorej majetok patrí, by sa mala preceniť.
35. Trieda nehnuteľností, strojov a zariadení je zoskupenie majetku podobnej podstaty a použitia v podnikových činnostiach. Uvádzame príklad samostatných tried:
- pozemky;
  - pozemky a budovy;
  - stroje;
  - lode;
  - lietadlá;
  - motorové dopravné prostriedky;
  - nábytok a príslušenstvo; a
  - kancelárske zariadenia.
36. Položky v triede nehnuteľností, strojov a zariadení sa preceňujú súčasne, aby sa vyhlo selektívnemu preceneniu majetku a vykazovaniu hodnôt v účtovných závierkach, ktoré sú komplexom obstarávacích cien a hodnôt k rozdielnym dátumom. Trieda majetku však môže byť precenená na pohyblivom základe za podmienky, že precenenie triedy majetku sa dokončí v krátkom časovom období a za podmienky, že precenenia sú aktualizované.
37. Keď sa účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zvýši, zvýšenie by malo byť pripísané k dobru priamo do vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. Zvýšenie z precenenia by sa však malo vykázat ako výnos do tej miery, do akej zruší zníženie z precenenia rovnakého majetku predtým vykázaného ako náklady.

38. Keď sa účtovná hodnota majetku v dôsledku precenenia zníži, zníženie by malo byť vykázané ako náklad. Zníženie z precenenia by však malo byť priamo pripísané na vrub každého súvisiacemu prebytku z precenenia do tej miery, do akej zníženie nepresiahne sumu držanú v prebytku z precenenia vzhľadom na rovnaký majetok.
39. Prebytok z precenenia zahrnutý vo vlastnom imaní môže byť prevedený priamo do nerozdelených ziskov, keď je prebytok realizovaný. Celý prebytok môže byť realizovaný pri vyňatí majetku z používania alebo vyradení majetku. Časť z prebytku sa však môže realizovať, ak podnik majetok používa; v takomto prípade je realizovaná suma prebytku rozdiel medzi odpismi založenými na precenenej účtovnej hodnote majetku a odpismi založenými na pôvodnej obstarávacej cene majetku. Prevod z prebytku z precenenia do nerozdelených ziskov sa neuskutočňuje prostredníctvom výkazu ziskov a strát.
40. Účinkami na dane z príjmu, ak nejaké sú, ktoré vyplývajú z precenenia nehnuteľností, strojov a zariadení, sa zaoberá IAS 12, Dane z príjmov.

## ODPISY

41. Odpísateľná suma položky nehnuteľností, strojov a zariadení by mala byť alokovaná na systematickom základe v priebehu jej doby použiteľnosti. Použitá odpisová metóda by mala odrážať spôsob, akým podnik spotrebuje hospodárske úžitky majetku. Náklad na odpisy za každé obdobie by sa mal vykázat ako náklad, pokiaľ nie je zahrnutý v účtovnej hodnote iného majetku.
42. Ak sú hospodárske úžitky stelesnené v majetku spotrebované podnikom, účtovná hodnota majetku sa zníži, aby odrážala túto spotrebu, obvykle vynaložením nákladu na odpisy. Náklad na odpisy je vynaložený dokonca aj vtedy, keď hodnota majetku prevyšuje jeho účtovnú hodnotu.
43. Hospodárske úžitky stelesnené v položke nehnuteľností, strojov a zariadení sú spotrebované podnikom hlavne prostredníctvom používania majetku. Iné faktory, ako je technické zastaranie a opotrebenie, keď sa majetok nepoužíva, majú však často za následok pokles hospodárskych úžitkov, o ktorých sa predpokladá, že budú dostupné z majetku. Pri určovaní doby použiteľnosti majetku preto treba zvážiť všetky tieto faktory:
- a) očakávané použitia majetku podnikom. Použitie je stanovené vzhľadom na očakávanú výnosnosť majetku alebo fyzický objem výroby;
  - b) očakávané fyzické opotrebenie, ktoré závisí na prevádzkových faktoroch, ako je počet zmien, počas ktorých sa bude majetok používať, podnikový program opráv a údržby a starostlivosť a údržba majetku, pokiaľ sa nepoužíva;
  - c) technická zaostalosť vyplývajúca zo zmien alebo vylepšení vo výrobe alebo zo zmeny v dopyte alebo údržby alebo servisu tohto majetku; a
  - d) zákonné alebo podobné obmedzenia na používanie majetku, ako je dátum ukončenia príslušných nájmov.
44. Doba použiteľnosti majetku je definovaná v podmienkach očakávanej užitočnosti majetku pre podnik. Podniková politika riadenia majetku môže zahŕňať vyradenie majetku po určitej dobe alebo po spotrebe určitého podielu hospodárskych úžitkov stelesnených v majetku. Doba použiteľnosti majetku môže byť preto kratšia ako jeho hospodársky život. Odhad doby použiteľnosti položky nehnuteľností, strojov a zariadení je vecou posúdenia, založeného na skúsenosti podniku s podobným majetkom.
45. Pozemky a budovy predstavujú oddeliteľný majetok a na účtovné účely sa s nimi zaobchádza oddelene, dokonca aj keď boli získané spolu. Pozemok má za bežných okolností neobmedzenú životnosť a preto sa neodpisuje. Budovy majú obmedzenú životnosť a preto sú odpísateľným majetkom. Zvýšenie hodnoty pozemku, na ktorom stojí budova, nemá vplyv na stanovenie doby použiteľnosti budovy.

46. Odpísateľná suma majetku sa stanoví po odpočítaní zostatkovej hodnoty majetku. V praxi je zostatková hodnota často nevýznamná a preto je nepodstatná aj pri výpočte odpísateľnej sumy. Keď sa prijalo základné riešenie a zostatková hodnota bude pravdepodobne významná, zostatková hodnota sa odhadne k dátumu obstarania a nie je následne zvýšená pre zmeny v cenách. Ak sa však prijalo povolené alternatívne riešenie, v deň každého následného precenenia majetku sa vypracuje nový odhad. Odhad sa zakladá na zostatkovej hodnote prevládajúcej k dátumu odhadu pre podobný majetok, ktoré dosiahlo koniec svojej doby použiteľnosti a ktoré funguje za podmienok podobných tým, za ktorých sa bude majetok používať.
47. Na alokovanie odpísateľnej sumy majetku na systematickom základe počas jeho doby použiteľnosti sa môžu použiť rôzne metódy odpisovania. Tieto metódy zahŕňajú metódu rovnomerného odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Rovnomerné odpisovanie má za následok konštantný náklad počas doby použiteľnosti majetku. Metóda zrýchleného odpisovania má za následok zníženie nákladu počas doby použiteľnosti majetku. Metóda súčtu jednotiek má za následok náklad založený na očakávanom použití alebo objeme výroby majetku. Metóda použitá pre majetok je vybraná na základe očakávaného modelu hospodárskych úžitkov a dôsledne sa používa z obdobia na obdobie, pokiaľ neexistuje zmena v očakávanom modeli hospodárskych úžitkov z majetku.
48. Náklad na odpisy za obdobie sa obvykle vykazuje ako náklad. Za určitých okolností sú však hospodárske úžitky zhmotnené v majetku absorbované podnikom pri vytvorení iného majetku, skôr ako spôsobia vznik nákladu. V tomto prípade náklad na odpisy zahŕňa časť nákladu na iný majetok a je obsiahnutý v jeho účtovnej hodnote. Napríklad, odpisovanie strojov a zariadení je zahrnuté do nákladov na premenu zásob (pozri IAS 2, Zásoby). Podobne, odpisy nehnuteľností, strojov a zariadení použité na vývojové činnosti môžu byť zahrnuté v obstarávacej cene nehmotného majetku, ktoré je vykázané podľa IAS 38, Nehmotný majetok.

#### Revízia doby použiteľnosti

49. Doba použiteľnosti položky nehnuteľností, strojov a zariadení by sa mala periodicky revidovať a ak sa očakávajú podstatne líšia od predchádzajúcich odhadov, náklad na odpisy pre súčasné a budúce obdobia by sa mal upraviť.
50. Počas životnosti majetku sa môže ukázať, že odhad doby použiteľnosti nie je vhodný. Napríklad doba použiteľnosti sa môže predĺžiť následnými výdavkami na majetok, ktoré zlepšia stav majetku nad jeho pôvodne stanovený štandard výkonnosti. Alternatívne technologické zmeny alebo zmeny na trhu výrobkov môžu znížiť dobu použiteľnosti majetok. V takýchto prípadoch sa doba použiteľnosti, a preto aj odpisová sadzba, upraví pre súčasné a budúce obdobia.
51. Dobu použiteľnosti majetku môže ovplyvniť aj podniková koncepcia opráv a údržby. Táto koncepcia môže mať za následok predĺženie doby použiteľnosti majetku alebo zvýšenie jeho zostatkovej hodnoty. Prijatie tejto koncepcie však nepopiera potrebu odpisovania.

#### Revízia metódy odpisovania

52. Metóda odpisovania použitá na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia by sa mala periodicky revidovať a ak došlo k podstatnej zmene v očakávanom modeli hospodárskych úžitkov z tohto majetku, táto metóda by sa mala vymeniť, aby odrážala zmenený model. Keď je takáto zmena v metóde odpisovania nutná, zmena by sa mala chápať ako zmena v účtovnom odhade a náklad na odpisy za súčasné a budúce obdobia by sa mal upraviť.

#### NÁVRATNOSŤ ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

53. Na určenie, či položka nehnuteľností, strojov a zariadení je znížená, podnik používa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Tento štandard vysvetľuje, ako podnik reviduje účtovnú hodnotu svojho majetku, ako určuje uhraditeľnú sumu majetku a keď vykazuje alebo zruší stratu zo zníženia hodnoty <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> Pozri aj SIV – 14: nehnuteľnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek.

54. IAS 22, Podnikové kombinácie, vysvetľuje ako zaobchádzať so stratou zo zníženia hodnoty vykázanou pred koncom prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho po podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou.

#### UKONČENIE POUŽÍVANIA A VYRADENIE

55. Položka nehnuteľností, strojov a zariadení by mala byť vyňatá zo súvahy pri vyradení, alebo ak je majetok permanentne stiahnutý z použitia a neočakávajú sa žiadne budúce hospodárske úžitky z jeho vyradenia.
56. Prírastky alebo úbytky v dôsledku ukončenia používania alebo vyradenia položky nehnuteľností, strojov a zariadení by sa mali stanoviť ako rozdiel medzi odhadovanými čistými príjmami z vyradenia a účtovnou hodnotou, a mali by sa vykázat ako výnos alebo náklad vo výkaze ziskov a strát.
57. Keď je položka nehnuteľností, strojov a zariadení vymenená za podobný majetok, za okolností opísaných v odseku 22, cena obstaraného majetku sa rovná účtovnej hodnote vyradeného majetku a výsledkom nie je žiaden prírastok alebo úbytok.
58. Transakcie predaja a spätného nájmu sa účtujú v súlade s IAS 17, Nájmy.
59. Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré sú vyňaté z aktívneho používania a držané pre vyradenie, sa vedú vo svojej účtovnej hodnote k dátumu, keď je majetok vyňatý z aktívneho použitia. Prínajmenšom ku koncu každého finančného roka podnik skúma majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, a preto vykazuje všetky straty zo zníženia hodnoty.

#### ZVEREJŇOVANIE

60. V účtovných závierkach by sa malo zverejniť, s ohľadom na každú triedu nehnuteľností, strojov a zariadení:
- základne oceňovania použité pri určení hrubej účtovnej hodnoty. Ak sa použila viac ako jedna základňa, hrubá účtovná hodnota pre túto základňu by mala byť zverejnená v každej kategórii;
  - použitá metóda odpisovania;
  - doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;
  - hrubá účtovná hodnota a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) k začiatku a ku koncu obdobia;
  - porovnanie účtovnej hodnoty na začiatku a ku koncu obdobia ukazujúce:
    - prírastky;
    - úbytky;
    - akvizície prostredníctvom podnikových kombinácií;
    - zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia vyplývajúce z precenenia podľa odsekov 29, 37 a 38 a zo strát zo zníženia hodnoty, ktoré sú vykázané alebo zrušené priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku (ak nejaké sú);
    - straty zo zníženia hodnoty vykázané vo výkaze ziskov a strát počas daného obdobia, podľa IAS 36 (ak nejaké sú);
    - straty zo zníženia hodnoty zrušené vo výkaze ziskov a strát počas daného obdobia, podľa IAS 36 (ak nejaké sú);
    - odpisy;
    - čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovných závierok zahraničného subjektu; a
    - ostatné pohyby.

Porovnateľné informácie sa nepožadujú pre porovnanie uvedené v písm. e).

61. Účtovné závierky by mali tiež zverejniť:
- existenciu a sumy obmedzení vlastníckeho práva, nehnuteľností, strojov a zariadení daných do záruky za záväzky;
  - účtovnú zásadu na odhadnutý náklad na obnovovanie položiek nehnuteľností, strojov alebo zariadení;
  - sumu výdavkov na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v priebehu vytvorenia; a
  - sumu záväzkov za obstaranie nehnuteľností, strojov a zariadení.
62. Výber metódy odpisovania a odhad doby použiteľnosti majetku sú vecami úsudku. Zverejnenie prijatých metód a odhadnutých dôb použiteľnosti alebo odpisových sadzieb preto poskytuje používateľom účtovných závierok informácie, ktoré im umožňujú preskúmať zásady vybrané manažmentom a umožňuje vypracovanie porovnania s inými podnikmi. Z podobných dôvodov je nutné zverejniť odpisy alokované na obdobie a akumulované odpisy ku koncu tohoto obdobia.
63. Podnik zverejňuje podstatu a účinok zmeny v účtovnom odhade, ktorý mal podstatný účinok v bežnom období, alebo od ktorého sa očakáva, že bude mať podstatný účinok v nasledujúcich obdobiach v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. Takéto zverejnenie môže vzniknúť zo zmien v odhade vzhľadom na:
- zostatkové hodnoty;
  - náklady na odhad odstránenia a premiestnenia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení a ich obnovenia;
  - doby použiteľnosti; a
  - metódu odpisovania.
64. Keď sú položky nehnuteľností, strojov a zariadení uvedené v precenených hodnotách, malo by sa zverejniť toto:
- základ použitý na precenenie majetku;
  - dátum nadobudnutia účinnosti precenenia;
  - či bol zainteresovaný nezávislý odhadca;
  - podstata všetkých indexov použitých na stanovenie reprodukčnej ceny;
  - účtovná hodnota každej triedy nehnuteľností, strojov a zariadení, ktorá by bola zahrnutá v účtovných závierkach, keby bol majetok účtovne vedený podľa základného riešenia v odseku 28; a
  - prebytok z precenenia, ktorý udáva pohyb za obdobie a všetky obmedzenia a rozdelenia zostatku akcionárom.
65. Podnik zverejňuje informácie o znížení hodnoty nehnuteľností, strojov a zariadení podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, ako aj informácie požadované v odseku 60 písm. e) body iv) až vi).
66. Používatelia účtovných závierok považujú za dôležité pre svoje potreby aj tieto informácie:
- účtovnú hodnotu dočasne nevyužitých nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - hrubú účtovnú hodnotu všetkých plne odpísaných nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sa ešte používajú;
  - účtovnú hodnotu nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré sú vyňaté z aktívneho použitia a držané na vyradenie; a
  - keď sa použije základné riešenie, objektívnu hodnotu nehnuteľností, strojov a zariadení, ak je významne odlišná od účtovnej hodnoty.

Podnikom sa preto odporúča zverejňovanie týchto súm.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

67. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo po tomto dátume. Odporúča sa jeho skoršie uplatňovanie. Ak podnik používa tento štandard pre ročné účtovné závierky pokrývajúce obdobia začínajúce pred 1. júlom 1999, mal by:
- a) zverejniť túto skutočnosť; a
  - b) zároveň zaviesť IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, a IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.
68. Tento štandard nahrádza IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia, schválený v roku 1993.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 17  
(REVIDOVANÝ 1997)**

**Nájmy**

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 17, Účtovanie nájmov, ktorý predsedníctvo schválilo v prepracovanom vyhotovení v roku 1994. Revidovaný štandard sa mal použiť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

V apríli roku 2000 sa prostredníctvom IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach, zmenili a doplnili odseky 1, 19, 24, 45 a 48, a vložil sa odsek 48A. IAS 40 sa použije pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr.

V januári 2001 sa prostredníctvom IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenili a doplnili odseky 1, 24 a 48A. IAS 41 sa použije pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

S IAS 17 súvisia nasledujúce výklady SIC:

- SIC – 15: Operatívny nájom – stimuly,
- SIC – 27: Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu

**ÚVOD**

Tento štandard („IAS 17 (revidovaný)“) nahrádza IAS 17, Účtovanie nájmov („pôvodný IAS 17“). IAS 17 (revidovaný) je účinný pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

Tento štandard stanovuje zlepšenia nad rozsah pôvodného IAS, ktorý nahrádza, založené na preskúmaní vypracovanom v kontexte limitovanej revízie, ktorá identifikuje zmeny považované za podstatné na dokončenie jadra súboru štandardov prijateľných pre medzinárodné financovanie a kótovanie na burze cenných papierov. Rada IAS súhlasila s vykonaním hlbších reforiem v oblasti štandardov účtovania nájmu.

Hlavné zmeny pôvodného IAS 17 sú nasledujúce:

1. Pôvodný IAS 17 definoval nájom ako dohodu, ktorou prenajímateľ postúpi právo používať majetok výmenou za nájomné platené nájomcom. IAS 17 (revidovaný) mení definíciu nahradením pojmu „nájomné“ pojmom „platba alebo séria platieb“.

2. Za predpokladu, že klasifikácia nájomov by mala vychádzať z rozsahu, v ktorom riziká a odmeny plynúce z vlastníctva prenajatého majetku záležia na prenajímateľovi alebo nájomcovi, oprávnené uplatnením zásady prednosti podstaty pred formou, pôvodný IAS 17 poskytoval príklady situácií ako náznaky, že nájom je finančný nájom. IAS 17 (revidovaný) pridal dodatočnú klasifikáciu ukazovateľov na ďalšie uľahčenie procesu klasifikácie.
3. Pôvodný IAS 17 používal výraz „doba použiteľnosti“ v príkladoch zmienych vyššie na účely porovnania k výrazu, týkajúceho sa nájomu v procese klasifikácie. IAS 17 (revidovaný) používa výraz „ekonomická životnosť“ s prihliadnutím na to, že majetok mohol využívať jeden alebo viacerí používatelia.
4. Pôvodný IAS 17 požadoval zverejnenie podmieneného nájomného, ale neuvádzal, pokiaľ ide o to, či by malo byť podmienené nájomné zahrnuté alebo vylúčené pri výpočte minimálnych splátok nájomu. IAS 17 (revidovaný) požaduje, aby podmienené nájomné bolo vylúčené z minimálnych splátok nájomu.
5. Pôvodný IAS 17 neuvádzal účtovné zaobchádzanie s počiatočnými priamymi nákladmi vynaloženými nájomcom pri rokovaní a zabezpečovaní dohôd. IAS 17 poskytuje návod tým, že požaduje, aby náklady, ktoré priamo súvisia s činnosťami, vykonávanými nájomcom na zabezpečenie finančného nájomu, boli zahrnuté v sume najatého majetku.
6. Pôvodný IAS 17 poskytoval prenajímateľovi voľný výber metódy pri rozvrhnutí finančného výnosu, a to vykázanie výnosu založeného na modeli odrážajúcom stálu periodickú mieru návratnosti založenú buď na:
  - a) prenajímateľovej čistej investícii nezaplatenej vzhľadom na finančný nájom; alebo
  - b) prenajímateľovej čistej peňažnej investícii nezaplatenej vzhľadom na finančný nájom.IAS 17 (revidovaný) požaduje, že vykázanie finančného výnosu by sa malo zakladať na jednej metóde, odrážajúcej stálu periodickú mieru návratnosti, teda na základe prenajímateľovej čistej investície nezaplatenej vzhľadom na finančný nájom.
7. IAS 17 (revidovaný) vyvodzuje vzťah k medzinárodným účtovným štandardom pojednávajúcim o znížení hodnoty majetku pri poskytovaní návodu na potrebu hodnotenia možnosti zníženia hodnoty majetku. Pôvodný IAS 17 sa týmto nezaoberal.
8. IAS 17 (revidovaný) predpisuje nájomcom aj prenajímateľom v porovnaní s položkami vykazovania požadovanými pôvodným IAS 17 vylepšené vykazovanie operatívneho a finančného nájomu prostredníctvom tučne a kurzívou zvýrazneného písma.

Nové údaje požadované IAS 17 (revidovaný) zahŕňajú:

- a) celkovú hodnotu minimálnych nájomných splátok, uvedenú do súladu so súčasnou hodnotou nájomných záväzkov, v troch pravidelných obdobiach: do jedného roka, viac ako jeden rok ale najviac päť rokov, a viac ako päť rokov (požadované od nájomcu);
- b) celkovú hodnotu hrubej investície do prenájmu, uvedenú do súladu so súčasnou hodnotou pohľadávok z minimálnych nájomných splátok, v troch pravidelných obdobiach: do jedného roka, viac ako jeden rok ale najviac päť rokov, a viac ako päť rokov (požadované od prenajímateľa);
- c) súvisiace finančné poplatky v písm. a) a b) vyššie;
- d) budúce minimálne subnájomné splátky, u ktorých sa očakáva, že budú prijaté z nevypovedateľných subnájomov k súvahovému dňu;
- e) akumulované opravné položky pre nevymožiteľné pohľadávky z minimálnych nájomných splátok; a
- f) podmienené nájomné vykazané vo výnosoch prenajímateľov.



9. Pôvodný IAS 17 zahŕňal prílohy 1 – 3, ktoré predstavovali príklady situácií, v ktorých by mohol byť nájom bežne klasifikovaný ako finančný nájom. Prílohy boli vynechané v IAS 17 (revidovaný) vo svetle dodatočných ukazovateľov, zahrnutých tak do ďalšieho objasnenia procesu klasifikácie nájomov.
10. Uvádza sa, že ustanovenia súvisiace s transakciami predaja a spätného prenájmu, najmä požiadavky zahrňujúce spätný prenájom do operatívneho nájmu, obsahujú pravidlá, ktoré popisujú široký rozsah okolností, založených na súvisiacich sumách skutočnej hodnoty, účtovnej hodnoty a predajnej ceny. IAS 17 (revidovaný) zahŕňa prílohu ako ďalšie odporúčanie pri výklade požiadaviek.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	124
Rozsah	124
Definície	125
Klasifikácia nájomov	127
Nájmy v účtovných závierkach nájomcov	128
Finančné nájmy	128
Operatívne nájmy	130
Nájmy v účtovných závierkach prenajímateľov	130
Finančné nájmy	130
Operatívne nájmy	132
Transakcie predaja a spätného nájmu	133
Prechodné ustanovenia	133
Dátum účinnosti	133

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

## CIEĽ

Cieľom tohoto štandardu je opísať, pre nájomcov a prenajímateľov, vhodné účtovné zásady a zverejnenie používané vo vzťahu k finančným a operatívnym nájomom.

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pri účtovaní všetkých nájomov iných ako:
- a) nájomné zmluvy týkajúce sa objavenia a spracovania nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov; a
  - b) licenčné zmluvy na také položky, ako sú hrané filmy, video záznamy, divadelné hry, rukopisy, patenty a autorské práva.

Tento štandard by sa však nemal používať na účely oceňovania:

- a) nájomcov investičného nehnuteľností držaného v rámci finančných nájmov (pozri IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach);
  - b) prenajímateľov investičného nehnuteľností prenajatého v rámci operatívnych nájmov (pozri IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach);
  - c) nájomcov biologického majetku držaného v rámci finančných nájmov (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo); alebo
  - d) prenajímateľov biologického majetku prenajatého v rámci operatívnych nájmov (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo).
2. Tento štandard sa uplatňuje na zmluvy, ktoré prenášajú právo používať majetok, aj keď sa môžu od prenajímateľa vyžadovať podstatné služby v spojení s činnosťou alebo údržbou takéhoto majetku. Na druhej strane, tento štandard sa neuplatňuje na zmluvy, ktoré sú zmluvami o službách, ktoré neprenášajú právo používať majetok z jednej zmluvnej strany na druhú.

#### DEFINÍCIE

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

Nájom je zmluva, pomocou ktorej prenajímateľ prevádza na nájomcu právo používať majetok na dohodnuté časové obdobie, výmenou za platbu alebo sériu platieb.

Finančný nájom je nájom, ktorý prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva majetku. Vlastnícke právo sa môže, ale nemusí nakoniec previesť.

Operatívny nájom je nájom iný ako finančný nájom.

Nevypovedateľný nájom je nájom, ktorý je vypovedateľný len:

- a) pri výskyte nejakej vzdialenej podmienenej skutočnosti;
- b) so súhlasom prenajímateľa;
- c) ak nájomca uzavrie novú nájomnú zmluvu na rovnaký alebo rovnocenný majetok s rovnakým prenajímateľom; alebo
- d) pri platbe takej dodatočnej sumy nájomcom, že na začiatku je pokračovanie nájmu primerane isté.

Začiatok nájmu je skorší z dátumov uzatvorenia nájomnej zmluvy alebo dátumu prijatia záväzku strán k základným podmienkam nájmu.

Doba nájmu je nevypovedateľné obdobie, na ktoré nájomca uzavrel zmluvu o nájme majetku spolu so všetkými ďalšími podmienkami, na ktoré má nájomca opciu pokračovať v nájme majetku za ďalšiu platbu alebo bez nej, pričom o tejto opcii je na začiatku nájmu primerane isté, že nájomca ju využije.

Minimálne nájomné platby sú platby počas doby nájmu, ktoré nájomca je, alebo môže byť požadovaný vykonať, s vylúčením podmieneného nájmu, nákladov za služby a dane, ktoré majú byť platené prenajímateľom a ktoré sú mu refundované, spoločne s:

- a) v prípade nájomcu, všetkými sumami zaručenými nájomcom alebo osobou spriaznenou s nájomcom; alebo

- b) v prípade prenajímateľa, akákoľvek zostatková hodnota garantovaná prenajímateľovi buď:
  - i) nájomcom;
  - ii) s nájomcom spriaznenou osobou; alebo
  - iii) nezávislou treťou stranou finančne schopnou splniť túto záruku.

Ak má však nájomca opciu na nákup majetku za cenu, o ktorej sa očakáva, že bude dostatočne nižšia ako objektívna hodnota k dátumu, keď sa opcia stane uplatniteľnou, keď na začiatku nájmu je primerane isté, že opcia bude uplatnená, minimálne nájomné platby obsahujú minimálne platby splatné počas nájomného obdobia a platby požadované pri využití tejto kúpnej opcie.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú by sa mohol majetok vymeniť alebo záväzok vyrovať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Ekonomická životnosť je buď:

- a) obdobie, počas ktorého sa očakáva, že majetok bude ekonomicky použiteľný jedným alebo viacerými používateľmi; alebo
- b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, u ktorých sa očakáva, že budú získané z majetku jedným alebo viacerými používateľmi.

Doba použiteľnosti je odhadnuté zostávajúce obdobie, od začiatku obdobia nájmu, bez obmedzenia dĺžky nájomného obdobia, počas ktorého sa očakáva, že ekonomické úžitky obsiahnuté v majetku podnik spotrebuje.

Zaručená zostatková hodnota je:

- a) v prípade nájomcu, tá časť zostatkovej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo s nájomcom spriaznenou osobou (suma záruky, ktorá je maximálnou sumou, ktorá by sa mohla stať, v každom prípade, splatnou); a
- b) v prípade prenajímateľa, tá časť zostatkovej hodnoty, ktorá je zaručená nájomcom alebo treťou stranou, ktorá nie je spriaznenou osobou prenajímateľa, ktorá je finančne schopná vyrovať záväzky podľa záruky.

Nezaručená zostatková hodnota je ten podiel zostatkovej hodnoty prenajímaného majetku, realizácia ktorého prenajímateľom nie je zaistená alebo je zaručená len spriaznenou osobou prenajímateľa.

Hrubá investícia do nájmu je súhrn minimálnych nájomných platieb u finančného nájmu z hľadiska prenajímateľa a akejkol'vek nezaručenej zostatkovej hodnoty zostávajúcej z časového rozlišovania prenajímateľovi.

Nerealizovaný finančný výnos je rozdiel medzi:

- a) súhrnom minimálnych nájomných splátok v prípade finančného nájmu z hľadiska prenajímateľa a akejkol'vek nezaručenej zostatkovej hodnoty zostávajúcej z časového rozlišovania prenajímateľovi; a
- b) objektívnou hodnotou hore uvedeného a), v úrokovej miere obsiahnutej v nájmu.

Čistá investícia do nájmu je hrubá investícia do nájmu mínus nerealizovaný finančný výnos.

Implicitná úroková miera nájmu je diskontná miera, ktorá na začiatku nájmu ovplyvňuje, že agregovaná súčasná hodnota a) minimálnych nájomných splátok a b) nezaručenej zostatkovej hodnoty sa rovná skutočnej hodnote prenajímaného majetku.

Nájomcova prírastková úroková miera z pôžičiek je úroková miera, ktorú by nájomca musel zaplatiť za podobný nájom, alebo ak sa to nedá určiť, miera, pri ktorej by si mohol nájomca na začiatku nájmu vypožičať finančné prostriedky na nákup majetku, na podobné obdobie a s podobnou zárukou.

Podmienené nájomné je tá časť nájomných splátok, ktorá nie je stanovená fixnou sumou, ale je založená na inom faktore ako len na toku času (napríklad, percento predaja, rozsah použitia, cenové indexy, trhové úrokové miery).

4. Definícia nájmu zahŕňa zmluvy pre nájom majetku, ktoré obsahujú ustanovenie dávajúce nájomcovi opciu získať vlastnícke právo na majetok, pri splnení dohodnutých podmienok. Tieto zmluvy sú niekedy známe ako nájomné kúpne zmluvy.

#### KLASIFIKÁCIA NÁJMOV

5. Klasifikácia nájmov prijatá v tomto štandarde je založená na rozsahu, v ktorom riziká a odmeny plynúce z vlastníctva prenajatého majetku spočívajú na nájomcovi alebo prenajímateľovi. Riziká zahŕňujú možnosti strát z nevyužitej kapacity alebo technologického zastarávania a z kolísania v návratnosti spôsobeného meniacimi sa ekonomickými podmienkami. Odmeny môžu byť predstavované očakávaním ziskovej činnosti počas ekonomickej životnosti majetku a prírastkom zo zhodnotenia alebo z realizácie zostatkovej hodnoty.
6. Nájom je klasifikovaný ako finančný nájom, ak prevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva. Nájom je klasifikovaný ako operatívny nájom, ak neprevádza v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva.
7. Keďže transakcia medzi prenajímateľom a nájomcom je založená na nájomnej zmluve spoločnej pre obe strany, je vhodné použiť zhodné definície. Použitie týchto definícií na rozdielne okolnosti dvoch strán môže mať niekedy za následok, že rovnaký nájom je klasifikovaný odlišne prenajímateľom a nájomcom.
8. Či je nájom finančným nájmom alebo operatívnym nájmom, to závisí skôr od obsahu transakcie než od formy zmluvy <sup>(1)</sup>. Príklady situácií, ktoré by mohli bežne viesť k nájmu klasifikovanému ako finančný nájom, sú:
  - a) nájom prevádza vlastníctvo majetku na nájomcu koncom obdobia nájmu;
  - b) nájomca má opciu na kúpu majetku za cenu, u ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia ako objektívna hodnota k dátumu, kedy sa opcia stáva uplatniteľnou, takže na začiatku nájmu je primerane isté, že opcia sa využije;
  - c) nájomné obdobie je na podstatnú časť ekonomickej životnosti majetku, aj keď sa vlastnícke právo neprevedie;
  - d) na začiatku nájmu súčasná hodnota minimálnych nájomných splátok je prinajmenšom v podstate celá objektívna hodnota prenajatého majetku;
  - e) prenajatý majetok je zvláštnej podstaty tak, že len nájomca ho môže použiť bez vykonania väčších úprav.
9. Ukazovatele situácií, ktoré individuálne alebo v kombinácii by mohli tiež viesť k nájmu, ktorý bude klasifikovaný ako finančný nájom sú:
  - a) ak nájomca môže zrušiť nájom, prenajímateľove straty spojené s jeho zrušením, sú nahradené nájomcom;
  - b) prírastky alebo straty z kolísania v objektívnej hodnote zostatku pripadnú nájomcovi (napríklad vo forme nájomného rabatu rovnajúceho sa výťažku z predaja ku koncu nájmu); a
  - c) nájomca má schopnosť pokračovať v nájmu za sekundárne obdobie za nájomné, ktoré je podstatne nižšie ako trhové nájomné.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-27: posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu.

10. Klasifikácia nájmu je urobená na začiatku nájmu. Ak v akomkoľvek čase nájomca a prenajímateľ súhlasia zmeniť podmienky nájmu, inak ako obnovením nájmu, spôsobom, ktorý by mohol mať za následok odlišnú klasifikáciu nájmu podľa kritérií v odsekoch 5 až 9, hoci zmenené podmienky boli v skutočnosti na začiatku, revidovaná zmluva je považovaná za novú zmluvu počas jej obdobia. Zmeny v odhadoch (napríklad zmeny pri odhadoch ekonomickej životnosti, alebo zostatkovej hodnoty prenajatého majetku) alebo zmeny v okolnostiach (napríklad nedodržanie záväzkov nájomcom), nedávajú však dôvod pre vznik novej klasifikácie nájmu na účtovné účely.
11. Nájmy pozemkov a budov sú klasifikované ako operatívne alebo finančné nájmy rovnakým spôsobom ako nájmy iných majetku. Charakteristikou pozemkov však je, že pozemok má neobmedzenú ekonomickú životnosť, a ak sa neočakáva, že vlastníctvo prejde na nájomcu koncom doby nájmu, nájomca neprijme v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva. Odmena, zaplatená za takúto nájomnú držbu, predstavuje predplatené nájomné splátky, ktoré sú amortizované za dobu nájmu v súlade s modelom poskytovaných úžitkov.

## NÁJMY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH NÁJOMCOV

### *Finančné nájmy*

12. Nájomcovia by mali vykázat finančné nájmy ako majetok a záväzky v ich súvahách v sumách rovnajúcich sa na začiatku nájmu objektívnej hodnote prenajatého majetku, alebo, ak je nižšia, v súčasnej hodnote minimálnych nájomných splátok. Pri výpočte súčasnej hodnoty minimálnych nájomných splátok diskontným faktorom je implicitná úroková miera nájmu, ak je to možné určiť, ak nie, mala by sa použiť nájomcova prírastková úroková miera z pôžičiek.
13. Transakcie a iné udalosti sú účtované a prezentované v súlade s ich podstatou a finančnou realitou a nie výlučne s ich právnou formou. Pokiaľ právna forma nájomnej zmluvy je taká, že nájomca nemôže získať právne vlastníctvo prenajatého majetku, v prípade finančného nájmu, podstata a finančná skutočnosť sú také, že nájomca získava ekonomické úžitky z používania prenajatého majetku počas hlavnej časti jeho ekonomickej životnosti výmenou za vstúpenie do záväzku zaplatiť za toto právo hodnotu približujúcu sa k objektívnej hodnote majetku a súvisiacemu finančnému nákladu.
14. Ak takéto nájomné transakcie nie sú odrazené v súvahe nájomcu, ekonomické zdroje a úroveň záväzkov podniku sú podhodnotené, čo skresľuje finančné ukazovatele. Je preto vhodné, aby bol finančný nájom vykázaný v súvahe nájomcu ako majetok, ako aj ako záväzok zaplatiť budúce nájomné splátky. Na začiatku nájmu majetok a záväzok pre budúce nájomné splátky sú vykázané v súvahe v rovnakých sumách.
15. Nie je vhodné pre záväzky za prenajatý majetok, aby boli prezentované vo výkazoch účtovnej závierky formou odpočítania z prenajatého majetku. Ak sa pri prezentácii záväzkov v súvahe urobí rozlíšenie medzi obežnými a neobežnými záväzkami, rovnaké rozlíšenie sa urobí pre nájomné záväzky.
16. Počiatočné priame náklady sú často spôsobené v spojení so zvláštnymi činnosťami, ako pri rokovaní a zabezpečovaní nájomných zmlúv. Náklady identifikované ako priamo priraditeľné činnostiam vykonávaným nájomcom pre finančný nájom, sú zahrnuté ako súčasť vykázaného prenajatého majetku.
17. Nájomné splátky by sa mali rozdeliť medzi finančný náklad a zníženie nesplateného záväzku. Finančný náklad by sa mal rozložiť do období počas doby nájmu tak, aby sa vytvorila stála periodická úroková miera na zostávajúce zostatky záväzku za každé obdobie.
18. V praxi pri rozvrhnutí finančného nákladu do období počas doby nájmu môžu byť na zjednodušenie výpočtu použité niektoré formy odhadov.

19. Finančný nájom vedie v každom období k odpisovému nákladom z odpisovateľného majetku, ako aj finančnému nákladu za každé účtovné obdobie. Zásada odpisovania pri prenajatom majetku by sa mala zhodovať so zásadou pre odpisovateľný majetok, ktoré sú vo vlastníctve, a vykázané odpisovanie by sa malo vypočítavať na základe stanovenom v medzinárodných účtovných štandardoch IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia a IAS 38, Nehmotný majetok. Ak nie je primeraná istota, že nájomca získá vlastníctvo na konci doby nájmu, mal by sa majetok úplne odpísať počas doby nájmu alebo jeho doby použiteľnosti, podľa toho, ktorá je kratšia.
20. Suma odpisov prenajatého majetku je rozdelená na každé účtovné obdobie počas očakávanej doby použitia na systematickom základe zhodne so zásadou odpisovania prijatou nájomcom pre odpisovateľný majetok, ktorý je vo vlastníctve. Ak je primeraná istota, že nájomca získá vlastníctvo koncom doby nájmu, očakávané obdobie použitia je doba použiteľnosti majetku, inak sa majetok odpíše za dobu nájmu alebo jeho dobu použiteľnosti, čo je kratšie.
21. Suma nákladov odpisov za majetok a finančného nákladu za obdobie je zriedkavo rovnaká ako nájomné splátky splatné za obdobie, a preto je nevhodné vykazať len splatné nájomné splátky ako náklad vo výkaze ziskov a strát. Podľa toho je nepravdepodobné, že majetok a súvisiaci záväzok sa rovnajú v období po začiatku nájmu.
22. Na určenie, či prenajatý majetok je znehodnotený, v prípade, keď očakávané budúce ekonomické úžitky z takéhoto majetku sú nižšie ako jeho účtovná hodnota, podnik používa Medzinárodný účtovný štandard zaoberajúci sa znížením hodnoty majetku, ktorý stanovuje požiadavky, ako by mal podnik vykonať prehodnotenie účtovnej hodnoty svojho majetku, ako by mal určiť reprodukčnú hodnotu majetku, a kedy by mal vykazať alebo zrušiť zníženie hodnoty.
23. Nájomca by mal okrem požiadaviek v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, urobiť nasledujúce zverejnenia za finančné nájomy:
  - a) za každú skupinu majetku, čistú účtovnú hodnotu k súvahovému dňu;
  - b) porovnanie medzi celkovou sumou minimálnych nájomných splátok k súvahovému dňu a ich súčasnou hodnotou. Okrem toho, podnik by mal zverejniť celkovú hodnotu minimálnych nájomných splátok k súvahovému dňu ich súčasnú hodnotu pre každé z nasledujúcich období:
    - i) do jedného roka;
    - ii) viac ako jeden rok ale najviac päť rokov;
    - iii) viac ako päť rokov;
  - c) podmienené nájomné vykázané vo výnosoch za obdobie;
  - d) celkovú hodnotu budúcich minimálnych splátok subnájomov, ktoré sú očakávané, že budú prijaté podľa nevyhovujúceho subnájomov k súvahovému dňu; a
  - e) všeobecný opis nájomcových podstatných nájomných zmlúv vrátane, ale nie s obmedzením na, nasledujúce:
    - i) základ, na ktorom sú podmienené nájomné splátky určené;
    - ii) existencia a podmienky obnovy alebo kúpnych opcí a podmienky automatického stúpania; a
    - iii) obmedzenia uložené nájomnými zmluvami, ako sú obmedzenia týkajúce sa dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho nájmu.
24. Navyše, požiadavky na zverejnenie podľa IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia, 36, Zníženie hodnoty majetku, IAS 38, Nehmotný majetok, IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach a IAS 41, Poľnohospodárstvo, sa vzťahujú na hodnoty prenajatých majetku v rámci finančných nájmov, ktoré sa účtujú nájomcom ako nadobudnutia majetku.

*Operatívne nájmy*

25. Nájomné splátky podľa operatívneho nájmu by mali byť vykázané ako náklad vo výkaze ziskov a strát na rovnomernom základe počas doby nájmu, ak nie je iný systematický základ predstaviteľom časového modelu používateľovho úžitku <sup>(1)</sup>.
26. Pre operatívne nájmy, nájomné splátky (okrem nákladov za služby ako je poistenie a údržba) sú vykázané ako náklad vo výkaze ziskov a strát na rovnomernom základe, ak nie je iný systematický základ predstaviteľom časového modelu používateľovho úžitku, aj keď splátky nie sú na takomto základe.
27. Nájomcovia by mali, dodatočne k požiadavkám v IAS 32, Finančné nástroje: zverejnenie a prezentácia, urobiť nasledujúce zverejnenia pre operatívne nájmy:
- a) celková suma budúcich minimálnych nájomných splátok podľa nevypovedateľného operatívneho nájmu za každé z nasledujúcich období:
    - i) do jedného roka;
    - ii) viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;
    - iii) viac ako päť rokov;
  - b) celková suma budúcich minimálnych subnájomných splátok, ktoré sú očakávané, že budú prijaté podľa nevypovedateľných subnájomov k súvahovému dňu;
  - c) nájomné a subnájomné splátky vykázané vo výnosoch za obdobie, s oddelenými sumami pre minimálne nájomné splátky, podmienené nájomné a subnájomné splátky;
  - d) všeobecný popis nájomcových podstatných nájomných zmlúv vrátane, ale nie s obmedzením na, nasledujúce:
    - i) základ, na ktorom sú splátky podmieneného nájomného určené;
    - ii) existencia a podmienky obnovy alebo kúpnych opcí a podmienky automatického stúpania; a
    - iii) obmedzenia uložené nájomnými zmluvami, ako sú obmedzenia týkajúce sa dividend, dodatočného dlhu a ďalšieho nájmu.

**NÁJMY V ÚČTOVNÝCH ZÁVIERKACH PRENAJÍMATEĽOV***Finančné nájmy*

28. Prenajímatelia by mali vykázať majetok držaný vo forme finančného nájmu v ich súvahách a prezentovať ich ako pohľadávku v sume rovnajúcej sa čistej investícii do nájmu.
29. Podľa finančného nájmu v podstate všetky riziká a odmeny plynúce z právneho vlastníctva sú prevedené prenájomiteľom a tak pohľadávky z nájomných splátok sa chápu u prenájomiteľa ako zaplatenie istiny a finančný výnos, aby sa vykonala náhrada výdavkov prenájomiteľa a odmena prenájomiteľa za jeho investíciu a služby.
30. Vykázanie finančného výnosu by malo byť založené na modeli odrážajúcom stálu periodickú mieru návratností prenájomiteľových čistých investícií splatných z finančného nájmu.
31. Cieľom prenájomiteľa je rozdeliť finančný výnos za dobu nájmu na systematickom a racionálnom základe. Toto rozvrhnutie je založené na modeli odrážajúcom stálu periodickú mieru návratností prenájomiteľových čistých investícií splatných z finančného nájmu. Nájomné splátky súvisiace s účtovným obdobím, okrem nákladov za služby, sú aplikované oproti hrubej investícii do nájmu tak, aby znížili tak istinu, ako aj nerealizovaný finančný výnos.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV- 15: operatívny nájom – stimuly.

32. Odhadnuté nezaručené zostatkové hodnoty použité pri vypočítavaní prenajímateľovej hrubej investície do nájmu, sú pravidelne prehodnocované. Ak sa vykonalo zníženie v odhadovanej nezaručenej zostatkovej hodnote, rozvrhnutie výnosu za dobu nájmu je revidované a vykáže sa okamžite prípadná redukcia vzhľadom na časovo už rozlíšené sumy.
33. Často sa vyskytnú prenajímateľovi pri rokovaní a dohodnutí nájmu počiatočné priame náklady, ako sú komisionárske a právne poplatky. Pre finančné nájmy tieto počiatočné priame náklady vytvárajú finančný výnos a buď sa okamžite vykážu vo výnosoch, alebo sa zaúčtujú do výnosov za dobu nájmu. V druhom z uvedených prípadov sa môže vykázat výdavok ako náklad a časť nerealizovaného finančného výnosu sa rovná počiatočným priamym nákladom, ako výnos v tom istom období.
34. Výrobcovia alebo obchodníci ako prenajímatelia by mali vykázat zisk alebo stratu z predaja vo výnosoch za obdobie v súlade so zásadou, ktorú sleduje podnik pri priamych predajoch. Ak sú určené umelo nízke úrokové miery, zisk z predaja by sa mal obmedziť na výšku, ktorá by sa použila, ak by sa účtovala komerčná úroková miera. Počiatočné priame náklady by sa mali vykázat ako náklad vo výkaze ziskov a strát na začiatku nájmu.
35. Výrobcovia alebo obchodníci často ponúkajú zákazníkovi voľbu kúpy alebo nájmu majetku. Finančný nájom majetku výrobcovi alebo obchodníkovi spôsobuje vznik dvoch typov výnosu:
- a) zisk alebo strata zodpovedajúca zisku alebo strate vyplývajúcej z priameho predaja prenajatého majetku, za bežnú predajnú cenu, odrážajúcu akýkoľvek uplatniteľný objemový alebo obchodný rabat; a
  - b) finančný výnos za dobu nájmu.
36. Tržba z predaja zaznamenaná k začatiu obdobia finančného nájmu výrobcovi alebo obchodníkovi ako prenajímateľom je objektívna hodnota majetku, alebo, ak je nižšia, súčasná hodnota minimálnych nájomných splátok zostávajúcich z časového rozlišovania prenajímateľovi, vypočítaná pri komerčnej úrokovvej miere. Cena predaja vykázaná k začatiu doby nájmu je nákladová, alebo účtovná hodnota, ak je odlišná, prenajatého majetku mínus súčasná hodnota nezaručenej zostatkovej hodnoty. Rozdiel medzi tržbou z predaja a nákladom na predaj je zisk z predaja, ktorý je vykázaný v súlade so zásadou sledovanou podnikom pre predaje.
37. Výrobcovia alebo obchodníci ako prenajímatelia niekedy stanovujú umelo nízke úrokové miery, aby prilákali zákazníkov. Použitie takýchto mier by mohlo mať za následok nadmerný podiel výnosu z transakcie, ktorá je vykázaná v čase predaja, na celkovej sume výnosu. Ak sú stanovené umelo nízke úrokové miery, zisk z predaja by mohol byť obmedzený do výšky zisku, ktorý by sa aplikoval pri použití komerčných úrokových mier.
38. Počiatočné priame náklady sú vykázané ako náklady k začatiu doby nájmu, pretože súvisia najmä so ziskom z predaja výrobcovi alebo obchodníkovi.
39. Prenajímateľ by mal okrem požiadaviek v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, urobiť nasledujúce zverejnenia pre finančný nájom:
- a) vzájomné porovnanie medzi celkovou sumou hrubej investície do nájmu k súvahovému dňu a súčasnou hodnotou minimálnych nájomných splátok k súvahovému dňu. Navyše, podnik by mal zverejniť celkovú hodnotu hrubej investície do nájmu a súčasnú hodnotu splatných minimálnych nájomných splátok k súvahovému dňu za každé z nasledujúcich období:
    - i) do jedného roka;
    - ii) viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;
    - iii) viac ako päť rokov;
  - b) nerealizovaný finančný výnos;
  - c) nezaručené zostatkové sumy zostávajúce z časového rozlišovania prenajímateľovi;
  - d) akumulované opravné položky pre nevymožiteľné pohľadávky minimálnych nájomných splátok;



- e) podmienené nájomné vykázané vo výnosoch; a
  - f) všeobecný opis prenajímateľových podstatných nájomných dohôd.
40. Ako ukazovateľ rastu je často tiež užitočné zverejniť hrubú investíciu mínus nerealizovaný výnos v novom obchode pridanom počas účtovného obdobia, po odpočítaní príslušných súm zrušených nájmov.

#### *Operatívne nájom*

41. Prenajímatelia by mali prezentovať majetok, ktorý je predmetom operatívnych nájmov v súlade s charakterom majetku.
42. Výnos z nájmu z operatívnych nájmov by mal byť vykázaný vo výnosoch na rovnomernom základe za dobu nájmu, ak iný systematický základ nereprezentuje viac časový model, v ktorom použitie nájmu odvodeného z prenajatého majetku je zmenšené <sup>(1)</sup>.
43. Náklady, vrátane odpisov, ktoré vzniknú v súvislosti s nájomnými výnosmi, sa vykážu ako náklad. Výnos z nájmu (okrem príjmov za poskytnuté služby, ako sú poistenie a údržba) je vykázaný vo výnosoch na rovnomernom základe za dobu nájmu, aj keď príjmy nie sú na takomto základe, ak iný systematický základ nereprezentuje viac časový model, v ktorom použitie úžitku odvodeného z prenajatého majetku je zmenšené.
44. Počiatočné priame náklady vzťahujúce sa výslovne k realizovaným výnosom z operatívneho nájmu sa buď zadržia a priradia k výnosu za dobu nájmu v pomere k vykázanému výnosu z nájomného, alebo sa vykážu ako náklad vo výkaze ziskov a strát za obdobie, v ktorom sa vyskytli.
45. Odpisy prenajatých majetku by mali byť na základe zhodnom s prenajímateľovou zásadou bežného odpisovania pre podobný majetok a suma odpisu by mala byť vypočítaná na základe stanovenom v IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia a IAS 38, Nehmotný majetok.
46. Na určenie, či sa zmenšila hodnota prenajatého majetku, t. j., či očakávané budúce ekonomické úžitky z takéhoto majetku sú nižšie, ako jeho účtovná hodnota, podnik používa medzinárodný účtovný štandard zaoberajúci sa znížením hodnoty majetku, ktorý stanovuje požiadavky, ako by mal podnik revidovať účtovnú hodnotu svojho majetku, ako by mal určiť reprodukčnú hodnotu majetku a kedy by mal vykázat, alebo zmenšiť stratu zo zníženia hodnoty.
47. Výrobca alebo obchodník ako prenajímateľ nevykazuje pri uzavretí operatívneho nájmu zisk z predaja, pretože nejde o to isté, čím je predaj.
48. Prenajímatelia by mali okrem požiadaviek v IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, urobiť nasledujúce zverejnenia pre operatívne nájom:
- a) budúce minimálne nájomné platby z nevypovedateľných operačných nájmov v celkovej hodnote a za každé z období:
    - i) do jedného roka;
    - ii) viac ako jeden rok, ale najviac päť rokov;
    - iii) viac ako päť rokov;
  - b) celková suma podmieneného nájomného vykázaného vo výnosoch; a
  - c) všeobecný opis prenajímateľových podstatných nájomných dohôd.
- 48A. Navyše, požiadavky na zverejnenie podľa IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia, 36, Zníženie hodnoty majetku, IAS 38, Nehmotný majetok, IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach a IAS 41, Poľnohospodárstvo, sa vzťahujú na hodnoty prenajatého majetku v rámci operatívnych nájmov.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV- 15: operatívny nájom – stimuly.

## TRANSAKČIE PREDAJA A SPÄTNÉHO NÁJMU 1

49. Transakcia predaja a spätného nájmu zahŕňa predaj majetku predávajúcim a nájom toho istého majetku predávajúcemu. Hodnota splátok nájmu a predajná cena sú obvyčajne vzájomne závislé, pretože sú dohodnuté naraz. Účtovné zaobchádzanie s transakciou predaja a spätného nájmu závisí na type zahrnutého nájmu.
50. Ak transakcia predaja a spätného nájmu má za následok finančný nájom, akýkoľvek prebytok nad účtovnú hodnotu by nemal byť okamžite vykázaný ako výnos v účtovných závierkach predajcu – nájomcu. Namiesto toho by mal byť časovo rozlíšený a amortizovaný počas doby nájmu.
51. Ak spätný nájom je finančným nájmom, transakcia je prostriedok, pomocou ktorého prenajímateľ poskytuje nájomcovi financie, pričom majetok je zárukou. Pre tento dôvod nie je vhodné považovať prebytok tržieb z predaja nad účtovnou hodnotou za výnos. Takýto prebytok je odložený a amortizovaný počas doby nájmu.
52. Ak transakcia predaja a spätného nájmu má za následok operatívny nájom a je zrejmé, že transakcia je stanovená v objektívnej hodnote, každý zisk alebo strata by mali byť vykázané okamžite. Ak je predajná cena pod objektívnu hodnotu, každý zisk alebo strata by mali byť vykázané okamžite okrem toho, ak strata je kompenzovaná budúcimi nájomnými splátkami pod trhovú cenu, mala by byť odložená a amortizovaná v pomere k nájomným splátkam za obdobie, pre ktoré sa očakáva, že majetok sa bude používať. Ak je predajná cena nad objektívnu hodnotu, prebytok nad objektívnu hodnotou by mal byť odložený a umorený na obdobie, pre ktoré sa očakáva, že majetok sa bude používať.
53. Ak je spätný nájom operatívnym nájmom, a nájomné splátky a predajná cena sú stanovené v objektívnej hodnote, v skutočnosti došlo k bežnej predajnej transakcii a akýkoľvek zisk alebo strata sú vykázané okamžite.
54. Pre operatívne nájmy, ak objektívna hodnota v čase transakcie predaja a spätného nájmu je menšia ako účtovná hodnota majetku, strata rovnajúca sa sume rozdielu medzi účtovnou hodnotou a objektívnu hodnotou by mala byť vykázaná okamžite.
55. Pre finančné nájmy nie sú žiadne takéto úpravy potrebné, ak nebol nehnuteľnosti znehodnotený, kedy účtovná hodnota je znížená na reprodukčnú hodnotu v súlade s Medzinárodným účtovným štandardom zaoberajúcim sa znížením hodnoty majetku.
56. Požiadavky zverejnenia pre nájomcov a prenajímateľov sa používajú rovnako na transakcie predaja a spätného nájmu. Požadovaný popis podstatných nájomných podmienok vedie k zverejneniu jedinečných alebo nezvyčajných podmienok zmluvy alebo podmienok transakcií predaja a spätného nájmu.
57. Transakcie predaja a spätného nájmu môžu spĺňať kritérium oddeleného zverejnenia v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, odsek 16

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

58. Retrospektívne použitie tohto štandardu je odporúčané, ale nie požadované. Ak štandard nie je použitý retrospektívne, zostatok akéhokoľvek trvajúceho finančného nájmu je považovaný, že bude správne určený prenajímateľom a mal by byť preto účtovaný v súlade s podmienkami tohto štandardu.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

59. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Ak podnik používa tento štandard pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. januárom 1999, podnik by mal zverejniť skutočnosť, že použil tento štandard namiesto IAS 17, Účtovanie nájmov, schválený v roku 1982.
60. Tento štandard nahrádza IAS 17, Účtovanie nájmov, schválený v roku 1982.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 18  
(REVIDOVANÝ 1993)**

**Výnosy z bežnej činnosti**

V roku 1998 pozmenil IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, znenie odseku 11 IAS 18 vložením krížového odkazu na IAS 39.

V máji 1999 pozmenil IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, znenie odseku 36. Zmenený a doplnený text nadobudol účinnosť pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V januári 2001 sa prostredníctvom IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 6 IAS 41 sa použije pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

S IAS 18 súvisia nasledujúce výklady SIC:

- SIC – 27: Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu,
- SIC – 31: Výnosy – Výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

**OBSAH**

	Odseky
Cieľ	134
Rozsah	135
Definície	136
Oceňovanie výnosov	136
Identifikácia transakcie	137
Predaj tovaru	137
Poskytovanie služieb	138
Úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy	139
Zverejňovanie	140
Dátum účinnosti	140

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

**CIEĽ**

Výnosy sú definované v rámci osnove pre zostavovanie a prezentáciu účtovných závierok ako zvýšenie ekonomických úžitkov počas účtovného obdobia vo forme prílivu alebo zvýšenia majetku alebo zníženie záväzkov, čo má za následok zvýšenie vlastného imania, iné ako je zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov do vlastného imania. Výnosy zahŕňajú tak výnosy z bežnej činnosti, ako aj iné výnosy a nerealizované zisky. Výnosy z bežnej činnosti sú výnosmi, ktoré vznikajú z bežných činností podniku a sú uvádzané pod mnohými názvami vrátane názvov tržby, poplatky za služby, úroky, dividendy a výnosy z poskytnutých priemyselných a autorských práv. Cieľom tohoto štandardu je stanoviť spôsob účtovania výnosov z bežných činností, vznikajúcich z určitých druhov transakcií a udalostí.

Hlavnou otázkou pri účtovaní výnosov z bežných činností je stanovenie, kedy tieto výnosy vykázať. Výnosy z bežných činností sú vykázané, ak je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť budúce ekonomické úžitky a tieto úžitky je možné spoľahlivo merať. Tento štandard určuje okolnosti, za ktorých budú tieto kritéria splnené a výnosy z bežných činností budú vykázané. Štandard poskytuje aj praktický návod na používanie týchto kritérií.

## ROZSAH

1. Tento štandard by mali používať všetky podniky pri účtovaní výnosov vznikajúcich z nasledujúcich transakcií a udalostí:
  - a) predaj tovaru;
  - b) poskytovanie služieb;
  - c) používanie majetku podniku inými stranami, z ktorého plynú úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy.
2. Tento štandard nahrádza IAS 18, Vykazovanie výnosov, schválený v roku 1982.
3. Tovar zahŕňa tovar vyrobený podnikom s cieľom predaja a tovar nakúpený s cieľom ďalšieho predaja, ako napríklad tovar nakúpený pre maloobchod alebo pozemky a iné nehnuteľnosti držané s cieľom ďalšieho predaja.
4. Poskytovanie služieb zahŕňa spravidla vykonanie zmluvne dohodnutej úlohy podnikom počas dohodnutého zmluvného obdobia. Služby môžu byť poskytované počas jedného alebo viacerých období. Niektoré zákazky na poskytovanie služieb sa priamo vzťahujú k zákazkám na zhotovenie, napríklad zákazky na služby vedúcich projektantov alebo architektov. Výnosy, vznikajúce z týchto zákaziek, nie sú predmetom tohto štandardu, ale zaobchádza sa s nimi v súlade s požiadavkami pre zákazkovú výrobu tak, ako je to špecifikované v IAS 11, Zákazková výroba.
5. Pri použití majetku podniku inými stranami vznikajú výnosy z bežnej činnosti vo forme:
  - a) úroku – poplatku za použitie peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt alebo súm, ktorý je splatný podniku;
  - b) poplatkov za priemyselné a autorské práva – poplatkov za použitie dlhodobých majetku podniku, napríklad patentov, obchodných značiek, autorských práv a počítačového softvéru;
  - c) dividend – rozdelenia ziskov držiteľom investícií do vlastného imania v pomere, v akom sa podieľajú na vlastníctve určitej triedy kapitálu.
6. Tento štandard sa nezaobrá výnosmi z bežnej činnosti pochádzajúcimi z:
  - a) nájomných zmlúv (pozri IAS 17, Nájmy);
  - b) dividend pochádzajúcich z finančných investícií, ktoré sú účtované metódou vlastného imania (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov);
  - c) poisťných zmlúv poisťovní;
  - d) zmien objektívnej hodnoty finančných majetku alebo finančných záväzkov alebo z ich likvidácie (pozri tiež IAS 39, Finančné nástroje; vykazovanie a oceňovanie);
  - e) zmien hodnoty iných krátkodobých majetku;
  - f) prvotného vkladu a zmien objektívnej hodnoty biologických majetku týkajúcich sa poľnohospodárskej činnosti; (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo);
  - g) prvotného vkladu a zmien poľnohospodárskej výroby (pozri IAS 41, Poľnohospodárstvo); a
  - h) ťažby nerastov.

## DEFINÍCIE

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

Výnosy predstavujú celkový prítok ekonomických úžitkov, vznikajúci v danom období z bežných činností podniku, ak tieto prítoky majú za následok iné zvýšenie vlastného imania ako zvýšenie súvisiace s vkladmi od účastníkov.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú by sa mohol majetok vymeniť alebo záväzok vyrovať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

8. Výnosy zahŕňajú len celkové prítoky ekonomických úžitkov obdržaných alebo obdržateľných podnikom na jeho vlastný účet. Sumy vybrané v mene tretích strán, ako sú napríklad dane z obratu, spotrebné dane a dane z pridanej hodnoty, nie sú ekonomickými úžitkami, ktoré plynú do podniku a nemajú za následok zvýšenie vlastného imania. Preto sú z výnosov vylúčené. Podobne, pri zastupovaní tretej strany podnikom, zahŕňajú celkové prítoky ekonomických úžitkov sumy vybrané v prospech príkazcu, ktoré nemajú za následok zvýšenie vlastného imania podniku. Sumy vybrané v mene príkazcu nie sú výnosom. Výnosom sa ale stáva suma provízie.

## OCEŇOVANIE VÝNOSOV

9. Výnosy by sa mali oceňovať v objektívnej hodnote obdržanej alebo obdržateľnej protihodnoty <sup>(1)</sup>.
10. Suma výnosov vznikajúca z transakcie je obvykle určená zmluvou medzi podnikom a kupujúcim alebo užívateľom majetku. Je meraná v objektívnej hodnote obdržanej alebo obdržateľnej protihodnoty, po zohľadnení všetkých obchodných zliav a objemových rabatov poskytovaných podnikom.
11. Vo väčšine prípadov má protihodnota formu peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt a suma výnosov predstavuje sumu obdržaných alebo obdržateľných peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt. Ak je však prítok peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt odložený, môže byť objektívna hodnota protihodnoty nižšia ako menovitá suma obdržaných alebo obdržateľných peňažných prostriedkov. Napríklad, podnik môže poskytnúť kupujúcemu bezúročný úver alebo prijať od kupujúceho ako protihodnotu za predaj tovaru zmenku, ktorá má nižšiu ako trhovú úrokovú mieru. Ak takáto dohoda fakticky vytvára finančné transakcie, je objektívna hodnota protihodnoty určená diskontovaním všetkých budúcich tržieb s použitím úrokovej miery, ktorú je možné prisúdiť. Úroková miera, ktorú je možné prisúdiť, je tá úroková miera, ktorú je možné určiť buď z:
- prevažujúcej úrokovej miery pre podobný nástroj emitenta s podobným kreditným hodnotením; alebo
  - úrokovej miery, ktorá diskontuje menovitú sumu tohto nástroja na bežnú peňažnú predajnú cenu tovaru alebo služieb.

Rozdiel medzi objektívnou hodnotou a menovitou sumou protihodnoty sa vykáže ako výnos z úrokov podľa odsekov 29 a 30 a podľa IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

12. Ak sú tovary alebo služby vymenené alebo zamenené za tovary alebo služby, ktoré majú podobnú povahu a hodnotu, nie je výmena považovaná za transakciu, ktorá vytvára výnosy. Často je to prípad tovarov, ako je olej alebo mlieko, kde dodávatelia menia alebo zamieňajú zásoby na rôznych miestach tak, aby včas vyhovedli dopytu na konkrétnom mieste. Ak je tovar predaný alebo služby poskytnuté výmenou za nepodobný tovar alebo služby, je výmena považovaná za transakciu, pri ktorej vznikajú výnosy. Výnosy sú oceňované v objektívnej hodnote obdržaného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt. Ak nie je možné objektívnu hodnotu obdržaného tovaru alebo služieb spoľahlivo určiť, sú výnosy oceňované v objektívnej hodnote postúpeného tovaru alebo služieb, upravenej o sumu všetkých prevedených peňažných prostriedkov alebo peňažných protihodnôt.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV – 31: výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

## IDENTIFIKÁCIA TRANSAKCIE

13. Kritériá na určovanie sú v tomto štandarde obvykle používané pre každú transakciu osobitne. Za určitých okolností je však nevyhnutné, používať kritériá uznávania aj pre samostatne identifikovateľné súčasti jednej transakcie, tak aby bola vyjadrená podstata tejto transakcie. Napríklad, ak zahŕňa predajná cena tovaru identifikovateľnú sumu určenú pre následnú údržbu, je táto suma odložená a určená ako výnos počas obdobia, v ktorom je uvedená služba uskutočnená. Naopak, kritériá pre uznávanie sa použijú na dve alebo viac transakcií spoločne, ak sú spojené takým spôsobom, že ich komerčnému účinku nie je možné porozumieť bez odkazu na skupinu transakcií ako celku. Podnik môže napríklad predat' tovar a súčasne uzavrieť samostatnú zmluvu na spätný nákup tovaru k neskoršiemu dátumu, pričom dochádza k negácii podstatného účinku transakcie; v tomto prípade sa s oboma transakciami zaobchádza vcelku.

## PREDAJ TOVARU

14. Výnosy za predaj tovaru by mali byť vykázané, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:
- podnik previedol na kupujúceho podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva tovaru;
  - podnik si neponecháva ani zotrvávajúcu manažérsku spoluzodpovednosť v miere obvykle zodpovedajúcej vlastníctvu, ani si neponecháva účinný vplyv napredaný tovar;
  - sumu výnosu je možné spoľahlivo určiť;
  - je pravdepodobné, že ekonomické úžitky vyplývajúce z transakcie budú plynúť do podniku;
  - náklady, ktoré vznikli alebo ktoré vzniknú v súvislosti s transakciou, môžu byť spoľahlivo určené.
15. Posúdenie momentu, kedy podnik previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva na kupujúceho, si vyžaduje preskúmanie okolností transakcie. Vo väčšine prípadov sa prevod rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva zhoduje s prevodom právneho titulu alebo odovzdaním nehnuteľností kupujúcemu. Je tomu tak u väčšiny maloobchodných predajov. V iných prípadoch dôjde k prevodu rizík a odmien vyplývajúcich z vlastníctva v rozdielny čas od času prevodu právneho titulu alebo odovzdania nehnuteľností.
16. Ak si podnik ponecháva podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva, nie je transakcia predajom a výnos nie je vykázaný. Podnik si môže ponechať podstatné riziká vyplývajúce z vlastníctva mnohými spôsobmi. Príklady situácií, v ktorých si môže podnik ponechať významné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva sú:
- ak si podnik ponecháva záväzok za neuspokojivú výkonnosť, na ktorý sa nevzťahujú bežné záručné ustanovenia;
  - ak je obdržanie výnosu z konkrétneho predaja závislé na obdržaní tejto sumy kupujúcim ako súčasťou tržieb za predaj tovaru, ktorý kupujúci sám uskutoční;
  - ak podmienky dodávky tovaru obsahujú aj jeho inštaláciu, inštalácia tvorí podstatnú súčasť zmluvy a podnik ju ešte nedokončil; a
  - ak má kupujúci právo odstúpiť od kúpy z dôvodu uvedeného v kúpnej zmluve a podnik nepozná pravdepodobnosť možnosti takéhoto odstúpenia.
17. Ak si podnik ponechá len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos je vykázaný. Napríklad, predávajúci si môže ponechať právny vzťah k tovaru výlučne preto, aby chránil vymáhateľnosť splatnej sumy. V takomto prípade, ak podnik previedol podstatné riziká a odmeny vyplývajúce z vlastníctva, je transakcia predajom a výnos je vykázaný. Iným príkladom situácie, keď si podnik ponechal len nepodstatné riziko vyplývajúce z vlastníctva, môže byť maloobchodný predaj, keď je v prípade nespokojnosti zákazníka ponúkané vrátenie peňažných prostriedkov. V tomto prípade sú výnosy vykázané v čase predaja, za predpokladu, že predávajúci môže spoľahlivo odhadnúť vrátenie peňažných prostriedkov, ktoré nastane v budúcnosti a určí na základe predchádzajúcich skúseností a iných dôležitých faktorov záväzok za vrátenie peňažných prostriedkov.

18. Výnosy sú vykázané len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. V niektorých prípadoch, pokiaľ protihodnota nie je obdržaná, alebo pokiaľ nie je odstránená neistota, to nemusí byť pravdepodobné. Nemusí byť napríklad isté, či zahraničný štátny orgán udelí povolenie zaplatiť úhradu za predaj uskutočnený v zahraničí. Ak je povolenie udelené, je neistota odstránená a výnosy sú vykázané. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy, ktorá už bola zahrnutá do výnosov, určí sa nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej vymáhateľnosť prestala byť pravdepodobná ako náklad a neupravuje sa pôvodne vykázaná suma výnosov.
19. Výnosy a náklady, ktoré sa vzťahujú k rovnakej transakcii alebo inej udalosti sú vykázané súčasne, tento proces sa vo všeobecnosti nazýva zladovanie výnosov a nákladov. Náklady, vrátane záruk a iných nákladov, ktoré vzniknú po odoslaní tovaru, môžu byť spoľahlivo určené, ak boli splnené aj podmienky pre vykázanie výnosov. Výnosy však nemôžu byť vykázané, ak nie je možné náklady spoľahlivo určiť; v týchto prípadoch je každá už obdržaná protihodnota za predaj tovaru vykázaná ako záväzok.

#### POSKYTOVANIE SLUŽIEB

20. Ak sa dá výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, mal by sa výnos spojený s transakciou vykazať podľa stupňa dokončenia transakcie k súvahovému dňu. Výsledok transakcie sa môže spoľahlivo odhadnúť, ak sú splnené všetky nasledujúce podmienky:
- suma výnosu môže byť spoľahlivo určená;
  - je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou;
  - stupeň dokončenia transakcie k súvahovému dňu, môže byť spoľahlivo zmeraný; a
  - náklady vynaložené na transakciu a náklady vynaložené na dokončenie transakcie môžu byť spoľahlivo ocenené <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>.
21. Vykázanie výnosov podľa stupňa dokončenia transakcie sa často označuje ako metóda percenta dokončenia. Podľa tejto metódy sú výnosy vykázané v tých účtovných obdobiach, v ktorých sú služby poskytnuté. Vykázanie výnosov týmto spôsobom poskytuje užitočné informácie o rozsahu poskytovania služieb činnosti a výsledkov za dané obdobie. Vykázanie výnosov týmto spôsobom požaduje aj IAS 11, Zákazková výroba. Požiadavky tohoto štandardu je možné vo všeobecnosti použiť pre vykázanie výnosov a súvisiacich nákladov pri transakcii zahrňujúcej poskytovanie služieb.
22. Výnosy sú vykázané len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, vykáže sa nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej vymáhateľnosť prestala byť pravdepodobná ako náklad, neupravuje sa suma pôvodne vykazaného výnosu.
23. Podnik je vo všeobecnosti schopný vykonať spoľahlivé odhady po tom, čo sa dohodol s ostatnými stranami transakcie na:
- vymáhateľných právach každej strany za službu, ktorá bude týmito stranami poskytnutá a obdržaná;
  - protihodnotách, ktoré majú byť vymenené; a
  - spôsobe a podmienkach vysporiadania.

Pre podnik je tiež spravidla nevyhnutné mať účinný interný systém finančného rozpočtovania a vykazovania. Podnik preskúmava, a ak je potrebné, reviduje odhady výnosov počas poskytovania služieb. Potreba takýchto revízií nemusí nevyhnutne naznačovať, že výsledok transakcie nemôže byť spoľahlivo odhadnutý.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV – 27: posudzovanie transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu.

<sup>(2)</sup> Pozri tiež SIV – 31: výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby.

24. Stupeň dokončenia transakcie sa môže stanoviť rôznymi metódami. Podnik používa tú metódu, ktorá spoľahlivo meria uskutočnené služby. V závislosti na podstate transakcie môžu tieto metódy zahŕňať:
- a) prehľady vykonanej práce;
  - b) podiely doposiaľ poskytnutých služieb ako percenta celkových služieb, ktoré majú byť poskytnuté; alebo
  - c) pomery medzi doposiaľ vzniknutými nákladmi a odhadnutými celkovými nákladmi na transakciu. Do hodnoty doposiaľ vzniknutých nákladov sú zahrnuté iba náklady za doposiaľ uskutočnené služby. Do odhadnutých celkových nákladov transakcie sú zahrnuté len náklady, ktoré súvisia s poskytnutými službami alebo službami, ktoré majú byť vykonané.
- Priebežné platby a zálohy obdržané od zákazníkov často nevyjadrujú rozsah poskytnutých služieb.
25. Na praktické účely, keď sa poskytované služby skladajú z neurčiteľného počtu úkonov vykonaných počas daného obdobia, sú výnosy vykázané priamo, pokiaľ neexistuje dôkaz, že nejaká iná metóda nevyjadruje lepšie stupeň dokončenia. Ak je určitý úkon dôležitejší ako ktorýkoľvek iný úkon, je vykázanie výnosu odložené do uskutočnenia tohto dôležitého úkonu.
26. Ak nie je možné výsledok transakcie zahrňujúcej poskytovanie služieb spoľahlivo odhadnúť, výnosy by mali byť vykázané len v rozsahu vykázaných nákladov, ktoré je možné získať späť.
27. V počiatočných štádiách transakcie sa často stane, že výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť. Napriek tomu môže byť pravdepodobné, že podnik vynaložené náklady transakcie získa späť. Preto je výnos vykázaný len v rozsahu vynaložených nákladov, od ktorých sa očakáva, že je možné ich získať späť. Pretože výsledok transakcie nie je možné spoľahlivo odhadnúť, žiaden zisk nie je vykázaný.
28. Ak nie je možné výsledok transakcie spoľahlivo odhadnúť a nie je pravdepodobné, že vynaložené náklady budú získané späť, nie je výnos vykázaný a vynaložené náklady sú vykázané ako náklady daného obdobia. Ak už pominuli neistoty, ktoré bránili spoľahlivému odhadu výsledku zmluvy, je výnos vykázaný v súlade s odsekom 20, nie podľa odseku 26.

#### ÚROK, POPLATKY ZA PRIEMYSELNÉ A AUTORSKÉ PRÁVA A DIVIDENDY

29. Výnosy za užívanie majetku podniku inými stranami, z ktorých plynie úrok, poplatky za priemyselné a autorské práva a dividendy, by mali byť vykázané podľa zásad stanovených v odseku 30, ak:
- a) je pravdepodobné, že do podniku budú plynúť ekonomické úžitky spojené s transakciou; a
  - b) sumu výnosu je možné spoľahlivo určiť.
30. Výnosy by mali byť vykázané nasledujúcimi spôsobmi:
- a) úrok by mal byť vykázaný na pomernom časovom základe, ktorý zohľadňuje efektívny výnos z majetku;
  - b) poplatky za priemyselné a autorské práva by mali byť vykázané na aktuálnom základe, v súlade s podstatou súvisiacej zmluvy; a
  - c) dividendy by mali byť vykázané, ak je rozhodnuté o práve akcionárov obdržať platbu.
31. Efektívny výnos z majetku je úrokovou mierou potrebnou na diskontovanie tokov budúcich peňažných platieb očakávaných počas doby životnosti majetku tak, aby sa tieto rovnali pôvodnej účtovnej hodnote majetku. Úrokový výnos zahŕňa sumu amortizácie každej zľavy, prémie alebo iného rozdielu medzi pôvodnou účtovnou hodnotou dlžného cenného papiera a jeho sumou v dobe splatnosti.



32. Ak nabehne nezaplatený úrok pred nadobudnutím investície prinášajúcej úrok, je následné obdržanie úroku zaúčtované medzi obdobie predchádzajúce nadobudnutiu a obdobie po nadobudnutí; ako výnosy sa určí iba časť zodpovedajúca obdobiu po nadobudnutí. Ak sú dividendy na majetkové cenné papiere splatné z čistého zisku zodpovedajúceho obdobiu po nadobudnutí, sú tieto dividendy odpočítané od obstarávacej ceny cenných papierov. Ak je obtiažne urobiť takéto rozdelenie, s výnimkou náhodného rozdelenia uskutočneného na základe vlastného rozhodnutia, sú dividendy vykázané ako výnosy pokiaľ zjavne nepredstavujú úhradu časti obstarávacej ceny majetkových cenných papierov.
33. Poplatky za priemyselné a autorské práva sa časovo rozlišujú podľa podmienok príslušnej zmluvy a sú obvykle týmto spôsobom aj vykazované, pokiaľ, vychádzajúc z podstaty zmluvy, nie je vhodnejšie vykázat výnosy na nejakom inom systematickom a rozumnom základe.
34. Výnosy sú vykázané, len ak je pravdepodobné, že ekonomické úžitky spojené s transakciou budú plynúť do podniku. Ak však vznikne neistota o vymáhateľnosti sumy už zahrnutej do výnosov, je nevymáhateľná suma alebo suma, ktorej návratnosť prestala byť pravdepodobná, vykázaná ako náklady, neupravuje teda sumu pôvodne vykázaných výnosov.

#### ZVEREJŇOVANIE

35. Podnik by mal zverejňovať:
- a) účtovné zásady prijaté pre vykazovanie výnosov, vrátane metód prijatých na stanovenie stupňa dokončenia transakcií zahrňujúcich poskytovanie služieb;
  - b) sumu každej významnej kategórie výnosov vykazaných počas obdobia, vrátane výnosov týkajúcich sa:
    - i) predaja tovaru;
    - ii) poskytovania služieb;
    - iii) úrokov;
    - iv) poplatkov za priemyselné a autorské práva;
    - v) dividend; a
  - c) sumu výnosov vznikajúcich z výmeny tovaru alebo služieb zahrnutých v každej významnej kategórii výnosov.
36. Podnik zverejní všetky nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky v súlade s IAS 37, Rezervy, nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky. Nepredvídané záväzky a nepredvídané pohľadávky môžu vzniknúť z takých položiek, ako sú náklady na záruky, právne nároky, pokuty alebo možné straty.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1995 alebo neskôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 19 (REVIDOVANÝ 1998)

#### Zamestnanecké požitky

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, ktorého revidované vyhotovenie schválilo predsedníctvo v roku 1993. Tento revidovaný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

V máji 1999 pozmenil IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, odseky 20 písm. b), 35, 125 a 141. Zmeny a doplnenia sa stali účinnými pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

Tento štandard bol prepracovaný v roku 2000 s cieľom zmeniť definíciu majetku programu a zaviesť predpisy pre vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie nárokov na náhradu. Tieto zmeny a doplnky sa mali používať v účtovných obdobiach začínajúcich 1. januára 2001 alebo neskôr.

Ďalšie zmeny a doplnky sa vykonali v roku 2002, aby sa zabránilo vykazovaniu zisku len ako výsledku poistno-matematickej straty alebo nákladov minulej služby, ako aj vykazovaniu straty len ako výsledku poistno-matematického zisku. Tieto zmeny sa mali používať v účtovných obdobiach začínajúcich 31. mája 2002 alebo neskôr. Skoršie použitie sa odporúča.

## ÚVOD

1. Štandard predpisuje zamestnávateľom spôsoby účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. Tento štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, ktorý bol schválený v roku 1993. Hlavné zmeny oproti pôvodnému IAS 19 sú vyjadrené v základoch pre závery (dodatok D). Štandard sa nezaobrá vykazovaním programov zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 26, Účtovanie a vykazovanie penzijných programov).
2. Štandard rozlišuje päť kategórií zamestnaneckých požitkov:
  - a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanástich mesiacov od konca daného obdobia) a nepenažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, áut a bezplatných alebo subvencovaných tovarov alebo služieb) pre súčasných zamestnancov;
  - b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, iné formy dôchodku, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;
  - c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane nároku na voľno pre stálych zamestnancov a nároku na voľno pri nečerpaní voľna počas viacerých období, požitky z dôvodu výročia alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhodobej práceneschopnosti, aj podiely na zisku, prémie a odložené náhrady, ak sú splatné 12 alebo viac mesiacov po skončení daného obdobia;
  - d) požitky z titulu ukončenia pracovného pomeru; a
  - e) požitky vo forme podielových náhrad.
3. Štandard požaduje, aby podnik vykázal krátkodobé zamestnanecké požitky, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za tieto požitky.
4. Programy požitkov po skončení zamestnania sú klasifikované, buď ako programy so stanovenými príspevkami, alebo programy so stanovenými požitkami. Štandard poskytuje osobitné pravidlá na klasifikáciu programov viacerých zamestnávateľov, štátnych programov a programov s poistením požitkov.
5. Pri programoch so stanovenými príspevkami platí podnik pevne stanovené príspevky do samostatného subjektu (fondu) a nebude mať žiaden právny alebo implicitný záväzok zaplatiť ďalšie príspevky v prípade, ak fond nebude mať majetok postačujúci na uhradenie všetkých zamestnaneckých požitkov vyplývajúcich zo služby zamestnanca v súčasnom a v predchádzajúcich obdobiach. Štandard požaduje, aby podnik vykázal príspevky do programu so stanovenými príspevkami, keď zamestnanec výmenou za tieto príspevky poskytol službu.
6. Všetky ostatné programy požitkov po skončení zamestnania sú programy so stanovenými požitkami. Programy so stanovenými požitkami môžu byť nezaistené, alebo môžu byť úplne alebo čiastočne zaistené. Štandard požaduje, aby podnik:
  - a) uvádzal nielen svoj právny záväzok, ale tiež každý implicitný záväzok, ktorý je vyvolaný podnikovými zvyklosťami;

- b) s dostatočnou pravidelnosťou vykazoval súčasnú hodnotu záväzkov za stanovené požitky a objektívnu hodnotu každej zložky majetku programu tak, že sumy uvedené v účtovných závierkach sa podstatne nelíšia od súm, ktoré by boli vykázané k súvahovému dňu;
- c) použil metódu projektovanej jednotky kreditu na ocenenie svojich záväzkov a nákladov;
- d) priradil požitok k obdobiam služby podľa vzorca pre stanovenie požitkov programu, pokiaľ nebude služba zamestnanca v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch;
- e) použil nezaujaté a vzájomne kompatibilné predpoklady poistnej matematiky o demografických premenných (ako napríklad fluktuácia a úmrtnosť zamestnancov) a finančných premenných (ako napríklad budúce zvýšenia plátov, zmeny zdravotných nákladov a určité zmeny zákonom stanovených požitkov). Finančné predpoklady by mali byť založené na trhových očakávaniach k súvahovému dňu, za obdobie, v ktorom majú byť záväzky vysporiadané;
- f) vykázal diskontnú sadzbu podľa trhového výnosu vysokokvalitných podnikových obligácií (v krajinách, kde nie je rozvinutý trh takýchto obligácií, podľa trhového výnosu štátnych obligácií) platnú k súvahovému dňu, v mene a období zhodnom s menou a obdobím záväzkov súvisiacich s požitkami po skončení zamestnania;
- g) odpočítal objektívnu hodnotu každej zložky majetku programu od účtovnej hodnoty záväzku. Určité nároky na náhradu, ktoré nespĺňajú kritériá majetku programu, sa posudzujú rovnakým spôsobom ako majetok programu, pokiaľ sa nevykazujú ako samostatný majetok a neodpočítujú sa od záväzku;
- h) limitoval účtovnú hodnotu majetku tak, aby nepresahovala čistý úhrn:
  - i) akéhokoľvek nevykázaného nákladu minulej služby a strát poistnej matematiky; a
  - ii) súčasnej hodnoty každého ekonomického požitku dostupného vo forme refundácie prostriedkov z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu;
- i) vykazoval náklady minulej služby počas priemerného obdobia rovnomerne, kým nevznikne závažný nárok na úpravu požitkov;
- j) vykázal zisk alebo stratu z uzatvorenia alebo vysporiadania programu so stanovenými požitkami, keď uzatvorenie alebo vysporiadanie programu nastane. Zisk alebo strata by mal zahŕňať všetky výsledné zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, zmenu objektívnej hodnoty majetku programu, nevykázanú časť akéhokoľvek zisku a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby;  
a
- k) vykázal tú časť čistých akumulovaných ziskov a strát poistnej matematiky, ktoré presiahnu vyššiu z hodnôt:
  - i) 10 % súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov (pred odpočítaním majetku programu);  
a
  - ii) 10 % objektívnej hodnoty celkového majetku programu.

Podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý sa má vykazať za každý program so stanovenými požitkami, je charakterizovaný ako nadbytok, ktorý k predchádzajúcemu dňu vykazovania spadá mimo 10 %-ný „interval“, vydelený očakávanou priemernou dobou, po ktorú zostanú v práci zamestnanci zúčastňujúci sa na tomto programe.

Štandard tiež dovoľuje systematické metódy rýchlejšieho vykazovania, za predpokladu, že je použitý rovnaký spôsob, tak pre zisky ako aj straty, a tento spôsob sa nepretržite používa v obdobiach idúcich po sebe. Takéto povolené metódy zahŕňujú okamžité vykázanie všetkých ziskov a strát poistnej matematiky.

7. Štandard požaduje na účtovanie iných dlhodobých zamestnaneckých požitkov jednoduchšiu metódu ako pre požitky po skončení zamestnania: zisky a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby sú vykázané okamžite.
8. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky, na ktoré vznikol nárok v dôsledku buď: rozhodnutia podniku ukončiť zamestnanie zamestnanca pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo rozhodnutia zamestnanca akceptovať dobrovoľný odchod výmenou za tieto požitky. Udalosť, ktorá spôsobuje vznik tohto záväzku, je ukončenie zamestnania a nie samotná služba zamestnanca. Preto by podnik mal vykazať požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru vtedy a len vtedy, keď je podnik preukázateľne rozhodnutý:
- buď ukončiť pracovný pomer zamestnanca alebo skupiny zamestnancov pred riadnym dátumom odchodu do dôchodku; alebo
  - poskytnúť požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako dôsledku ponuky danej na podporu dobrovoľného odchodu zamestnancov.
9. Podnik je preukázateľne rozhodnutý ukončiť pracovný pomer vtedy a len vtedy, keď podnik má podrobný formálny plán (so stanoveným minimálnym obsahom) pre toto ukončenie a nemá reálnu možnosť ako zo svojho rozhodnutia ustúpiť.
10. Tie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, ktoré sa stanú splatnými viac ako 12 mesiacov po súvahovom dni, by sa mali diskontovať. V prípade ponuky danej na podporu dobrovoľného odchodu zamestnancov by sa malo oceňovanie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru zakladať na počte zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že ponuku prijmú.
11. Požitky vo forme podielových náhrad sú tie zamestnanecké požitky, podľa ktorých sú buď: zamestnanci oprávnení prijať majetkové finančné nástroje vydané podnikom (alebo jeho materským podnikom); alebo výška záväzku podniku voči zamestnancom závisí od budúcej ceny finančných nástrojov podielového typu vydaných podnikom. Štandard požaduje zverejniť určité údaje o takýchto požitkoch, ale neupresňuje požiadavky na ich vykazovanie a oceňovanie.
12. Štandard sa stáva účinným pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa jeho skoršie uplatňovanie. Pri prvom osvojení si štandardu je prípustné, aby podnik vykázal akékoľvek zvýšenie svojich záväzkov za požitky po skončení zamestnania počas obdobia nepresahujúceho päť rokov. Ak prijatie štandardu záväzkov znižuje, požaduje sa, aby podnik aby tento pokles vykázal okamžite.
13. Tento štandard bol prepracovaný v roku 2000 s cieľom zmeniť a doplniť definíciu plánovaných majetku a zaviesť predpisy pre vykazovanie, oceňovanie a zverejňovanie nárokov na náhradu. Tieto zmeny a doplnky sa používajú v účtovných obdobiach začínajúcich 1. januára 2001 alebo neskôr. Skoršie použitie sa odporúča.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	145
Rozsah	145
Definície	146
Krátkodobé zamestnanecké požitky	149
Vykazovanie a oceňovanie	149
Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky	149
Krátkodobé platené voľno	149
Programy podielov na zisku a plány prémieí	150

Zverejnenie	151
Požitky po skončení zamestnania: rozlišovanie medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami	151
Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľia	152
Štátne programy	154
Poistené požitky	154
Požitky po skončení zamestnania: programy so stanovenými príspevkami	155
Vykazovanie a oceňovanie	155
Zverejnenie	155
Požitky po skončení zamestnania: programy so stanovenými požitkami	155
Vykazovanie a oceňovanie	156
Účtovanie implicitného záväzku	156
Súvaha	156
Výkaz ziskov a strát	159
Vykazovanie a meranie: súčasná hodnota záväzkov so stanovenými požitkami a náklady súčasnej služby	159
Poistno-matematická metóda oceňovania	159
Určenie podielu požitkov pripadajúcich na obdobia služby	160
Predpoklady poistnej matematiky	163
Predpoklady poistnej matematiky: diskontná sadzba	164
Predpoklady poistnej matematiky: platy, požitky, zdravotné náklady	164
Zisky a straty poistnej matematiky	166
Náklady minulej služby	167
Vykazovanie a oceňovanie: majetku programu	168
Objektívna hodnota majetku programu	168
Výnosy z majetku programu	168
Podnikové kombinácie	170
Obmedzenia a vysporiadania	170
Prezentácia	172

Kompenzácia	172
Rozlišovanie medzi krátkodobosťou a dlhodobosťou	172
Finančné súčasti nákladov na požitky po skončení zamestnania	172
Zverejnenie	172
Ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky	174
Vykazovanie a oceňovanie	175
Zverejnenie	175
Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru	176
Vykazovanie	176
Oceňovanie	177
Zverejnenie	177
Požitky vo forme podielových náhrad	177
Vykazovanie a oceňovanie	177
Zverejnenie	177
Prechodné ustanovenia	179
Dátum účinnosti	180

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

#### CIEL

Cieľom tohoto štandardu je predpísať spôsob účtovania a zverejňovania zamestnaneckých požitkov. Štandard požaduje, aby podnik vykázal:

- a) záväzok, keď zamestnanec poskytol službu výmenou za zamestnanecké požitky, ktoré budú zaplatené v budúcnosti; a
- b) náklad, keď podnik využíva ekonomický úžitok plynúci zo služby poskytnutej zamestnancom výmenou za zamestnanecké požitky.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by mali používať zamestnávateľia pri účtovaní o zamestnaneckých požitkoch.
2. Tento štandard sa netýka vykazovania programov zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 26, Účtovanie a vykazovanie penzijných programov).
3. Ustanovenia tohoto štandardu sa týkajú všetkých zamestnaneckých požitkov, vrátane tých, ktoré sa poskytujú:
  - a) podľa formálnych programov alebo iných formálnych dohôd medzi podnikom a jednotlivými zamestnancami, skupinami zamestnancov alebo ich zástupcami;

- b) podľa požiadaviek legislatívy, alebo na základe dohôd uzavretých pre jednotlivé odvetvia, ktoré požadujú, aby podnik prispieval do národných, štátnych, odvetvových alebo iných programov, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľa; alebo
- c) na základe neformálnych zvyklostí, ktoré vyvolávajú vznik implicitného záväzku. Neformálne zvyklosti vyvolávajú implicitný záväzok, ak podnik nemá inú reálnu možnosť len zaplatiť zamestnanecké požitky. Príkladom implicitného záväzku je situácia, keď zmena neformálnych zvyklostí podniku by spôsobila neakceptovateľnú ujmu na jeho vzťahoch so zamestnancami.
4. Zamestnanecké požitky zahŕňajú:
- a) krátkodobé zamestnanecké požitky, ako napríklad mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie, platenú ročnú dovolenku a platenú zdravotnú dovolenku, podiely na zisku a prémie (ak sú splatné do dvanásť mesiacov od konca daného obdobia) a nepeňažné požitky (ku ktorým patrí zdravotná starostlivosť, poskytovanie bývania, auta a bezplatné alebo subvencované tovary alebo služby pre súčasných zamestnancov);
- b) požitky po skončení zamestnania, ako napríklad penzie, ostatné dôchodkové požitky, životné poistenie po skončení zamestnania a zdravotná starostlivosť po skončení zamestnania;
- c) ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky, vrátane nároku na voľno pre stálych zamestnancov a nároku na voľno pri nečerpaní voľna počas viacerých období, požitky z dôvodu výročia alebo iné požitky za dlhodobú službu, požitky vyplývajúce z dlhobohkej práceneschopnosti, aj podiely na zisku, prémie a odložené náhrady, ak sú úplne splatné do 12 mesiacov po skončení daného obdobia;
- d) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru; a
- e) požitky vo forme podielových náhrad.
- Pretože každá z vyššie uvedených kategórií v písmenách a) až e) má rozdielne charakteristiky, tento štandard stanovuje pre každú kategóriu osobitné požiadavky.
5. Zamestnanecké požitky zahŕňujú požitky poskytované buď zamestnancom alebo osobám, ktoré sú na nich závislé, a môžu byť uhradené peňažnými platbami (alebo poskytovaním tovaru alebo služieb) buď priamo v prospech zamestnancov, ich manželiek a manželov, detí alebo iných osôb závislých na zamestnancoch alebo iných, akými sú napríklad poistné spoločnosti.
6. Zamestnanec môže poskytovať služby podniku na plný úväzok, na čiastočný úväzok, na trvalom, náhodnom alebo dočasnom základe. Na účely tohto štandardu zahŕňa pojem zamestnanci aj členov predstavenstva a iných členov manažmentu.

## DEFINÍCIE

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

Zamestnanecké požitky sú všetky formy protihodnot daných podnikom výmenou za služby poskytované zamestnancami.

Krátkodobé zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a požitky vo forme podielových náhrad), ktoré sú úplne splatné do dvanásť mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanec poskytol súvisiacu službu.

Požitky po skončení zamestnania sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a požitky vo forme podielových náhrad), ktoré sú splatné po skončení zamestnania.

Programy požitkov po skončení zamestnania predstavujú formálne alebo neformálne dohody, podľa ktorých podnik poskytuje požitky po skončení zamestnania jednému alebo viacerým zamestnancom.

Programy so stanovenými príspevkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, podľa ktorých podnik platí pevne stanovené príspevky do samostatného subjektu (fondu) a nebude mať žiaden právny alebo implicitný záväzok zaplatiť ďalšie príspevky, ak fond nebude mať majetok postačujúci na zaplatenie všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so zamestnancovou službou v súčasnom a minulých obdobiach.

Programy so stanovenými požitkami sú programy požitkov po skončení zamestnania, ktoré majú iný charakter ako programy so stanovenými príspevkami.

Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľi sú programami so stanovenými príspevkami (iné ako štátne programy) alebo sú programami so stanovenými požitkami (iné ako štátne programy), ktoré:

- a) združujú majetok poskytnutý viacerými podnikmi, ktoré sa nenachádzajú pod spoločným riadením; a
- b) používajú tento majetok na poskytnutie požitkov zamestnancom viac ako jedného podniku, pričom úroveň príspevkov a požitkov je určovaná bez ohľadu na identitu podniku, v ktorom sú zúčastnení zamestnanci zamestnaní.

Iné dlhodobé zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky (iné ako požitky po skončení zamestnania, požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a požitky vo forme podielových náhrad), ktoré nie sú celkom splatné do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu.

Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú zamestnanecké požitky splatné buď v dôsledku:

- a) rozhodnutia podniku ukončiť zamestnanie zamestnanca pred riadnym dátumom dôchodku; alebo
- b) rozhodnutia zamestnanca akceptovať podporu poskytovanú na dobrovoľný odchod zamestnancov výmenou za tieto požitky.

Požitky vo forme podielových náhrad sú zamestnanecké požitky, podľa ktorých buď:

- a) zamestnanci majú nárok na príjem majetkových finančných nástrojov vydaných podnikom (alebo jeho materským podnikom); alebo
- b) suma podnikovej povinnosti voči zamestnancom závisí od budúcej ceny majetkových finančných nástrojov vydaných podnikom.

Programy požitkov vo forme podielových náhrad sú formálne alebo neformálne dohody, podľa ktorých podnik poskytuje požitky vo forme podielových náhrad jednému alebo viacerým zamestnancom.

Oprávnené zamestnanecké požitky sú zamestnanecké požitky, ktoré nie sú podmienené pokračovaním zamestnania v budúcnosti.

Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov predstavuje súčasnú hodnotu očakávaných budúcich platieb potrebných na vysporiadanie záväzku, vyplývajúceho zo zamestnancovej služby v súčasnom a minulých obdobiach bez odpočítania majetku programu.

Náklady súčasnej služby sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, vyplývajúceho zo zamestnancovej služby v súčasnom období.

Nákladové úroky predstavujú zvýšenie súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov, ktorý vzniká v priebehu obdobia, pretože prichádza k predĺženiu doby ich vysporiadania o jedno obdobie.

Majetok programu zahŕňa:

- a) majetok držaný vo fonde dlhodobých zamestnaneckých požitkov; a
- b) kvalifikované poisťovacie zmluvy.



Majetok držaný vo fonde dlhodobých zamestnaneckých požitkov je majetok (iný než neprevoditeľné finančné nástroje vydané vykazujúcim podnikom), ktorý:

- a) drží subjekt (fond) a je z právneho hľadiska oddelený od vykazujúceho podniku, a slúži len na výplatu alebo úhradu zamestnaneckých požitkov; a
- b) je použiteľný len na výplatu alebo úhradu záväzkov zo zamestnaneckých požitkov, nie však záväzkov voči veriteľom daného podniku (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu byť vrátené do vykazujúceho podniku, len ak:
  - i) buď majetok zostávajúci vo fonde postačuje na vysporiadanie všetkých príslušných záväzkov zo zamestnaneckých požitkov programu alebo vykazujúceho podniku; alebo
  - ii) majetok vrátený vykazujúcemu podniku ako náhrada za už vyplatené zamestnanecké požitky.

Kvalifikovaná poisťná zmluva je poisťná zmluva vystavená poisťiteľom, ktorý nepatrí k podnikom v spojení s vykazujúcim podnikom (ako je vymedzené v IAS 24, Zverejnenia spriaznených osôb), keď sa výnosy z poisťky:

- a) môžu použiť len na výplatu alebo úhradu zamestnaneckých požitkov v rámci vymedzeného programu požitkov; a
- b) nemôžu použiť na záväzky voči veriteľom vykazujúceho podniku (ani v rámci konkurzného konania) a nemôžu sa vyplatiť vykazujúcemu podniku, len ak:
  - i) buď výnosy predstavujú prebytky, ktoré nie sú potrebné na splnenie všetkých záväzkov zo zamestnaneckých požitkov súvisiacich s poisťkou; alebo
  - ii) výnosy sa vrátia vykazujúcemu podniku ako náhrada za už zaplatené zamestnanecké požitky.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Výnosy z majetku programu predstavujú úrok, dividendy a iné výnosy majúce svoj pôvod v majetku programu, spolu s uskutočnenými a neuskutočnenými zvýšeniami alebo zníženiami hodnoty majetku programu, po odpočítaní všetkých nákladov spravovania programu a všetkých daní týkajúcich sa samotného programu.

Zisky a straty poisťnej matematiky sa skladajú z:

- a) úprav vyplývajúcich z praxe (účinky rozdielov medzi predchádzajúcimi predpokladmi poisťnej matematiky a tým, čo sa skutočne stalo); a
- b) účinkov zmien v predpokladoch poisťnej matematiky.

Náklady minulej služby sú zvýšením súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov za službu zamestnanca v predchádzajúcich obdobiach, vyplývajúce v súčasnosti zo zavedenia, alebo zo zmien požitkov po skončení zamestnania alebo iných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Náklady minulej služby môžu byť buď kladné (ak sú požitky zavedené alebo zlepšené) alebo záporné (ak sú jestvujúce požitky znížené).

## KRÁTKODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

8. Krátkodobé zamestnanecké požitky zahrňujú položky ako napríklad:
- mzdy, platy a príspevky na sociálne zabezpečenie;
  - krátkodobé platené voľno (ako napríklad platená ročná dovolenka a platená zdravotná dovolenka), kde sa očakáva, že nárok na toto voľno sa využije do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytnú súvisiacu zamestnaneckú službu;
  - podieľy na zisku a prémie splatné do 12 mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytnú súvisiacu službu; a
  - nepenažné požitky (medzi ktoré patrí zdravotná starostlivosť, bývanie, poskytovanie áut a bezplatné alebo subvencované tovary alebo služby) pre súčasných zamestnancov.
9. Účtovanie krátkodobých zamestnaneckých požitkov je vo všeobecnosti jednoduché, pretože k oceneniu záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie žiadnych predpokladov poistnej matematiky a neexistuje možnosť vzniku žiadneho zisku alebo straty poistnej matematiky. Navyše sa záväzky z krátkodobých zamestnaneckých požitkov pri oceňovaní nediskontujú.

*Vykazovanie a oceňovanie*

## Všetky krátkodobé zamestnanecké požitky

10. Ak zamestnanec poskytol podniku službu počas účtovného obdobia, podnik by mal vykázať nediskontovanú sumu krátkodobých zamestnaneckých požitkov, pri ktorých sa očakáva, že budú vyplatené výmenou za túto službu:
- ako záväzok (výdavok budúcich období), ktorý sa znižuje každou už uhradenou sumou. Ak suma už uhradených súm presiahne nediskontovanú sumu požitkov, podnik by mal tento nadbytok vykázať ako majetok (náklad budúcich období) v rozsahu, v akom bude platba viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo k refundáciám peňažných prostriedkov; a
  - ako náklad obdobia, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje aktiváciu týchto nákladov (pozri napríklad IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia).

Odseky 11, 14 a 17 vysvetľujú, ako by mal podnik používať túto požiadavku vo vzťahu ku krátkodobým zamestnaneckým požitkom vo forme plateného voľna a programov podielov na zisku, a prémii.

## Krátkodobé platené voľno

11. Podnik by mal vykázať očakávané náklady na krátkodobé zamestnanecké požitky vo forme plateného voľna podľa odseku 10 nasledovne:
- v prípade akumulácie plateného voľna, vtedy keď zamestnanci poskytujú službu, ktorá zvyšuje rozsah ich nárokov na platené voľno v budúcnosti; a
  - v prípade neakumulovania plateného voľna vtedy, keď dôjde k uplatneniu nároku na platené voľno.
12. Podnik môže poskytovať zamestnancom platené voľno z rôznych dôvodov vrátane dovolenky, choroby a krátkodobej pracovnej neschopnosti, materskej dovolenky, účasti v súdnej porote a vojenskej služby. Nároky na platené voľno spadajú do dvoch kategórií:
- akumulovateľné; a
  - neakumulovateľné.

13. Akumulovateľné nároky na platené voľno sú tie, ktoré sa dajú previesť do ďalšieho obdobia a môžu byť použité v budúcich obdobiach, ak nebolo právo na ne v súčasnom období plne využité. Akumulovateľné nároky na platené voľno môžu byť zaručené (inými slovami, zamestnanci majú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno) alebo nezaručené (keď zamestnanci nemajú právo na peňažnú náhradu za nevyužitie nároku na voľno). Závazok vzniká, keď zamestnanci poskytnú službu, ktorá zvýši rozsah ich nároku na platené voľno. Závazok existuje, a je vykázaný aj keď je na platené voľno nie je záväzný nárok, hoci možnosť že zamestnanci môžu odísť predtým, ako využijú akumulované oprávnenie, na ktoré neexistuje záväzný nárok môže ovplyvniť ocenenie tohoto záväzku.
14. Podnik by mal oceniť očakávané náklady akumulovaného plateného voľna v sume, ktorú podnik očakáva dodatočne zaplatiť ako výsledok nevyužitého práva, akumulovaného k súvahovému dňu.
15. Metóda uvedená v predchádzajúcom odseku oceňuje záväzok sumou dodatočných platieb, pri ktorých sa očakáva, že vzniknú výhradne z akumulácie nárokov. V mnohých prípadoch nemusí podnik vykonať podrobné výpočty, aby mohol odhadnúť, že neexistuje žiaden významný záväzok vyplývajúci z nevyužitia nároku na platené voľno. Napríklad záväzok z titulu zdravotnej dovolenky je pravdepodobne významný len vtedy, ak existuje formálna alebo neformálna dohoda, že nevyužitý nárok na platenú zdravotnú dovolenku sa môže využiť ako platená dovolenka.

#### Príklad ilustrujúci odseky 14 a 15

Podnik má 100 zamestnancov, z ktorých každý má každoročne právo na päť pracovných dní zdravotnej dovolenky. Nevyužitie právo na zdravotnú dovolenku môže byť prenesené za jeden kalendárny rok. Zdravotná dovolenka je najprv braná z nároku za súčasný rok a potom z akéhokoľvek prenosu zostatku z predchádzajúceho roka (princíp LIFO). K 31. decembru 20X1, predstavuje priemerná hodnota nevyužitého nároku dva dni na každého zamestnanca. Podnik na základe minulých skúseností, o ktorých predpokladá, že budú pokračovať, očakáva, že 92 zamestnancov si v roku 20X2 nezoberie viac ako päť dní platenej zdravotnej dovolenky a že zo zostávajúcich 8 zamestnancov si každý zoberie v priemere šesť a pol dňa zdravotnej dovolenky.

Podnik očakáva, že bude hradiť dodatočných 12 dní zdravotnej dovolenky v dôsledku nevyužitého nároku akumulovaného k 31. decembru 20X1 (jeden a pol dňa pre každého z ôsmich zamestnancov). Preto podnik vykazuje záväzok rovný platbe za 12 dní zdravotnej dovolenky.

16. Neakumulovateľné nároky na pracovné voľno sa neprenášajú: zaniknú, ak oprávnenie súčasného obdobia nie je plne využité a neoprávňujú zamestnancov k peňažnej úhrade za nevyužitie nároky na voľno. Vo všeobecnosti je to prípad platby za práceneschopnosť (v rozsahu, v akom nevyužitie minulé nároky nezvyšujú budúce nároky), materskú dovolenku a platené voľno za účasť v súdnej porote alebo za vojenskú službu. Podnik až do doby voľna nevykazuje žiaden záväzok alebo náklady, pretože služba zamestnanca nezvyšuje sumu požitku.

#### Programy po dielov na zisku a prémie

17. Podnik by mal vykazať očakávaný náklad podielov na zisku a platieb prémie podľa ustanovení odseku 10 vtedy a len vtedy, ak:
  - a) podnik má existujúci právny alebo implicitný záväzok uskutočniť takéto platby v dôsledku minulých udalostí; a
  - b) môže byť vykonaný spoľahlivý odhad záväzku.

Súčasný záväzok existuje vtedy a len vtedy, keď podnik nemá reálne žiadnu inú možnosť, len platby uskutočniť.

18. Podľa niektorých programov podielov na zisku dostávajú zamestnanci podiel na zisku, len ak zostávajú v podniku počas stanoveného obdobia. Takéto programy vytvárajú implicitný záväzok, nakoľko zamestnanci poskytujú službu, ktorá, ak zamestnanci zostávajú v zamestnaní do konca vymedzeného obdobia, zvyšuje sumu, ktorá sa má vyplatiť. Oceňovanie takýchto implicitných záväzkov má zohľadňovať možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez prijatia platieb podielov na zisku.

#### Príklad ilustrujúci odsek 18

Program podielov na zisku požaduje, aby podnik platil stanovený podiel zo svojho čistého ročného zisku zamestnancom, ktorí plnia úlohy počas celého roku. Ak žiaden zo zamestnancov počas roka neodíde, celkové platby podielov na zisku za rok budú 3 % z čistého zisku. Podnik odhaduje, že fluktuácia zamestnancov zníži platby na 2,5 % z čistého zisku.

Podnik vykáže záväzok a náklad 2,5 % čistého zisku.

19. Podnik nemusí mať žiaden právny záväzok vyplatiť prémie. Napriek tomu, v niektorých prípadoch, má podnik vo zvyku prémie vyplácať. V takýchto prípadoch má podnik implicitný záväzok, pretože nemá žiadnu inú reálnu alternatívu, len prémie vyplatiť. Oceňovanie implicitného záväzku má zohľadňovať možnosť, že niektorí zamestnanci môžu odísť bez obdržania prémie.
20. Podnik môže vykonať spoľahlivý odhad svojho právneho alebo implicitného záväzku vyplývajúceho z programu podielov na zisku alebo programu prémiei vtedy a len vtedy ak:
- a) formálne podmienky programu obsahujú vzorec pre určenie výšky požitku;
  - b) podnik vykazuje sumy, ktoré budú zaplatené pred tým, ako je účtovná závierka schválená na zverejnenie; alebo
  - c) skúsenosti z minulosti jasne potvrdzujú výšku implicitného záväzku podniku.
21. Záväzok podľa programov podielov na zisku a programov prémiei vyplýva zo služby zamestnanca a nie z transakcie s vlastníkmi podniku. Preto podnik vykazuje náklady programov podielu na zisku a programov prémiei nie ako rozdelenie čistého zisku, ale ako náklady obdobia.
22. Ak platby podielov na zisku a prémiei nie sú celkom splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu, sú tieto platby považované za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky (pozri odseky 126 až 131). Ak platby podielov na zisku a prémiei vyhovujú definícii požitkov vo forme podielových náhrad, podnik s nimi zaobchádza podľa odsekov 144 až 152.

#### Zverejnenie

23. Hoci tento štandard nepožaduje osobitné zverejnenia o krátkodobých zamestnaneckých požitkoch, iné medzinárodné účtovné štandardy môžu tieto zverejnenia požadovať. Napríklad v prípadoch, v ktorých to požaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o zamestnaneckých požitkoch pre kľúčový manažment. IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, požaduje, aby podnik zverejňoval náklady na pracovníkov správy a riadenia.

#### POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: ROZLIŠOVANIE MEDZI PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI A PROGRAMAMI SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

24. Požitky po skončení zamestnania zahŕňajú napríklad:
- a) dôchodkové požitky, ako napríklad penzie; a
  - b) ostatné požitky po skončení zamestnania, ku ktorým patrí životné poistenie po skončení zamestnania a nemocenské poistenie po skončení zamestnania.

Dohody, na základe ktorých podnik poskytuje požitky po skončení zamestnania, sú programami požitkov po skončení zamestnania. Podnik uplatňuje tento štandard na všetky takéto dohody či už si požadujú alebo nepožadujú založenie samostatného subjektu na prijímanie príspevkov a poskytovanie požitkov.

25. Programy požitkov po skončení zamestnania sú klasifikované buď ako programy zo stanovenými príspevkami, alebo ako programy so stanovenými požitkami, v závislosti na ekonomickej podstate programu, tak ako to vyplýva z jeho základných podmienok. Podľa programu so stanovenými príspevkami:
- a) je právny alebo implicitný záväzok podniku limitovaný sumou, ktorou sa rozhodol prispievať do fondu. Čiastka požitkov po skončení zamestnania prijatá zamestnancom je určená sumou príspevkov platených zamestnávateľom (a možno aj zamestnancom) do programu požitkov po skončení zamestnania alebo do poisťovne, spolu s výnosmi plynúcimi z investovaných príspevkov; a
  - b) následne bude riziko poisťovej matematiky (že požitky budú nižšie ako sa očakávalo) a investičné riziko (že investovaný majetok nebude stačiť na uspokojenie očakávaných požitkov) niesť zamestnanec.
26. Príklady prípadov, kde nie je podnikový záväzok limitovaný sumou, ktorou sa rozhodol prispievať do fondu, sú, ak podnik má právny alebo implicitný záväzok, prostredníctvom:
- a) vzorca na výpočet požitkov programu, ktorý nie je založený výhradne na výške príspevkov;
  - b) záruky stanovenej výnosnosti investovaných príspevkov, danej buď nepriamo prostredníctvom programu alebo priamo; alebo
  - c) tých neformálnych zvyklostí, z ktorých vzniká implicitný záväzok. Implicitný záväzok môže napríklad vzniknúť, keď podnik v predchádzajúcich obdobiach zvyšoval požitky pre bývalých zamestnancov, aby tieto požitky udržali krok s infláciou, aj keď nejestvuje žiaden právny záväzok, aby tak podnik konal.
27. Podľa programov so stanovenými požitkami:
- a) spočíva záväzok podniku v poskytovaní dohodnutých požitkov súčasným a bývalým zamestnancom; a
  - b) následky rizika poisťovej matematiky (že požitky budú stáť viac ako sa očakávalo) a investičného rizika bude niesť vo významnej miere podnik. Ak sú výsledky poisťovej matematiky alebo investičné výsledky horšie, ako sa očakávalo, môže sa záväzok podniku zvýšiť.
28. Nižšie uvedené odseky 29 až 42 vysvetľujú rozdiely medzi programami so stanovenými príspevkami a programami so stanovenými požitkami v kontexte programov, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľa, štátnych programov a poistených požitkov.

*Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľa*

29. Podnik by mal klasifikovať program, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľa, ako program so stanovenými príspevkami alebo ako program so stanovenými požitkami a to podmienok plánu (vrátane každého implicitného záväzku, ktorý je nad rámec formálnych podmienok). Keď je program, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľa, programom so stanovenými požitkami, podnik by mal:
- a) účtovať svoj primeraný podiel na záväzku zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch súvisiacich s plánom tým istým spôsobom ako pri každom inom programe zo stanovenými požitkami; a
  - b) zverejniť informáciu požadovanú odsekom 120.

30. Ak nie sú dostupné informácie potrebné na účtovanie o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľa a ktorý má charakter programu so stanovenými požitkami, ako o programe so stanovenými požitkami, podnik by mal:
- účtovať o programe podľa odsekov 44-46 tak, ako keby to bol program so stanovenými príspevkami;
  - zverejniť:
    - skutočnosť, že program je programom so stanovenými požitkami; a
    - dôvod, prečo nie sú dostupné informácie potrebné na to, aby mohol podnik účtovať o programe ako o programe so stanovenými požitkami;
  - v rozsahu, v akom môže prebytok alebo deficit programu ovplyvniť výšku budúcich príspevkov, zverejniť navyše:
    - všetky dostupné informácie o tomto prebytku alebo deficite;
    - spôsob, akým bol tento prebytok alebo deficit určený;
    - dôsledky pre podnik, ak nejaké sú.
31. Príklad programu so stanovenými požitkami, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľa, je ten, kde:
- program je financovaný priebežným spôsobom tak, že príspevky za dané obdobie sú stanovené na úrovni, pri ktorej sa očakáva, že bude postačovať na zaplatenie požitkov splatných v rovnakom období; a budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia budú zaplatené z budúcich príspevkov; a
  - zamestnanecké požitky sú určené dĺžkou služby zamestnancov a zúčastnené podniky nemajú žiadnu reálnu možnosť zrušenia účasti na programe bez toho, aby zaplatili príspevky za požitky, na ktoré vznikol nárok zamestnancom ku dňu zrušenia účasti. Takýto program vytvára pre podnik riziko poistnej matematiky: ak sú celkové náklady požitkov, na ktoré už vznikol nárok k súvahovému dňu vyššie ako sa očakávalo, podnik bude musieť buď zvýšiť svoje príspevky, alebo presvedčiť zamestnancov, aby súhlasili so znížením požitkov. Preto je takýto program programom so stanovenými požitkami.
32. Tam, kde sú dostupné dostatočné informácie o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľa a ktorý je programom so stanovenými požitkami, podnik účtuje svoj primeraný podiel na záväzkoch zo stanovených požitkov, majetku programu a nákladoch požitkov po skončení zamestnania súvisiacich s programom rovnakým spôsobom, ako o každom inom programe so stanovenými požitkami. V niektorých prípadoch však podnik nemusí byť schopný na účtovné účely určiť s dostatočnou spoľahlivosťou svoj podiel na základnej finančnej situácii a výsledkoch programu. To môže nastať, ak:
- podnik nemá prístup k informáciám o programe, na ktorý sa vzťahujú ustanovenia tohto štandardu; alebo
  - program vystavuje zúčastnené podniky rizikám poistnej matematiky súvisiacim so súčasnými alebo bývalými zamestnancami iných podnikov s tým výsledkom, že nejestvuje žiaden dôsledný a spoľahlivý základ pre priradenie záväzku, majetku programu a nákladov jednotlivým podnikom zúčastneným na programe.
- V týchto prípadoch podnik účtuje o programe tak, ako keby bol programom so stanovenými príspevkami a zverejní dodatočné informácie požadované podľa odseku 30.
33. Programy, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľa sú odlišné od programov so skupinovou správou. Program so skupinovou správou je len súhrnom jednotlivých programov s účasťou jedného zamestnávateľa, spojených do jedného celku preto, aby umožnili zúčastneným zamestnávateľom združovať ich majetok na účely investovania a zníženia nákladov na vedenie a správu investovania, nároky jednotlivých zamestnávateľov však zostávajú oddelené výhradne podľa požitkov ich vlastných zamestnancov. Programy so skupinovou správou nepredpokladajú žiadne vážne účtovné problémy, pretože informácie sú pohotovo dostupné a je možné s nimi zaobchádzať rovnakým spôsobom, ako s akýmkoľvek inými programami jednotlivých zamestnávateľov a pretože takéto plány nevystavujú zúčastnené podniky rizikám poistnej matematiky, súvisiacimi so súčasnými a bývalými zamestnancami iných podnikov. Definície tohoto štandardu požadujú, aby podnik klasifikoval program so skupinovou správou ako program so stanovenými príspevkami alebo program so stanovenými požitkami v súlade s podmienkami programu (vrátane každého implicitného záväzku, idúceho nad rámec formálnych podmienok).

34. Programy so stanovenými požitkami, združujúce majetok, ktoré poskytujú rozličné podniky pod spoločným vedením, napríklad materský podnik a jeho dcérske podniky, nie sú programami, na ktorých sa podieľajú viacerí zamestnávateľia. Preto podnik zaobchádza so všetkými takýmito programami ako s programami so stanovenými požitkami.
35. IAS 37 požaduje, aby podnik určil alebo zverejnil informácie o určitých neistých záväzkoch. V kontexte programu, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľia, môže nepredvídaný záväzok vzniknúť napríklad:
- a) zo strát poistnej matematiky súvisiacich s ostatnými zúčastnenými podnikmi, pretože každý podnik, ktorý sa zúčastňuje na programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľia, sa podieľa na rizikách poistnej matematiky každého iného zúčastneného podniku; alebo
  - b) z akejkoľvek zodpovednosti vyplývajúcej z podmienok programu na financovanie každého schodku v programe v prípade, ak sa ostatné podniky prestanú zúčastňovať na programe.

#### Štátne programy

36. Podnik by mal účtovať o štátnom programe rovnakým spôsobom ako o programe, na ktorom sa podieľajú viacerí zamestnávateľia (pozri odseky 29 a 30).
37. Štátne programy sú programy ustanovené legislatívou, ktoré zahŕňajú všetky podniky (alebo všetky podniky nachádzajúce sa vo zvláštny kategórii, napríklad v špecifickom odvetví) a sú prevádzkované vládou alebo samosprávou alebo iným orgánom (napríklad autonómnou agentúrou vytvorenou osobitne na tento účel), ktorý nie je subjektom riadenia alebo vplyvu vykazujúceho podniku. Niektoré programy založené podnikom poskytujú tak povinné požitky, nahrádzajúce požitky, ktoré by boli inak kryté štátnym programom, ako aj dodatočné dobrovoľné požitky. Takéto programy sa nepovažujú za štátne programy.
38. Štátne programy sú charakterizované ako programy so stanovenými požitkami alebo so stanovenými príspevkami, a to podľa povahy záväzku podniku, ktorý je určený podmienkami programu. Mnohé štátne programy sú zaistené na priebežnom základe: príspevky daného obdobia sú stanovené na úrovni, ktorá sa považuje za dostatočnú na úhradu požadovaných požitkov splatných v tomto období; budúce požitky, na ktoré vznikol nárok počas súčasného obdobia, budú splatené z budúcich príspevkov. Napriek tomu vo väčšine štátnych programov nemá podnik žiaden právny alebo implicitný záväzok uhradiť tieto budúce požitky: jeho jediný záväzok je zaplatiť príspevky vtedy, keď sú splatné a ak podnik prestane zamestnávať osoby zúčastnené na štátnom programe, nebude mať žiaden záväzok zaplatiť požitky, na ktoré vznikol nárok jeho vlastným zamestnancom v predchádzajúcich rokoch. Z tohoto dôvodu sú štátne programy za normálnych okolností programami so stanovenými príspevkami. V zriedkavých prípadoch, kde je štátny program programom so stanovenými požitkami, podnik uplatňuje postup uvedený v odsekoch 29 a 30.

#### Poistené požitky

39. Podnik môže platiť poistné, aby zaistil program požitkov po skončení zamestnania. Podnik by mal zaobchádzať s takýmto programom ako s programom so stanovenými príspevkami, pokiaľ podnik nebude mať (buď priamo alebo nepriamo, prostredníctvom programu) právny alebo implicitný záväzok buď:
- a) uhradiť zamestnanecké požitky v čase ich splatnosti priamo; alebo
  - b) uhradiť ďalšie príspevky, ak poisťovateľ nezaplatí všetky budúce zamestnanecké požitky súvisiace so zamestnancovou službou v súčasných a predchádzajúcich obdobiach.

Ak má podnik takýto právny alebo implicitný záväzok, mal by zaobchádzať s týmto programom ako s programom so stanovenými požitkami.

40. Požitky poistené poistnou zmluvou nemusia mať priamy alebo automatický vzťah ku záväzku podniku týkajúceho sa zamestnaneckých požitkov. Pri programoch požitkov po skončení zamestnania, ktoré zahŕňujú aj poistné zmluvy, sa rozlišuje účtovanie a zaistovanie rovnako ako pri iných finančne zaistených programoch.

41. V prípade, ak podnik zaistuje záväzok za požitky po skončení zamestnania prispievaním podľa poistnej zmluvy, podľa ktorej podniku vznikne (buď priamo alebo nepriamo prostredníctvom programu, prostredníctvom mechanizmu pre stanovenie poistného v budúcnosti alebo na základe vzťahu spriaznenej osoby s poisťovateľom) právny alebo implicitný záväzok, platba poistného sa nezaráta do dohôd zo stanovenými požitkami. Z toho vyplýva, že podnik:
- a) účtuje kvalifikovanú poistnú zmluvu ako majetok programu (pozri odsek 7); a
  - b) vykazuje ostatné poistné zmluvy ako nároky na náhradu (keď poistky spĺňajú kritériá odseku 104A).
42. V prípade, ak znie poistná zmluva na meno určitého účastníka programu alebo skupiny účastníkov programu a podnik nemá žiaden právny alebo implicitný záväzok vysporiadať akékoľvek straty zo zmluvy, podnik nemá žiaden záväzok zaplatiť požitky zamestnancom a poisťovateľ má výhradnú zodpovednosť za vyplatenie požitkov. Platba fixného poistného podľa takýchto zmlúv je v podstate vysporiadaním záväzku zo zamestnaneckých požitkov, a nie investíciou na splnenie záväzku. Z toho vyplýva, že podnik už nemá ani majetok ani záväzky. Preto podnik s takýmito príspevkami zaobchádza ako s platbami do programu so stanovenými príspevkami.

#### POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

43. Účtovanie o programoch so stanovenými príspevkami nie je zložité, pretože vykazovaný podnikový záväzok je pre každé obdobie určený sumou, ktorá bude za toto obdobie vložená. Z toho vyplýva, že na ocenenie záväzku alebo nákladu sa nepožaduje uplatňovanie predpokladov poistnej matematiky a nejestvuje možnosť vzniku zisku alebo straty poistnej matematiky. Navyše, pri oceňovaní záväzkov sa nepoužíva diskontácia, s výnimkou tých záväzkov, ktoré nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu.

#### Vykazovanie a oceňovanie

44. Ak zamestnanec poskytoval počas určitého obdobia podniku službu, podnik by mal vykázat príspevok, ktorý je platený do programu so stanovenými príspevkami výmenou za túto službu:
- a) ako záväzok (výdavok budúceho obdobia), pričom sa tento záväzok znižuje o sumu každého už zaplateného príspevku. Ak prekročí suma už zaplateného príspevku príspevok, ktorý je splatný za službu pred súvahovým dňom, podnik by mal vykázat takýto prebytok ako majetok (náklad budúcich období) v takej výške, v akej bude toto predplatenie viesť napríklad k zníženiu budúcich platieb alebo peňažným refundáciám, a
  - b) ako náklady, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje aktiváciu tohto príspevku (pozri napríklad IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia).
45. Ak príspevky do programu so stanovenými príspevkami nie sú úplne splatné do dvanástich mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanec poskytol súvisiacu službu, mali by byť diskontované s použitím diskontnej sadzby určenej v odseku 78.

#### Zverejnenie

46. Podnik by mal zverejniť sumu vykázanú ako náklady na programy so stanovenými požitkami.
47. V prípade, ak to požaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o príspevkoch do programov so stanovenými príspevkami za pracovníkov kľúčového manažmentu.

#### POŽITKY PO SKONČENÍ ZAMESTNANIA: PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

48. Účtovanie programov so stanovenými požitkami je komplexné, pretože na oceňovanie záväzku a nákladov sa požaduje použitie zásad poistnej matematiky a existuje možnosť vzniku ziskov alebo strát poistnej matematiky. Navyše, záväzky sú oceňované s využitím diskontácie, pretože môžu byť vysporiadané až mnoho rokov potom, ako zamestnanec poskytol súvisiacu službu.



### Vykazovanie a oceňovanie

49. Programy so stanovenými požitkami môžu byť finančne nezaistené, alebo môžu byť úplne alebo čiastočne finančne zaistené príspevkami podniku, a niekedy aj jeho zamestnancov do subjektu alebo fondu, ktorý je právne oddelený od vykazovaného podniku a z ktorého sú zamestnanecké požitky vyplácané. Platba finančne zaistených požitkov závisí v prípade ich splatnosti nielen na finančnej situácii a investičnej výkonnosti fondu, ale tiež na schopnosti (a ochote) podniku uhradiť chýbajúcu sumu majetku fondu. Preto podnik v podstate prijíma poistné riziká, ktoré majú charakter rizík poistnej matematiky a investičných rizík, súvisiacich s programom. Z toho vyplýva, že náklady vykázané v súvislosti s programom so stanovenými požitkami nemusia nutne zodpovedať sume príspevku splatného za dané obdobie.
50. Účtovanie programov so stanovenými požitkami zahŕňa nasledujúce kroky:
- a) použitie postupov poistnej matematiky na vykonanie spoľahlivého odhadu sumy požitku, na ktorú vznikol zamestnancom nárok výmenou za ich službu v súčasnom a predchádzajúcich obdobiach. To požaduje, aby podnik výšku požitkov priraditeľných súčasným a budúcim obdobiam (pozri odseky 67 až 71) a vykonal odhady (predpoklady poistnej matematiky) o demografických premenných (ako napríklad fluktuácia zamestnancov a úmrtnosť) a finančných premenných (ako napríklad budúce zvýšenia plátov a nemocenských nákladov), ktoré ovplyvnia náklady požitku (pozri odseky 72 až 91);
  - b) diskontovanie takéhoto požitku použitím metódy projektovanej jednotky kreditu tak, aby bolo možné určiť súčasnú hodnotu záväzku zo stanovených požitkov a náklad súčasnej služby (pozri odseky 64 až 66);
  - c) určenie objektívnej hodnoty celkových majetku programu (pozri odseky 102 až 104);
  - d) určenie celkovej výšky ziskov a strát poistnej matematiky a sumy tých ziskov a strát poistnej matematiky, ktorá by mala byť vykázaná (pozri odseky 92 až 95);
  - e) v prípade, ak bol program uvedený alebo zmenený, vykázanie výsledného nákladu minulej služby (pozri odseky 96 až 101); a
  - f) v prípade, ak bol program obmedzený alebo vysporiadaný, vykázanie výsledného zisku alebo straty (pozri odseky 109 až 115).
- Ak má podnik viac ako jeden program so stanovenými požitkami, používa tieto postupy pre každý podstatný plán samostatne.
51. V niektorých prípadoch odhady, priemery a zjednodušené výpočty môžu poskytovať spoľahlivú aproximáciu podrobných výpočtov, opísaných v tomto štandarde.

### Účtovanie implicitného záväzku

52. Podnik by mal účtovať nielen o svojich právnych záväzkoch, vyplývajúcich z formálnych podmienok programov so stanovenými požitkami, ale aj o každom implicitnom záväzku, ktorý vzniká z podnikových neformálnych zvyklostí. Neformálne zvyklosti vedú k vzniku implicitného záväzku, ak podnik nemá žiadnu inú reálnu alternatívu, len zamestnanecké požitky vyplatiť. Príkladom implicitného záväzku je situácia, keď zmena podnikových neformálnych praktík by mohla zapríčiniť neprijateľnú ujmu vo vzťahu k zamestnancom.
53. Formálne podmienky programov so stanovenými požitkami môžu umožňovať, aby podnik ukončil svoje záväzky vyplývajúce z programu. Napriek tomu je obvykle pre podnik ťažké zrušiť plán, ak mieni zamestnancov naďalej zamestnávať. Preto, pokiaľ nejestvuje dôkaz potvrdzujúci opak, účtovanie požitkov po skončení zamestnania predpokladá, že podnik, ktorý súčasnosti poskytuje takúto požitky, bude pokračovať v tejto praxi aj počas doby, v ktorej zostanú zamestnanci v práci.

### Súvaha

54. Suma vykázaná ako záväzok zo stanovených požitkov by mala predstavovať čistý súčet nasledujúcich súm:
- a) súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vykázané k súvahovému dňu (pozri odsek 64);

- b) plus všetky zisky poistnej matematiky (mínus akékoľvek straty poistnej matematiky) nevykázané kvôli postupom stanoveným v odsekoch 92 – 93;
  - c) mínus všetky ešte nevykázané náklady minulej služby (pozri odsek 96);
  - d) mínus objektívna hodnota vykázaná k súvahovému dňu, týkajúca sa tých majetku programu (ak nejaké sú), z ktorých sa majú záväzky uhrádzať priamo (pozri odseky 102 -104).
55. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených pozitívok predstavuje celkový záväzok, pred odpočítaním objektívnej hodnoty celkových majetku programu.
56. Podnik by mal s dostatočnou pravidelnosťou vykazovať objektívnu hodnotu záväzkov zo stanovených pozitívok a objektívnu hodnotu celkových majetku programu, aby sa sumy vykázané v účtovných závierkach podstatne nelíšili od súm, ktoré by boli vykázané k súvahovému dňu.
57. Tento štandard odporúča, ale nepožaduje, aby podnik pri oceňovaní všetkých podstatných záväzkov za pozitívky po skončení zamestnania využil služby kvalifikovaného poistného matematika. Z praktických dôvodov môže podnik žiadať od kvalifikovaného poistného matematika, aby vykonal podrobné ocenenie záväzku pred súvahovým dňom. Napriek tomu sa výsledky takéhoto hodnotenia aktualizujú pri akýchkoľvek podstatných transakciách a iných podstatných zmenách okolností (vrátane zmien trhových cien a úrokových sadzieb), a to až do súvahového dňa.
58. Suma určená podľa odseku 54 môže byť záporná (majetok). Podnik by mal oceniť výsledný majetok v nižšej hodnote zo:
- a) sumy určenej podľa odseku 54; a
  - b) súhrnu:
    - i) všetkých nevykázaných strát a nákladov minulej služby (pozri odseky 92, 93 a 96); a
    - ii) súčasnej hodnoty všetkých ekonomických pozitívok dostupných vo forme refundácii z programu alebo vo forme zníženia budúcich príspevkov do programu. Súčasná hodnota týchto ekonomických pozitívok by sa mala určiť s použitím diskontnej sadzby stanovenej v odseku 78.
- 58A. Použitie odseku 58 by nemalo viesť k tomu, aby sa zisk za bežné obdobie vykazoval len ako výsledok poistno-matematickej straty alebo nákladov minulej služby, a strata len ako výsledok poistno-matematického zisku. Podnik by mal preto ihneď podľa odseku 54, v rozsahu, v akom vzniká majetok zo stanovených pozitívok určené v zhode s odsekom 58 písm. b), vykázať nasledujúce prípady:
- a) čisté poistno-matematické straty bežného obdobia a nákladu minulej služby v rozsahu presahujúcom zníženie súčasnej hodnoty ekonomických pozitívok uvedených v odseku 58 písm. b) bod ii). Ak sa nezmení alebo narastie súčasná hodnota ekonomických pozitívok, mali by sa ihneď podľa odseku 54 vykázať všetky čisté poistno-matematické straty bežného obdobia a náklad minulej služby bežného obdobia;
  - b) čisté poistno-matematické zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby vzniknutého v bežnom období v rozsahu presahujúcom zvýšenie súčasnej hodnoty ekonomických pozitívok uvedených v odseku 58 písm. b) bod ii). Ak sa nezmení alebo sa zníži súčasná hodnota ekonomických pozitívok, mali by sa ihneď podľa odseku 54 vykázať všetky čisté poistno-matematické zisky bežného obdobia po odrátaní nákladu minulej služby bežného obdobia.
- 58B. Odsek 58A sa uplatní na podnik, len ak na začiatku alebo na konci účtovného obdobia vykazuje prebytok <sup>(1)</sup> v programe so stanovenými pozitívami, ktorý podľa aktuálnych podmienok programu nemôže úplne znovu získať prostredníctvom refundácií alebo krátení budúcich príspevkov. V takých prípadoch náklad minulej služby a poistno-matematické straty, ktoré vzniknú v období a ktorých vykázanie sa odloží podľa odseku 54, zvýšia sumu uvedenú v odseku 58 písm. b) bod i). Ak sa toto zvýšenie nevyrovná zodpovedajúcim znížením súčasnej hodnoty ekonomických pozitívok odôvodňujúcich vykázanie podľa odseku 58 písm. b) bod ii), vznikne prírastok čistého salda špecifikovaného podľa odseku 58 písm. b), a teda vykázateľný zisk. Odsek 58A

(<sup>1</sup>) Prebytok je previs objektívnej hodnoty majetku programu nad súčasnou hodnotou záväzkov zo stanovených pozitívok.

za týchto okolností zakazuje vykazovanie zisku. Pri poistno-matematických ziskoch, ktoré vznikajú počas účtovného obdobia a ktorých vykazovanie sa odkladá podľa odseku 54, vzniká opačný účinok v rozsahu, v akom poistno-matematické zisky znižujú kumulované, nevykázané poistno-matematické straty. Odsek 58A za týchto okolností zakazuje vykazovanie straty. Príklady uplatňovania tohto odseku sa nachádzajú v dodatku C.

59. Majetok môže vzniknúť, ak bol program so stanovenými požitkami financovaný vo vyššej miere ako bolo potrebné, alebo v tých prípadoch, keď dochádza k vykázaniu ziskov poistnej matematiky. Podnik v týchto prípadoch vykazuje majetok, pretože:
- podnik má vplyv na zdroje, čo predstavuje jeho schopnosť použiť prebytok na tvorbu budúcich požitkov;
  - tento vplyv je výsledkom minulých udalostí (príspevkov platených podnikom a služieb poskytovaných zamestnancami); a
  - budúce ekonomické úžitky sú pre podnik dostupné vo forme zníženia budúcich príspevkov alebo peňažnej refundácie, a to buď priamo podniku, alebo nepriamo inému programu, ktorý sa nachádza v deficite.
60. Limit uvedený v odseku 58 písm. b) neprevyšuje odložené vykazovanie určitých strát poistnej matematiky (pozri odseky 92 a 93) a určitého nákladu minulej služby (pozri odsek 96), okrem prípadov uvedených v odseku 58A. Limit však prevyšuje dočasnú možnosť výberu uvedenú v odseku 155 písm. b). Podľa odseku 120 písm. c) bod vi) sa od podniku požaduje, aby zverejnil čiastku nevykázanú ako majetok na základe limitu uvedeného v odseku 58 písm. b).

#### Príklad ilustrujúci odsek 60

Program so stanovenými požitkami má nasledujúce charakteristiky:

Súčasná hodnota záväzku	1,1
Objektívna hodnota majetku programu	<u>(1 190)</u>
	(90)
Nevykázané účtovné straty	(110)
Nevykázané náklady minulej služby	(70)
Nevykázané zvýšenie záväzku po počiatocnom prijatí štandardu podľa odseku 155 písm. b)	<u>(50)</u>
Záporná suma určená podľa odseku 54	<u>(320)</u>
Súčasná hodnota refundácií dostupných v budúcnosti a zníženia budúcich príspevkov	<u>90</u>
Limit podľa odseku 58 písm. b) je vypočítaný takto:	
Nevykázané straty poistnej matematiky	110
Nevykázané náklady minulej služby	70
Súčasná hodnota refundácií dostupných v budúcnosti a zníženia budúcich príspevkov	<u>90</u>
Limit	<u>270</u>

270 je menej ako 320. Preto podnik vykazuje majetok vo výške 270 a zverejňuje, že limit znížil účtovnú sumu majetku o 50 [pozri odsek 120 písm. c) bod vi)].

## Výkaz ziskovastrát

61. Podnik by mal vykázat čistý súhrn nasledujúcich súm ako náklady alebo (vzhľadom na obmedzenie v odseku 58 písm. b)) výnosy, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nepožaduje alebo nepovoľuje ich aktiváciu:
- a) náklady súčasnej služby (pozri odseky 63 – 91);
  - b) nákladové úroky (pozri odsek 82);
  - c) očakávané výnosy plynúce z majetku programu (pozri odseky 105 – 107);
  - d) zisky a straty poistnej matematiky do výšky, v ktorej sú vykázané podľa odsekov 92 a 93;
  - e) náklady minulej služby do výšky, ktorú na vykazovanie požaduje od podniku odsek 96; a
  - f) účinok každého obmedzenia alebo vysporiadania (pozri odseky 109 a 110).
62. Iné medzinárodné účtovné štandardy požadujú aktiváciu určitých nákladov zamestnaneckých požitkov do hodnoty majetku, akými sú zásoby alebo pozemky, budovy a zariadenia (pozri IAS 2, Zásoby, a IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia). Všetky náklady aktivované do hodnoty takýchto majetku zahŕňajú primeraný podiel súčastí uvedených v odseku 61.

*Vykazovanie a meranie: Súčasná hodnota záväzkov so stanovenými požitkami a náklady súčasnej služby*

63. Konečné náklady programov so stanovenými požitkami môžu byť ovplyvnené mnohými faktormi, ako sú napríklad konečné platy, fluktuácia a úmrtnosť zamestnancov, trendy nemocenských nákladov a pre finančne zaistený plán výnosy z investovania majetku programu. Skutočné náklady programu sú neisté a táto neistota pravdepodobne zotrvá dlhšie časové obdobie. K oceňovaniu súčasnej hodnoty záväzkov za požitky po skončení zamestnania a nákladu súčasnej služby je potrebné:
- a) použiť poistno-matematickú metódu oceňovania (pozri odseky 64 – 66);
  - b) priradiť požitky k obdobiam služby (pozri odseky 67 – 71); a
  - c) určiť predpoklady poistnej matematiky (pozri odseky 72 – 91).

## Poistno – matematická metóda oceňovania

64. Podnik by mal na určenie súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a nákladov súčasnej služby, a, prípadne, aj nákladov minulej služby, použiť metódu projektovanej jednotky kreditu.
65. Metóda projektovanej jednotky kreditu (niekedy známa ako metóda akumulovaných požitkov rozvrhnutých na službu, alebo aj ako metóda pomeru požitkov a rokov služby) pristupuje ku každému obdobiu služby tak, akoby vytváralo dodatočnú jednotku nároku na požitky (pozri odseky 67 až 71) a meria každú jednotku oddelene, až kým sa nedospeje ku konečnému záväzku (pozri odseky 72 až 91).
66. Podnik diskontuje celý záväzok požitkov po skončení zamestnania a to aj vtedy, keď je časť záväzku splatná do 12 mesiacov od súvahového dňa.

## Príklad ilustrujúci odsek 65

Úhrnná suma požitkov je splatná pri ukončení služby a je rovná 1 % výšky platu pred odchodom zo zamestnania, za každý rok služby. Plat v roku 1 je 10 000 a predpokladá sa jeho zvýšenie o 7 % ročne (s použitím zloženého úrokovania). Použitá diskontná sadzba je 10 % p. a. Nasledujúca tabuľka zobrazuje, ako sa vyvíja záväzok voči zamestnancovi, u ktorého sa očakáva, že odíde ku koncu 5. roka, za predpokladu, že nedôjde k zmenám predpokladov poistnej matematiky. Pre zjednodušenie tento príklad ignoruje dodatočnú úpravu potrebnú na zohľadnenie pravdepodobnosti, že zamestnanec môže opustiť podnik ku skoršiemu alebo neskoršiemu dňu.

Rok	1	2	3	4	5
Požitky prislúchajúce k:					
— predchádzajúcim rokom	0	131	262	393	524
— súčasnému roku (1 % platu pred odchodom zo zamestnania)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— súčasnému a predchádzajúcim rokom	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Počiatkový záväzok	—	89	196	324	476
Úrok 10 %	—	9	20	33	48
Náklady súčasnej služby	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Záverečný záväzok	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Poznámka: 1. Počiatkový záväzok je rovný súčasnej hodnote požitkov týkajúcich sa predchádzajúcich rokov.  
 2. Náklady súčasnej služby sú rovné súčasnej hodnote požitkov týkajúcich sa k bežnému roku.  
 3. Záverečný záväzok je rovný súčasnej hodnote požitkov týkajúcich sa k bežnému a predchádzajúcim rokom.

## Určenie podielu ožitkov pripadajúcich na obdobia služby

67. Pri určení súčasnej hodnoty svojich záväzkov zo stanovených požitkov a nákladov súčasnej služby a tam, kde je to potrebné, aj nákladov minulej služby, by mal podnik určiť podiely požitkov pripadajúcich na obdobia služby, a to podľa vzorca na výpočet požitkov programu. Ak však služba zamestnanca v neskorších rokoch bude viesť k podstatne väčšej úrovni požitkov ako v predchádzajúcich rokoch, podnik by mal priradiť požitky jednotlivým obdobiam rovnomerne:
- od dňa, kedy služba zamestnanca po prvýkrát viedla k požitkom poskytovaných programom (bez ohľadu na to, či požitky boli alebo neboli podmienené ďalšou službou); až
  - do dňa, kedy ďalšia služba zamestnanca bude viesť k nepodstatnému zvýšeniu iných požitkov poskytovaných programom, ako tých požitkov, ktoré vyplývajú z ďalších zvýšení platu.
68. Metóda projektovanej jednotky kreditu požaduje, aby podnik priradil požitky súčasnému obdobiu (aby sa mohli stanoviť náklady súčasnej služby) a súčasnému a minulému obdobiu (aby sa mohla stanoviť súčasná hodnota záväzkov zo stanovených požitkov). Podnik priraduje požitky do období, v ktorých vzniká záväzok poskytnúť požitky. Takýto záväzok vzniká, keď zamestnanec poskytuje službu výmenou za požitky po skončení zamestnania, ktoré podnik predpokladá uhradiť v budúcich vykazovaných obdobiach. Postupy poistnej matematiky umožňujú podniku oceňovať takýto záväzok s dostatočnou spoľahlivosťou, oprávňujúcou vykázať záväzku.

## Príklad ilustrujúci odsek 68

1. Program so stanovenými požitkami stanovuje za každý rok služby úhrnnú sumu požitkov vo výške 100, ktoré sú splatné pri odchode do dôchodku.

Požitok 100 je priraditeľný ku každému roku. Náklady súčasnej služby predstavujú súčasnú hodnotu zo 100. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je súčasnou hodnotou 100, násobenou počtom rokov služby až do súvahového dňa.

Ak je požitok splatný hneď ako zamestnanec opustí podnik, náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov by mali zohľadňovať dátum, ku ktorému sa očakáva, že zamestnanec odíde. V dôsledku vplyvu diskontovania sú tak tieto sumy nižšie, ako by boli vykázané, ak by zamestnanec odišiel k súvahovému dňu.

2. Program poskytuje za každý rok služby mesačný dôchodok vo výške 0,2 % platu pred odchodom zo zamestnania. Dôchodok je splatný od veku 65 rokov.

Požitok rovný súčasnej hodnote (vypočítanej ku dňu odchodu do dôchodku) mesačného dôchodku, predstavujúceho 0,2 % z odhadnutej výšky platu pred odchodom zo zamestnania a splatného od očakávaného dňa odchodu do dôchodku až do očakávaného dňa smrti je možné priradiť každému roku služby. Náklady súčasnej služby sú rovné súčasnej hodnote požitku. Súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov je rovná súčasnej hodnote mesačných dôchodkových platieb predstavujúcich 0,2 % platu pred odchodom zo zamestnania, násobená počtom rokov služby počítaných až do súvahového dňa. Náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov sú diskontované, pretože výplaty dôchodku začínajú vo veku 65 rokov.

69. Služba zamestnanca vytvára záväzok týkajúci sa programu zo stanovenými požitkami, aj keď sú požitky podmienené budúcim zamestnaním (inými slovami nie je na ne ešte záväzný nárok). Služba zamestnanca pred dátumom vzniku záväzného nároku vytvára implicitný záväzok, pretože ku každému nasledujúcemu súvahovému dňu sa znižuje suma budúcej služby, ktorú zamestnanec musí poskytnúť pred nadobudnutím nároku na požitky. Pri oceňovaní záväzku zo stanovených požitkov zvažuje podnik pravdepodobnosť, že niektorí zamestnanci nesplnia požiadavky na vznik právneho nároku. Podobne, hoci sa určité požitky po skončení zamestnania, napríklad nemocenské požitky, stanú splatnými iba ak v období, v ktorom už zamestnanec nie je zamestnaný, nastane určitá udalosť, záväzok vzniká už vtedy, keď zamestnanec poskytuje službu, ktorá vytvára v prípade výskytu tejto udalosti nárok na poskytnutie požitkov. Pravdepodobnosť, že táto určitá udalosť nastane ovplyvňuje oceňovanie záväzku, ale neurčuje, či záväzok existuje.

## Príklady ilustrujúce odsek 69

1. Program vypláca požitok vo výške 100 za každý rok služby. Záväzný nárok na požitky vznikne po desiatich rokoch služby.

Požitok 100 je priraditeľný ku každému roku. V každom z prvých 10 rokov zohľadňujú náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzku pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť 10 rokov služby.

2. Program vypláca požitok vo výške 100 za každý rok služby, okrem služby pred vekom 25 rokov. Nárok na požitky vzniká okamžite.

Žiaden požitok nie je možné priradiť službe pred vekom 25 rokov, pretože služba pred takýmto dátumom nevytvára nárok na požitky (či už podmienené alebo nepodmienené). Požitok 100 je možné priradiť ku každému nasledujúcemu roku.

70. Záväzok narastá až do dňa, keď ďalšia služba zamestnanca nebude vytvárať nárok na podstatné zvýšenie ďalších požitkov. Preto sa všetky požitky priradia do období končiacich sa k tomuto dňu alebo pred ním. Požitky sa priradia k jednotlivým účtovným obdobiam podľa vzorca požitkov programu. Ak však služba zamestnanca bude v neskorších rokoch viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako v skorších rokoch, podnik priradí požitok rovnomerne a to až do dňa, keď bude ďalšia služba zamestnanca viesť iba k nepodstatnému zvýšeniu ďalších požitkov. Je to spôsobené tým, že práve služba zamestnanca počas celého obdobia vedie nakoniec k požitku na tejto vyššej úrovni.

## Príklady ilustrujúce odsek 70

1. Program vypláca jednorazovú sumu požitku vo výške 1 000, na ktorý vznikne záväzný nárok po 10 rokoch služby. Plán neposkytuje žiadne ďalšie požitky za služby v ďalších obdobiach.

Požitek 100 (1 000 delené 10) je možné priradiť ku každému z prvých 10 rokov. Náklady súčasnej služby v každom z prvých desiatich rokov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť 10 rokov služby. Žiadne požitky nie je možné priradiť do nasledujúcich rokov.

2. Program vypláca jednorazovú sumu penzijného požitku vo výške 2 000 všetkým zamestnancom, ktorí sú ešte zamestnaní vo veku 55 rokov po 20 rokoch služby, alebo ktorí sú ešte zamestnaní vo veku 65 rokov, bez ohľadu na dĺžku ich služby.

Pre zamestnancov, ktorí vstúpili do zamestnania pred 35. rokom života, vedie služba najprv k požitkom podľa programu vo veku 35 rokov (zamestnanec teda mohol opustiť zamestnanie vo veku 30 rokov a vrátiť sa vo veku 33 rokov, bez vplyvu na výšku alebo termíny požitkov). Tieto požitky sú podmienené ďalšou službou. Taktiež služba nad vekom 55 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov. Pre týchto zamestnancov podnik určí požitok 100 (2 000 delené 20) za každý rok od veku 35 do veku 55 rokov.

Pre zamestnancov, ktorí vstúpili do zamestnania medzi 35 a 45 rokom svojho života, nebude služba prekračujúca trvanie 20 rokov viesť k žiadnemu zvýšeniu ďalších požitkov. Pre týchto zamestnancov podnik určí požitok 100 (2 000 delené 20) za každý z prvých 20 rokov.

Pre zamestnanca, ktorý vstúpil do zamestnania vo veku 55 rokov, služba za 10 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov. Pre tohto zamestnanca podnik priradí požitok 200 (2 000 delené 10) za každý z prvých 10 rokov.

Pre všetkých zamestnancov náklady súčasnej služby a súčasná hodnota záväzkov zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby.

3. Nemocenský program po skončení zamestnania refunduje 40 % nemocenských nákladov zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % týchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

Podľa vzorca požitkov programu podnik priradí 4 % súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov (40 % delené 10) ku každému z prvých 10 rokov a 1 % (10 % delené 10) ku každému z druhých 10 rokov. Náklady súčasnej služby v každom roku zohľadňujú pravdepodobnosť, že zamestnanec nemusí dokončiť potrebné obdobie služby na získanie nároku na časi alebo všetky požitky. Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu za 10 rokov nieje priradený žiaden požitok.

4. Nemocenský program po skončení zamestnania refunduje 10 % nemocenských nákladov zamestnanca po skončení zamestnania, ak zamestnanec odíde po viac ako 10 a menej ako 20 rokoch služby a 50 % takýchto nákladov, keď zamestnanec odíde po 20 alebo viacerých rokoch služby.

Služba v neskorších rokoch bude viesť k podstatne vyššej úrovni požitkov ako služba v predchádzajúcich rokoch. Preto pre zamestnancov u ktorých sa očakáva, že odídu po 20 alebo viacerých rokoch, podnik priraduje požitok rovnomerne, podľa odseku 68. Služba nad 20 rokov nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu ďalších požitkov. Preto požitky priradené každému z prvých 20 rokov sú 2,5 % zo súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov (50 % delené 20).

Pre zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že odídu medzi 10. a 20. rokom, predstavuje požitok priradený každému z prvých 10 rokov 1 % súčasnej hodnoty očakávaných nemocenských nákladov. Pre týchto zamestnancov nie je žiaden požitok priradený službe medzi koncom 10. roku a odhadnutým dátumom odchodu zo zamestnania.

Zamestnancom, u ktorých sa očakáva, že odídu zo zamestnania do 10 rokov, nie je priradený žiaden požitok.

71. Ak je suma požitku za každý rok služby vyjadrená ako konštantný podiel z platu pred odchodom zo zamestnania, budúce zvýšenia platu ovplyvnia sumu potrebnú na vysporiadanie záväzku, ktorý existuje za službu poskytnutú pred súvahovým dňom, ale nevytvárajú dodatočný záväzok. Preto:
- na účely odseku 67 písm. b) zvýšenia platu nevedú k ďalším požitkom, dokonca aj keď je suma požitkov závislá od výšky platu pred odchodom zo zamestnania; a
  - suma požitku priradeného ku každému obdobiu je vyjadrená ako konštantný podiel platu, s ktorým je požitok spojený.

#### Príklad ilustrujúci odsek 71

Zamestnanci majú nárok na požitky vo výške 3 % z platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby až do veku 55 rokov.

Požitok 3 % z odhadnutého platu pred odchodom zo zamestnania je priradený ku každému roku a to až do veku 55 rokov. Je to dátum, keď ďalšia služba zamestnanca nebude viesť k žiadnemu podstatnému zvýšeniu sumy ďalších požitkov poskytovaných programom. Po tomto veku nie je priradený žiaden požitok.

#### Predpoklady poistnej matematiky

72. Predpoklady poistnej matematiky by mali byť nezaujaté a navzájom zlučiteľné.
73. Predpoklady poistnej matematiky sú najlepšimi odhadmi podniku týkajúcimi sa premenných, ktoré určujú konečné náklady poskytovania požitkov po skončení zamestnania. Predpoklady poistnej matematiky zahŕňajú:
- demografické predpoklady o budúcich charakteristikách súčasných a bývalých zamestnancov (a na nich závislých osobách), ktorí majú nárok na požitky. Demografické predpoklady sa zaoberajú otázkami:
    - úmrtnosti, a to počas zamestnania, ako aj po jeho skončení;
    - miery fluktuácie zamestnancov, práceneschopnosti a skoršieho odchodu do dôchodku;
    - kvantifikovaného pomeru medzi účastníkmi programu a závislými osobami, ktoré budú mať nárok na požitky; a
    - miery nárokov na požitky, ktoré majú byť poskytované podľa nemocenských programov; a
  - finančné predpoklady týkajúce sa položiek ako napr.:
    - diskontná sadzba (pozri odseky 78 až 82);
    - úroveň budúcich plátov a požitkov (pozri odseky 83 až 87);
    - v prípade nemocenských požitkov, budúcich nemocenských nákladov, vrátane – v podstatných prípadoch – nákladov na správu nárokov a platieb požitkov (pozri odseky 88 až 91); a
    - očakávané výnosy z majetku programu (pozri odseky 105 až 107).
74. Predpoklady poistnej matematiky sú nezaujaté, ak nie sú neprimerané ani nadmieru opatrné.



75. Predpoklady poistnej matematiky sú navzájom zlučiteľné, ak zohľadňujú hospodársky vzťah medzi faktormi ako napr. inflácia, miera rastu plátov, výnosnosť majetku programu a diskontná sadzba. Napr. všetky predpoklady, ktoré závisia od určitej úrovne inflácie (ako sú predpoklady o úrokových sadzbách a zvýšeníach plátov a požitkov) v akomkoľvek budúcom období predpokladajú rovnakú úroveň inflácie v tomto období.
76. Podnik určuje diskontnú sadzbu a iné finančné predpoklady v nominálnych (stanovených) hodnotách, pokiaľ nie sú odhady v reálnych hodnotách (očistených od vplyvu inflácie) spoľahlivejšie, napríklad v hyperinflačnom hospodárstve (pozri IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach), alebo v prípadoch, že je požitok viazaný na index a zároveň existuje rozvinutý trh obligácií viazaných na index vyjadrených v rovnakej mene a viazucich sa na rovnaké obdobie.
77. Finančné predpoklady by mali byť založené na trhových očakávaniach k súvahovému dňu, za obdobie, počas ktorého majú byť záväzky vyrovnané.

#### Predpoklady poistnej matematiky: diskontná sadzba

78. Sadzba použitá na diskontovanie záväzkov za požitky po skončení zamestnania (finančne zaistených, ako aj finančne nezaistených) by mala byť odvodená od trhových výnosov z vysoko kvalitných podnikových obligácií existujúcich k súvahovému dňu. V krajinách, kde neexistuje rozvinutý trh s takýmito obligáciami, by mali byť použité trhové výnosy (existujúce k súvahovému dňu) zo štátnych dlhopisov. Mena a obdobie podnikových obligácií alebo štátnych obligácií by mali byť konzistentné s menou a odhadnutým obdobím záväzkov za požitky po skončení zamestnania.
79. Predpokladom poistnej matematiky, ktorý má významný účinok, je diskontná sadzba. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí, ale nie riziko poistnej matematiky alebo investičné riziko. Okrem toho diskontná sadzba nezohľadňuje podnikové individuálne úverové riziko znášané veriteľmi podniku, ani nezohľadňuje riziko, že sa môže skutočnosť v budúcnosti líšiť od predpokladov poistnej matematiky.
80. Diskontná sadzba zohľadňuje odhadnuté načasovanie platieb požitkov. V praxi to podnik často dosahuje použitím jednoduchého váženého priemeru diskontnej sadzby, ktorý zohľadňuje odhadnuté načasovanie, sumu platieb požitkov a menu, v ktorej sa majú požitky vyplatiť.
81. V niektorých prípadoch nemusia existovať rozvinuté trhy s obligáciami s dostatočne dlhou splatnosťou, ktorá by zodpovedala odhadnutej splatnosti všetkých platieb požitkov. V týchto prípadoch podnik používa existujúce trhové sadzby platné pre primerané obdobie na diskontovanie platieb s kratšou splatnosťou a odhaduje diskontnú sadzbu pre platby s dlhšou splatnosťou na základe extrapolácie súčasných trhových sadzieb pozdĺž výnosovej krivky. Nie je pravdepodobné, aby bola celková súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov obzvlášť citlivá na diskontnú sadzbu použitú na časť požitkov, ktorá je splatná po konečnej splatnosti dostupných podnikových alebo štátnych obligácií.
82. Úrokový náklad sa vypočítava vynásobením diskontnej sadzby určenej na začiatku obdobia súčasnou hodnotou záväzku zo stanovených požitkov počas celého tohoto obdobia, pričom sa zohľadňujú akékoľvek podstatné zmeny záväzku. Súčasná hodnota záväzku sa bude líšiť od záväzku vykázaného v súvahe, pretože tento záväzok je vykázaný po odpočítaní objektívnej hodnoty celkového majetku programu a pretože niektoré zisky a straty poistnej matematiky a niektoré náklady minulej služby nie sú vykázané okamžite. (Príloha 1 okrem iného ilustruje výpočet úrokového nákladu.)

#### Predpoklady poistnej matematiky: platy, požitky, zdravotné náklady

83. Záväzky na požitky po skončení zamestnania by mali byť oceňované tak, aby zohľadňovali:
  - a) odhadnuté budúce zvýšenia plátov;
  - b) požitky stanovené v podmienkach plánu (alebo vyplývajúce z akéhokoľvek implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok) k súvahovému dňu; a

- c) odhadnuté budúce zmeny úrovne štátom určených požitkov, ktoré ovplyvňujú požitky splatné podľa programu zo stanovenými požitkami, vtedy a len vtedy, ak:
- i) tieto zmeny boli uzákonené pred súvahovým dňom; alebo
  - ii) skúsenosti z minulosti alebo iný spoľahlivý dôkaz naznačujú, že tieto štátom určené požitky sa zmenia predvídateľným spôsobom, napr. v súlade s budúcimi zmenami všeobecných úrovní cien alebo všeobecných úrovní platov.
84. Odhady budúcich zvýšení platov zohľadňujú infláciu, služobný vek, povýšenia a iné podstatné faktory ako napr. ponuka a dopyt na trhu práce.
85. Ak formálne podmienky plánu (alebo implicitný záväzok nad rámec týchto podmienok) požadujú, aby podnik zmenil požitky v budúcich obdobiach, oceňovanie záväzku má zohľadňovať tieto zmeny. To platí, ak napr.:
- a) podnik v minulosti zvyšoval požitky, napríklad aby zmiernil účinky inflácie a neexistuje žiaden náznak, že sa táto prax v budúcnosti zmení; alebo
  - b) zisky poistnej matematiky už boli uvedené v účtovných závierkach a podnik má buď na základe formálnych podmienok programu (alebo na základe implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok) alebo zo zákona povinnosť použiť každý prebytok v programe v prospech účastníkov programu [pozri odsek 98 písm. c)].
86. Predpoklady poistnej matematiky nezohľadňujú zmeny budúcich požitkov, ktoré nie sú stanovené vo formálnych podmienkach plánu (alebo nemajú charakter implicitného záväzku) k súvahovému dňu. Takéto zmeny budú mať za následok:
- a) náklady minulej služby do výšky, v ktorej sa menia požitky za službu poskytované pred touto zmenou; a
  - b) náklady súčasnej služby za obdobia po zmene do výšky, v ktorej sa zmenia požitky za službu po uvedenej zmene.
87. Niektoré požitky po skončení zamestnania sú viazané na premenné, akými sú napr. úroveň štátom stanovených penzijných požitkov alebo štátnej nemocenskej starostlivosti. Stanovenie výšky takýchto požitkov zohľadňuje očakávania zmien týchto premenných na základe minulých skúseností a iných spoľahlivých dôkazov.
88. Predpoklady týkajúce sa nemocenských nákladov by mali zohľadňovať budúce zmeny nákladov nemocenských služieb vyplývajúce z inflácie, ako aj z vlastných zmien výšky nemocenských nákladov.
89. Stanovenie výšky nemocenských požitkov po skončení zamestnania vyžaduje predpoklad úrovne a frekvencie budúcich nárokov a nákladov na splnenie týchto nárokov. Podnik odhaduje budúce nemocenské náklady na základe údajov z vlastnej praxe v minulosti, doplnené v prípade potreby o údaje z praxe iných podnikov v minulosti, údaje poistných spoločností, poskytovateľov nemocenskej starostlivosti alebo iné zdroje. Odhady budúcich nemocenských nákladov zohľadňujú účinok technologického pokroku, zmeny vo využívaní nemocenskej starostlivosti alebo v podmienkach poskytovania tejto starostlivosti a zmeny zdravotného stavu účastníkov programu.
90. Výška a frekvencia nárokov sú obzvlášť závislé od veku, zdravotného stavu a pohlavia zamestnancov (a osôb na nich závislých) a môžu byť závislé od iných faktorov, ako je napr. zemepisná poloha. Preto sú údaje o minulosti upravené v rozsahu, v akom sa demografické zloženie populácie líši od zloženia populácie použitej ako základ pre tieto údaje o minulosti. Upravené sú aj vtedy, ak existuje spoľahlivý dôkaz, že historické trendy nebudú pokračovať.
91. Niektoré programy nemocenskej starostlivosti po skončení zamestnania vyžadujú, aby zamestnanec prispieval na nemocenské náklady hradené programom. Odhady budúcich nemocenských nákladov zohľadňujú všetky takéto príspevky na základe podmienok programu k súvahovému dňu (alebo na základe akéhokoľvek implicitného záväzku nad rámec týchto podmienok). Zmeny týchto zamestnaneckých

príspevkov majú za následok náklady minulej služby alebo prípadne obmedzenia. Náklady na splnenie požiadaviek môžu byť znížené o pozitivy od štátnych alebo iných poskytovateľov nemocenskej starostlivosti (pozri odseky 83 c) a 87).

#### Zisky a straty poistnej matematiky

92. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených pozitívok podľa odseku 54 by mal podnik vykázať podiel (tak ako je to uvedené v odseku 93) svojich ziskov a strát poistnej matematiky, ako výnos alebo náklad, ak čisté akumulované nevykázané zisky alebo straty poistnej matematiky presahujú ku koncu predchádzajúceho vykazovaného obdobia vyššiu hodnotu z:

- a) 10 % súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených pozitívok k tomuto dňu (pred odpočítaním majetku programu); a
- b) 10 % objektívnej hodnoty celkového majetku programu k tomuto dňu.

Tieto limity by mali byť vypočítané a používané oddelene pre každý program so stanovenými pozitívkami.

93. Podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý sa má vykázať pre každý program so stanovenými pozitívkami, je prebytok určený podľa odseku 92, vydelený očakávaným priemerným obdobím, počas ktorého zostanú v zamestnaní zamestnanci zúčastnení na programe. Podnik však môže prijať akúkoľvek systematickú metódu, ktorá má za následok rýchlejšie vykázanie ziskov a strát poistnej matematiky, za predpokladu, že sa pre zisky, ako aj pre straty poistnej matematiky použijú rovnaké východiská a tieto východiská sa medzi obdobiami používajú konzistentne. Podnik môže použiť takéto systematické metódy na zisky a straty poistnej matematiky dokonca aj vtedy, ak spadajú do limitov uvedených v odseku 92.

94. Zisky a straty poistnej matematiky môžu vyplývať zo zvýšenia alebo zníženia súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených pozitívok alebo objektívnej hodnoty všetkých súvisiacich majetku programu. Prípady ziskov a strát poistnej matematiky zahŕňajú napr.:

- a) neočakávané vysoké alebo nízke miery fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšenia plátov, pozitívok (ak formálne alebo implicitné podmienky programu riešia aj inflačné zvýšenia pozitívok) alebo nemocenských nákladov;
- b) účinok zmien odhadov budúcej fluktuácie zamestnancov, skorších odchodov do dôchodku alebo úmrtnosti alebo zvýšenia plátov, pozitívok (ak formálne alebo implicitné podmienky programu riešia aj inflačné zvýšenia pozitívok) alebo nemocenských nákladov;
- c) účinok zmien diskontnej sadzby; a
- d) rozdiely medzi skutočnou výnosnosťou majetku programu a očakávanou výnosnosťou majetku programu (pozri odseky 105 až 107).

95. Z dlhodobého hľadiska sa môžu zisky a straty poistnej matematiky navzájom kompenzovať. Preto je vhodné považovať odhady záväzkov pozitívok po skončení zamestnania za interval (alebo „koridor“) okolo ideálneho odhadu. Podnik môže, ale nemusí vykázať zisky a straty poistnej matematiky, ktoré spadajú do tohto intervalu. Tento štandard vyžaduje, aby podnik vykázal minimálne podiel ziskov a strát poistnej matematiky, ktorý spadá mimo tohto „koridoru“ s toleranciou plus alebo mínus 10 %. (Príloha 1 okrem iného ilustruje spôsob riešenia účtovných ziskov a strát). Štandard povoľuje systematické metódy rýchlejšieho vykázania za predpokladu, že tieto metódy vyhovujú podmienkam stanoveným v odseku 93. Takéto prípustné metódy zahŕňajú napr. okamžité vykázanie všetkých ziskov a strát poistnej matematiky, a to vo vnútri, ako aj mimo „koridoru“. Odsek 155 písm. b) bod iii) vysvetľuje potrebu posúdiť každú nevykázanú časť prechodného záväzku pri účtovaní o následných ziskoch poistnej matematiky.

## Náklady minulej služby

96. Pri oceňovaní svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54 by mal podnik vykázat náklady minulej služby ako náklady obdobia rovnomerne počas priemerného obdobia, pokiaľ na požitky nevznikne záväzný nárok. Do rozsahu, v ktorom vznikli záväzné nároky na požitky ihneď po zavedení alebo zmene programu zo stanovenými požitkami, by mal podnik vykázat náklady minulej služby okamžite.
97. Náklad minulej služby vzniká, keď podnik zavedie program so stanovenými požitkami alebo zmení požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami. Takéto zmeny sú výmenou za zamestnancovu službu za obdobie trvajúce dovtedy, kým na uvedené požitky nevznikne záväzný nárok. Preto sú náklady minulej služby vykázané za toto obdobie bez ohľadu na skutočnosť, že náklady sa týkajú zamestnancovej služby v predchádzajúcich obdobiach. Náklady minulej služby sú vykázané ako zmena záväzku vyplývajúca z úpravy (pozri odsek 64).

## Príklad ilustrujúci odsek 97

Podnik prevádzkuje penzijný program, ktorý poskytuje dôchodok 2 % z výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby. Požitky sa stávajú oprávnenými po piatich rokoch služby. 1. januára 20X5 podnik zvýši dôchodok na 2,5 % z výšky platu pred odchodom zo zamestnania za každý rok služby od 1. januára 20X1. Ku dňu zvýšenia je súčasná hodnota dodatočných požitkov za službu od 1. januára 20X1 do 1. januára 20X5 takáto:

Zamestnanci s viac ako piatimi rokmi služby k 1/1/X5	150
Zamestnanci s menej ako piatimi rokmi služby k 1/1/X5 (priemerné obdobie vzniku záväzného nároku: tri roky)	<u>120</u>
	<u>270</u>

Podnik vykáže 150 okamžite, pretože tieto požitky sú už oprávnené. Podnik vykáže 120 rovnomerne počas troch rokov od 1. januára 20X5.

98. K nákladom minulej služby nepatria:
- účinky rozdielov medzi skutočnými a predpokladanými zvýšeniami platu na záväzok zaplatiť požitky za službu v predchádzajúcich rokoch (neexistuje žiaden náklad minulej služby, pretože predpoklady poistnej matematiky počítajú s budúcimi platmi);
  - podhodnotenia a nadhodnotenia výšky vopred nevykázaných penzijných zvýšení, ak podnik má implicitný záväzok poskytnúť takéto zvýšenia (neexistuje žiaden náklad minulej služby, pretože predpoklady poistnej matematiky počítajú s takýmito zvýšeniami);
  - odhady zvýšení požitkov, ktoré vyplývajú zo ziskov poistnej matematiky, ktoré už boli vykázané v účtovných závierkach, ak je podnik zaviazaný buď formálnymi podmienkami plánu (alebo existuje implicitný záväzok nad rámec týchto podmienok) alebo právnymi predpismi, použiť akýkoľvek prebytok programu v prospech účastníkov programu, aj keď zvýšenie požitku nebolo ešte formálne priznané (výsledné zvýšenie záväzku je strata poistnej matematiky a nie náklady minulej služby, pozri odsek 85 písm. b));
  - zvýšenia oprávnených požitkov, ak pri neprítomnosti nových alebo zvýšených požitkov, zamestnanci splnia požiadavky na vznik nároku na požitky (neexistujú žiadne náklady minulej služby, pretože odhadnuté náklady požitkov boli vykázané v čase poskytnutia služby ako náklady súčasnej služby); a

e) účinky zmien plánu, ktoré znížia požitky pre budúcu službu (obmedzenie).

99. Podnik zavádza plán amortizácie nákladov minulej služby, keď sú požitky zavedené alebo zmenené. Mohlo by byť nemožné udržiavať podrobné záznamy potrebné na identifikáciu a uvedenie následných zmien do tohto plánu. Okrem toho je účinok pravdepodobne podstatný len vtedy, ak existuje obmedzenie alebo vysporiadanie. Preto podnik mení plán amortizácie nákladov minulej služby len v prípade obmedzenia alebo vysporiadania.
100. Ak podnik zníži požitky splatné podľa existujúceho programu zo stanovenými požitkami, výsledné zníženia záväzkov zo stanovených požitkov sú vykázané ako (negatívne) náklady minulej služby počas priemerného obdobia, až pokiaľ sa znížený podiel požitkov nestane oprávneným.
101. Ak podnik zníži určité požitky splatné podľa existujúceho programu so stanovenými požitkami a v rovnakom čase zvýši pre rovnakých zamestnancov iné požitky splatné podľa programu, podnik zaobchádza s touto zmenou ako s jednoduchou čistou zmenou.

*Vykazovanie a oceňovanie: majetok programu*

Objektívna hodnota majetku programu

102. Objektívna hodnota celkového majetku programu sa pri určovaní sumy vykázanej v súvahe podľa odseku 54 odpočítava. Ak nie je k dispozícii tržová cena, objektívna hodnota majetku programu sa odhaduje napr. diskontovaním očakávaných budúcich peňažných tokov, pričom sa používa diskontná sadzba, ktorá zohľadňuje riziko spojené s majetkom programu, ako aj splatnosť alebo očakávaný dátum vyradenia týchto majetku (alebo, ak nemá žiadnu splatnosť, použije sa očakávané obdobie až do vysporiadania súvisiaceho záväzku).
103. Do majetku programu nepatria nezaplatené príspevky splatné od vykazovaného podniku do fondu, ako aj akékoľvek neprevoditeľné finančné nástroje vydané podnikom a držané fondom. Majetok programu sa znižujú o akékoľvek záväzky fondu, ktoré nesúvisia so zamestnaneckými požitkami, ako napr. záväzky z obchodného styku a ostatné záväzky vyplývajúce z odvodených finančných nástrojov.
104. Ak majetok programu zahŕňa poistné zmluvy, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu, objektívna hodnota týchto poistných zmlúv sa považuje za súčasnú hodnotu súvisiacich záväzkov, ako je opísané v odseku 54 (s výhradou akéhokoľvek zníženia vyžadovaného v prípade, že sumy nárokovateľné podľa poistných zmlúv nie sú plne uhraditeľné).

Úhrada

- 104A. Vtedy a len vtedy, keď je očividne jasné, že iná strana sčasti alebo úplne uhradí výdavky vyžadované na vyrovanie záväzku zo stanovených požitkov, podnik by mal nárok na úhradu vykázať ako oddelený majetok. Podnik by mal oceniť majetok objektívnou hodnotou. V každom inom ohľade by mal podnik zaobchádzať s týmto majetkom ako s majetkom programu. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náklady súvisiace s programom stanovených požitkov prezentované čisto bez sumy vykázanej ako úhrada.
- 104B. V niektorých prípadoch môže podnik od inej strany, napríklad od poisťovateľa, očakávať, že uhradí výdavky vyžadované na vyrovanie záväzku zo stanovených požitkov. Kvalifikované poistné zmluvy podľa odseku 7 sú majetkom programu. Podnik účtuje kvalifikované poistné zmluvy rovnakým spôsobom ako celý ostatný majetok programu a odsek 104A sa neuplatňuje (pozri odseky 39 až 42 a 104).

- 104C. Ak poistná zmluva nie je kvalifikovanou poistnou zmluvou, nie je ani majetkom programu. Takýmito prípadmi sa zaoberá odsek 104A: podnik by mal nárok na úhradu podľa poistnej zmluvy vykázať ako oddelený majetok a nie ako odpočet pri určovaní záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54; v každom inom ohľade zaobchádza podnik s týmto majetkom rovnakým spôsobom ako s majetkom programu. Najmä záväzok zo stanovených požitkov podľa odseku 54 sa má zvýšiť (znížiť) do tej miery, že čisté akumulované zisky (straty) poistnej matematiky zo záväzku zo stanoveného požitku a súvisiaceho nároku na úhradu podľa odsekov 92 a 93 ostanú nevykázané. Odsek 120 písm. c) bod vii) vyžaduje od podniku, aby zverejnil krátky opis súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom.

Príklad ilustrujúci odseky 104 A - C

Súčasná hodnota záväzku	1 241
Nevykázané zisky poistnej matematiky	17
Záväzok vykázaný v súvahe	1 258
Nároky podľa poistných zmlúv, ktoré presne zodpovedajú sume a načasovanie niektorých požitkov splatných podľa programu. Tieto požitky majú súčasnú hodnotu 1 092.	1 092

Nevykázané zisky poistnej matematiky z odseku 17 sú čistými kumulovanými ziskov poistnej matematiky zo záväzkov a nárokov na úhradu.

- 104D. Ak nárok na úhradu vzniká z poistnej zmluvy, ktorá presne zodpovedá sume a načasovaniu niektorých alebo všetkých požitkov splatných podľa programu stanovených požitkov, objektívna hodnota nároku na úhradu sa považuje za súčasnú cenu súvisiaceho záväzku, ako je opísané v odseku 54 (s výhradou akéhokoľvek zníženia vyžadovaného v prípade, že nárok na úhradu nie je plne uhraditeľný).

Výnosy z majetku programu

105. Očakávaná výnosnosť majetku programu je jednou zo súčastí nákladov uvedených vo výkaze ziskov a strát. Rozdiel medzi očakávanou a skutočnou návratnosťou majetku programu je zisk alebo strata poistnej matematiky; je pri určovaní čistej sumy, ktorá je porovnávaná s limitom 10 % „koridoru“ uvedeného v odseku 92, zahrnutý so ziskami a stratami poistnej matematiky do záväzku zo stanovených požitkov.
106. Očakávaná výnosnosť majetku programu je založená na trhových očakávaniach k začiatku obdobia pre výnosy z majetku za celú životnosť súvisiaceho záväzku. Očakávaná výnosnosť majetku programu zohľadňuje zmeny objektívnej hodnoty majetku programu v držbe počas tohto obdobia, ako výsledku skutočných príspevkov platených do fondu a skutočných požitkov platených z fondu.
107. Pri určovaní očakávanej a skutočnej návratnosti majetku programu podnik odpočíta očakávané správne náklady okrem nákladov zahrnutých do predpokladov poistnej matematiky použitých pri oceňovaní záväzku.

Príklad ilustrujúci odsek 106

K 1. januáru 20X1 bola objektívna hodnota majetku programu 10 000 a čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky boli 760. 30. júna 20X1 program zaplatil požitky vo výške 1 900 a prijal príspevky vo výške 4 900. K 31. decembru 20X1 bola objektívna hodnota majetku programu 15 000 a súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov bola 14 792. Straty poistnej matematiky na záväzku za rok 20X1 boli 60.

K 1. januáru 20X1 vykazovaný podnik vykoná tieto odhady založené na trhových cenách k tomuto dňu:

	%
Výnosy fondu z úrokov a dividend po zdanení, ktoré je splatné fondom	9,25
Realizované a nerealizované zisky z majetku programu (po zdanení)	2,00
Správne náklady	(1,00)
Očakávaná rentabilita	<u>10,25</u>
Za rok 20X1 sa očakáva tato skutočná výnosnosť majetku programu:	
Výnosy z 10 000 držaných počas 12 mesiacov pri 10,25 %	1 025
Výnosy z 3 000 držaných počas 6 mesiacov pri 5 % (zodpovedá 10,25 % ročne, pri zloženom úrokovaní za každých šesť mesiacov)	<u>150</u>
Očakávaná výnosnosť majetku programu za rok 20X1	<u>1 175</u>
Objektívna hodnota majetku programu k 31. decembru 20X1	15 000
Mínus objektívna hodnota majetku programu k 1. januáru 20X1	(10 000)
Mínus prijaté príspevky	(4 900)
Plus zaplatené požitky	<u>1 900</u>
Skutočná výnosnosť majetku programu	<u>2 000</u>

Rozdiel medzi očakávanou (1 175) a skutočnou (2 000) výnosnosťou majetku programu je zisk poistnej matematiky vo výške 825. Preto akumulované čisté nevykázané zisky poistnej matematiky sú 1 525 (760 plus 825 mínus 60). Podľa odseku 92 limity koridoru sú stanovené na 1 500 (vyššia hodnota z: i) 10 % z 15 000 a ii) 10 % zo 14 792). V nasledujúcom roku (20X2) podnik uvedie vo výkaze ziskov a strát zisk poistnej matematiky vo výške 25 (1 525 mínus 1 500) vydelený očakávanou priemerným obdobím, počas ktorého zostanú zúčastnení zamestnanci v práci.

Očakávaná výnosnosť majetku programu za rok 20X2 bude založená na trhových očakávaniach k 1/1/X2 pre výnosy za celé obdobie životnosti záväzku.

#### Podnikové kombinácie

108. Pri podnikových kombináciách v dôsledku akvizície podnik vykazuje majetok a záväzky vznikajúce z požitkov po skončení zamestnania v súčasnej hodnote záväzku mínus objektívna hodnota celkových majetku programu (pozri IAS 22, Podnikové kombinácie). Súčasná hodnota záväzku zahŕňa všetky tieto položky, aj keď ich nadobúdateľ ešte ku dňu akvizície nevykázal:
- zisky a straty poistnej matematiky, ktoré vznikli pred dátumom akvizície (či už spadajú do 10 %-ného „koridoru“ alebo nie);
  - náklady minulej služby, ktoré vznikli zo zmien požitkov alebo zo zavedenia programu pred dátumom akvizície; a
  - sumy, ktoré podľa prechodných ustanovení uvedených v odseku 155 písm. b) nadobúdateľ nevykázal.

#### Obmedzenia a vyrovnania

109. Podnik by mal vykázať zisky alebo straty pri obmedzení alebo vyrovnaní programu stanovených požitkov vtedy, keď obmedzenie alebo vysporiadanie nastane. Zisk alebo strata z obmedzenia alebo vysporiadania by mali zahŕňať:
- všetky zmeny súčasnej hodnoty záväzku zo stanovených požitkov vyplývajúce z obmedzenia alebo vysporiadania;

- b) všetky zmeny objektívnej hodnoty majetku programu vyplývajúce z obmedzenia alebo vysporiadania;
- c) všetky súvisiace zisky a straty poistnej matematiky a náklady minulej služby, ktoré podľa odsekov 92 a 96 neboli predtým vykázané.
110. Pred určením účinku obmedzenia alebo vyrovnania by mal podnik opätovne oceniť záväzok (a prípadný súvisiaci majetok programu) tak, že použije súčasné predpoklady poistnej matematiky (vrátane súčasných trhových úrokových sadziieb a iných súčasných trhových cien).
111. Obmedzenie nastane, ak podnik buď:
- a) je zjavne rozhodnutý uskutočniť podstatné zníženie počtu zamestnancov, na ktorých sa program vzťahuje; alebo
- b) mení podmienky programu stanovených požitkov tak, že podstatná časť budúcej služby súčasným zamestnancom nebude viac vytvárať nárok na požitky alebo bude vytvárať nárok len na znížené požitky.
- Obmedzenie môže vzniknúť z izolovanej udalosti, ako napr. uzatvorenie továrne, ukončovanie aktivity, ukončenie alebo pozastavenie programu. Udalosť sa považuje za dostatočne podstatnú na to, aby sa kvalifikovala ako obmedzenie, ak by vykázanie zisku alebo straty z obmedzenia mohlo mať podstatný účinok na účtovnú závierku. Obmedzenia sú často spojené s reštrukturalizáciou. Preto podnik účtuje obmedzenie v rovnakom období ako účtuje súvisiacu reštrukturalizáciu.
112. Vyrovnanie nastane, keď podnik začne transakciu, ktorá eliminuje všetky ďalšie právne alebo implicitné záväzky pre niektoré alebo všetky požitky poskytované podľa programu stanovených požitkov, napr. keď sa uskutoční jednorázová peňažná platba pre účastníkov programu v ich prospech, alebo výmenou za ich práva prijať stanovené požitky po skončení zamestnania.
113. V niektorých prípadoch nadobudne podnik poistnú zmluvu na finančné zaistenie niektorých alebo všetkých zamestnaneckých požitkov súvisiacich so službou zamestnanca v súčasnom období a v predchádzajúcich obdobiach. Nadobudnutie takejto zmluvy nie je vyrovnaním, ak si podnik ponechá právny alebo implicitný záväzok (pozri odsek 39) zaplatiť ďalšie sumy, ak poisťovateľ nemôže hradiť zamestnanecké požitky uvedené v poistnej zmluve. Odseky 104A až D sa zaoberajú vykazovaním a oceňovaním nárokov na úhradu, ktoré nie sú majetkom programu.
114. Vyrovnanie spolu s obmedzením nastane, ak je program ukončený tak, že záväzok je vyrovaný a plán prestáva existovať. Ukončenie programu však nie je obmedzením alebo vyrovnaním, ak sa program nahradí novým programom, ktorý ponúka v podstate identické požitky.
115. V prípade, že sa obmedzenie vzťahuje len na niektorých zamestnancov, na ktorých sa vzťahuje program, alebo keď je len časť záväzku je vyrovaná, zisk alebo strata zahŕňa pomerný podiel predchádzajúcich nevykázaných nákladov minulej služby a ziskov alebo strát poistnej matematiky (a prechodných súm, ktoré zostávajú nevykázané podľa odseku 155 písm. b)). Pomerný podiel je určený podľa súčasnej hodnoty záväzkov pred a po obmedzení alebo vyrovaní, pokiaľ nie je za daných okolností rozumnejší iný spôsob. Môže byť napr. primerané použiť akýkoľvek zisk vznikajúci z obmedzenia alebo vyrovnania rovnakého programu najprv na elimináciu akýchkoľvek nevykázaných nákladov minulej služby súvisiacich s rovnakým programom.

#### Príklad ilustrujúci odsek 115

Podnik ruší segment svojho podnikania a zamestnancom ukončeného segmentu nebudú vznikať nároky na žiadne ďalšie požitky. Toto je obmedzenie bez vyrovnania. Použitím súčasných predpokladov poistnej matematiky (vrátane súčasnej trhových úrokových sadziieb a iných trhových cien) bezprostredne pred obmedzením podnik zistil, že má záväzok zo stanovených požitkov s čistou súčasnou hodnotou vo výške 1 000, majetok programu s objektívnou hodnotou 820 a čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky vo výške 50. Podnik po prvýkrát prijal štandard pred rokom. To zvýšilo čistý záväzok o 100, ktorý sa podnik rozhodol vykazovať počas obdobia piatich rokov (pozri odsek 155 písm. b)). Obmedzenie zníži čistú súčasnú hodnotu záväzku o 100 na 900.



Z predchádzajúcich nevykázaných ziskov poistnej matematiky a prechodných súm, 10 % (100/1 000) sa vzťahuje na časť záväzku, ktorá bola eliminovaná obmedzením. Pretože účinok obmedzenia takýto:

	Pred obmedzením	Prírastok obmedzenia	Po obmedzení
Čistá súčasná hodnota záväzku	1 000	(100)	900
Objektívna hodnota majetku programu	(820)	=	(820)
	180	(100)	80
Nevykázané zisky poistnej matematiky	50	(5)	45
Nevykázaná prechodná suma (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Čistý záväzok vykázaný v súvahe	150	(97)	53

#### Prezentácia

#### Kompenzácie

116. Podnik môže kompenzovať majetok jedného programu so záväzkom iného programu vtedy a len vtedy, ak podnik:
- má záväznú a vynútiteľnú právo použiť prebytok jedného programu na vysporiadanie záväzkov iného programu; a
  - má v úmysle buď vysporiadať záväzky netto spôsobom, alebo dosiahnuť prebytok v jednom programe a vyrovnáť svoj záväzok podľa iného programu súčasne.
117. Kritériá kompenzácie sú podobné kritériám, ktoré boli stanovené pre finančné nástroje v IAS 32, finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia.

#### Rozlišovanie medzikrátkodobosťou a dlhodobosťou

118. Niektoré podniky rozlišujú krátkodobý majetok a záväzky od dlhodobého majetku a záväzkov. Tento štandard nestanovuje, či by podnik mal rozlišovať podiel krátkodobých a dlhodobých majetku a záväzkov vznikajúcich z požitkov po skončení zamestnania.

#### Finančné súčasti nákladov na požitky po skončení zamestnania a

119. Tento štandard nestanovuje, či by mal podnik prezentovať náklady súčasnej služby, úrokové náklady a očakávané výnosy z majetku programu ako súčasť samostatnej položky výnosov alebo nákladov v samotnom výkaze ziskov a strát.

#### Zverejňovanie

120. Podnik by mal zverejňovať tieto informácie o programoch stanovených požitkov:
- účtovné zásady podniku pre vykazovanie ziskov a strát poistnej matematiky;
  - všeobecný opis typu programu;

- c) odsúhlasenie majetku a záväzkov vykázaných v súvahe, zobrazujúce aspoň:
- i) súčasnú hodnotu záväzkov zo stanovených požitkov k súvahovému dňu, za tie záväzky, ktoré sú úplne finančne nezaistené;
  - ii) súčasnú hodnotu (pred odpočítaním objektívnej hodnoty majetku programu) záväzkov zo stanovených požitkov k súvahovému dňu, za tie záväzky, ktoré sú úplne alebo čiastočne finančne zaistené;
  - iii) objektívnu hodnotu celkových majetku programu k súvahovému dňu;
  - iv) čisté zisky alebo straty poistnej matematiky neuvedené v súvahe (pozri odsek 92);
  - v) náklady minulej služby ešte nevykázané v súvahe (pozri odsek 96);
  - vi) akákoľvek suma nevykázaná ako majetok z dôvodu limitu uvedeného v odseku 58 písm. b); a
  - vii) objektívnu hodnotu k súvahovému dňu o akomkoľvek nároku na úhradu vykázanom ako majetok podľa odseku 104A (s krátkym opisom súvislosti medzi nárokom na úhradu a súvisiacim záväzkom); a
  - viii) ostatné sumy vykázané v súvahe;
- d) sumy zahrnuté v objektívnej hodnote majetku programu pre:
- i) každú kategóriu vlastných finančných nástrojov vykazujúceho podniku; a
  - ii) akékoľvek pozemky v držbe podniku alebo iný majetok využívaný vykazujúcim podnikom;
- e) odsúhlasenie zobrazujúce pohyby čistého záväzku (alebo majetku) vykázaného v súvahe počas daného obdobia;
- f) celkovú výšku nákladov vykázaných vo výkaze ziskov a strát za každú z týchto kategórií nákladov a položku (položky) riadku výkazu ziskov a strát, v ktorých sú zahrnuté:
- i) náklady súčasnej služby;
  - ii) úrokové náklady;
  - iii) očakávané výnosy z majetku programu;
  - iv) očakávaná výnosnosť akéhokoľvek nároku na úhradu vykázaného ako majetok podľa odseku 104A;
  - v) zisky a straty poistnej matematiky;
  - vi) náklady minulej služby; a
  - vii) účinok každého obmedzenia alebo vyrovnania;
- g) súčasnú výšku výnosov z majetku programu, ako aj súčasnú výšku výnosov z nárokov na úhradu vykázaných ako majetok podľa odseku 104; a
- h) základné predpoklady poistnej matematiky používané k súvahovému dňu, prípadne vrátane:
- i) diskontných sadzieb;
  - ii) očakávanej výnosnosti akýchkoľvek majetku programu za obdobie prezentované v účtovnej závierke;

- iii) očakávanej výnosnosti akýchkoľvek nárokov na úhradu vykázaných ako majetok podľa odseku 104A za obdobia prezentované v účtovnej závierke;
- iv) očakávanej miery zvýšení platu (a zmien indexu alebo inej premennej uvedenej vo formálnych alebo implicitných podmienkach programu ako základ budúceho zvýšenia požitkov);
- v) vývojovej miery zdravotných nákladov; a
- vi) akýchkoľvek iných podstatných predpokladov poistnej matematiky, ktoré boli použité.

Podnik by mal zverejňovať každý predpoklad poistnej matematiky v absolútnych veličinách (napr. ako absolútne percento) a nielen ako marža medzi rozličnými percentuálnymi hodnotami a inými premennými.

121. Odsek 120 písm. b) vyžaduje všeobecný opis typu programu. Takýto opis rozlišuje napr. programy penzií odvodených od paušálneho platu, od programov penzií odvodených od platu pred odchodom do dôchodku a od nemocenských programov po skončení zamestnania. Ďalšie podrobnosti sa nevyžadujú.
122. Ak má podnik viac ako jeden program stanovených požitkov, zverejnenia môžu byť urobené v súhrne, oddelene pre každý program alebo zoskupené spôsobom, ktorý je považovaný za najužitočnejší. Užitočné môže byť zoskupovanie podľa týchto kritérií:
- a) zemepisná orientácia programov, napr. rozlišovaním domácich a zahraničných programov; alebo
  - b) či sa na programy vzťahujú podstatne rozdielne riziká, napr. rozlišovaním programov odvodených od paušálneho platu od programov penzií odvodených od platu pred odchodom zo zamestnania a od nemocenských programov po skončení zamestnania.
- Ak podnik zverejňuje údaje v súhrne za skupinu programov, takéto zverejnenia sú poskytované vo forme vážených priemerov alebo relatívne úzkych rozpätí.
123. Odsek 30 vyžaduje dodatočné zverejnenia o programoch stanovených požitkov, na ktorých sa zúčastňujú viacerí zamestnávateľia, s ktorými sa zaochádza ako keby boli programami zo stanovenými príspevkami.
124. V prípadoch, keď to vyžaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o:
- a) súvisiacich transakciách spriaznenej osoby s programami požitkov po skončení zamestnania; a
  - b) požitkoch po skončení zamestnania pre kľúčových manažérov.
125. V prípadoch, keď si to vyžaduje IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, podnik zverejňuje informácie o podmienených záväzkoch vznikajúcich zo záväzkov z požitkov po skončení zamestnania.

#### OSTATNÉ DLHODOBÉ ZAMESTNANECKÉ POŽITKY

126. Medzi ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky patria napr.:
- a) dlhodobé platené voľno, ako napr. mimoriadne voľno za dlhoročnú službu alebo voľno pri nevyužití nároku na platené voľno počas viacerých rokov;
  - b) odmeny za výročia alebo iné požitky za dlhoročnú službu;
  - c) dlhodobé požitky pri invalidite;
  - d) podiely na zisku a prémie splatné 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, v ktorom zamestnanci poskytli súvisiacu službu; a
  - e) odložené náhrady uhradené 12 alebo viac mesiacov po skončení obdobia, počas ktorého na tieto náhrady vznikli nároky.

127. Na oceňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov sa obyčajne nevzťahuje rovnaký stupeň neistoty ako na oceňovanie požitkov po skončení zamestnania. Okrem toho uvedenie alebo zmeny iných dlhodobých požitkov zriedka spôsobujú podstatné zvýšenie nákladov minulej služby. Z týchto dôvodov vyžaduje tento štandard zjednodušenú metódu účtovania ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov. Táto metóda sa líši od účtovania vyžadovaného pre požitky po skončení zamestnania takto:
- a) zisky a straty poistnej matematiky sa vykazujú okamžite a nie je použitý žiaden „koridor“; a
  - b) náklady minulej služby sa okamžite vykazujú v plnej výške.

#### Vykazovanie a oceňovanie

128. Suma vykázaná ako záväzok za ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky by mala byť čistým súhrnom týchto súm:
- a) súčasná hodnota záväzku zo stanovených požitkov k súvahovému dňu (pozri odsek 64);
  - b) mínus objektívna hodnota majetku programu (ak existuje) k súvahovému dňu, z ktorého sa záväzky majú vyrovnávať priamo (pozri odseky 102 až 104).

Pri oceňovaní záväzku by mal podnik uplatňovať ustanovenia odsekov 49 až 91, s výnimkou odsekov 54 a 61. Podnik by mal uplatňovať odsek 104A pri vykazovaní a oceňovaní akéhokoľvek nároku na úhradu.

129. Pre ostatné dlhodobé zamestnanecké požitky by mal podnik vykázať čistý úhrn týchto súm ako náklady alebo (s výhradou odseku 58) výnosy, pokiaľ iný medzinárodný účtovný štandard nevyžaduje alebo nepovoľuje ich začlenenie do hodnoty majetku:
- a) náklady súčasnej služby (pozri odseky 63 až 91);
  - b) úrokové náklady (pozri odsek 82);
  - c) očakávané výnosy z majetku programu (pozri odseky 105 až 107) a z akéhokoľvek nároku na úhradu vykazaného ako majetok (pozri odsek 104A);
  - d) zisky a straty poistnej matematiky, ktoré by sa všetky mali vykázať okamžite;
  - e) náklady minulej služby, ktoré by mali byť okamžite vykázané v celej výške; a
  - f) účinok akýchkoľvek obmedzení alebo vyrovnaní (pozri odseky 109 a 110).

130. Jednou z foriem ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov je dlhodobý požitok pri invalidite. Ak úroveň požitku závisí od dĺžky služby, záväzok vzniká poskytovaním služby. Oceňovanie takéhoto záväzku zohľadňuje pravdepodobnosť, že platba bude požadovaná, a dĺžku obdobia, počas ktorého sa očakáva jej vyplácanie. Ak je úroveň požitku rovnaká pre akéhokoľvek invalidného zamestnanca bez ohľadu na odpracované roky služby, očakávané náklady týchto požitkov sú vykázané vtedy, keď nastane udalosť, ktorá spôsobí dlhodobú invaliditu.

#### Zverejňovanie

131. Hoci tento štandard nevyžaduje osobitné zverejňovanie ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkov, ostatné medzinárodné účtovné štandardy môžu zverejňovanie vyžadovať, napr. ak náklady vyplývajúce z takýchto požitkov sú v takej výške, majú takú povahu alebo taký dosah, že ich zverejňovanie je dôležité pre vysvetlenie výsledkov podniku za obdobie (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). V prípadoch, že to vyžaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o ostatných dlhodobých zamestnaneckých požitkoch pre kľúčových manažérov.

## POŽITKY VYPLÝVAJÚCE Z UKONČENIA PRACOVNÉHO POMERU

132. Tento štandard sa zaoberá požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru oddelene od ostatných zamestnaneckých požitkov, pretože udalosť, ktorá dáva vznik záväzku je ukončenie zamestnania a nie služba zamestnanca.

## Vykazovanie

133. Podnik by mal vykázat požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru ako záväzok a náklady vtedy a len vtedy, ak podnik je preukázateľne rozhodnutý buď:
- a) ukončiť zamestnanie zamestnanca alebo skupiny zamestnancov pred riadnym dátumom ukončenia pracovného pomeru; alebo
  - b) poskytnúť požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru v dôsledku ponuky predloženej na účely dobrovoľného zníženia stavu zamestnancov.
134. Podnik je preukázateľne rozhodnutý ukončiť pracovný pomer vtedy a len vtedy, ak má podrobný formálny plán pre ukončenie a nemá reálnu možnosť odstúpenia. Podrobný plán by mal zahŕňať minimálne:
- a) pracovisko, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorých služby budú ukončené;
  - b) požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru pre každú pracovnú kategóriu alebo funkciu;
  - c) čas uplatňovania programu. Uplatňovanie by malo začať čo najskôr a obdobie na dokončenie uplatňovania by sa malo stanoviť tak, že podstatné zmeny programu nebudú pravdepodobné.
135. Podnik môže byť zaviazaný právnymi predpismi, zmluvami alebo inými dohodami so zamestnancami alebo ich zástupcami alebo môže byť viazaný implicitným záväzkom založeným na obchodných postupoch, obyčajoch alebo želaní konať spravodlivo, uskutočniť platby (alebo poskytovať iné požitky) zamestnancom pri ukončení ich pracovného pomeru. Takéto platby sú požitkami vyplývajúcimi z ukončenia pracovného pomeru. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru sú spravídla jednorázové sumy, ale niekedy tiež zahŕňajú:
- a) zvýšenie hodnoty penzijných požitkov alebo iných požitkov po skončení zamestnania, a to buď nepriamo prostredníctvom programu zamestnaneckých požitkov alebo priamo; a
  - b) plat až do konca presne stanoveného obdobia, ak zamestnanec neposkytuje žiadnu ďalšiu službu, z ktorej by podniku plynul hospodársky prínos.
136. Niektoré zamestnanecké požitky sú splatné bez ohľadu na dôvod odchodu zamestnanca. Platba takýchto požitkov je istá (s výhradou akýchkoľvek požiadaviek potrebných na vznik oprávnenia alebo požiadaviek na minimálnu službu), ale načasovanie platieb týchto požitkov je neisté. Aj keď sú takéto požitky v niektorých krajinách charakterizované ako odškodné alebo odmeny pri ukončení pracovného pomeru, sú to požitky po skončení zamestnania a nie požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru a podnik ich účtuje ako požitky po skončení zamestnania. Niektoré podniky poskytujú nižšiu úroveň požitkov pre dobrovoľné ukončenie pracovného pomeru na základe žiadosti zamestnanca (v podstate požitok po skončení zamestnania) ako pre nedobrovoľné ukončenie na žiadosť podniku. Dodatočný požitok splatný pri nedobrovoľnom ukončení pracovného pomeru je požitkom vyplývajúcim z ukončenia pracovného pomeru.
137. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru neposkytujú podniku budúce hospodárske požitky a sú okamžite vykázane ako náklad.
138. V prípade, že podnik vykazuje požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru, podnik by mal tiež účtovať obmedzenie penzijných požitkov alebo iných zamestnaneckých požitkov (pozri odsek 109).

*Oceňovanie*

139. V prípade, ak sú požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru splatné viac ako 12 mesiacov po súvahovom dni, mali by byť diskontované s použitím diskontnej sadzby uvedenej v odseku 78.
140. V prípade ponuky danej na podporu dobrovoľného zníženia stavu zamestnancov by oceňovanie požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru malo byť založené na počte zamestnancov, u ktorých sa očakáva, že ponuku príjmu.

*Zverejňovanie*

141. V prípade neistoty o počte zamestnancov, ktorí príjmu ponuku požitkov vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru, existuje podmienený záväzok. Podľa požiadaviek Ako vyžaduje IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, podnik zverejňuje informácie o podmienenom záväzku, ak nie je možnosť úbytku pri vyrovnaní príliš vzdialená.
142. Ako vyžaduje IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, podnik zverejňuje povahu a sumu nákladov, ak sú takej veľkosti a majú takú povahu alebo dosah, že ich zverejňovanie má význam pre vysvetlenie výsledkov podniku za dané obdobie. Požitky vyplývajúce z ukončenia pracovného pomeru môžu mať za následok náklady, ktoré je potrebné zverejňovať, aby sa tejto požiadavke vyhovel.
143. V prípade, že to vyžaduje IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, podnik zverejňuje informácie o požitkoch vyplývajúcich z ukončenia pracovného pomeru pre kľúčových manažérov.

**POŽITKY VO FORME PODIELOVÝCH NÁHRAD**

144. Požitky vo forme podielových náhrad zahŕňajú požitky napr. vo forme:
- akcií, opcií na akcie a ostatných nástrojov podielového typu, vydané zamestnancom za cenu nižšiu ako je ich objektívna hodnota, za ktorú by boli tieto nástroje poskytnuté tretím stranám; a
  - hotovostných platieb, ktorých suma bude závisieť na budúcej trhovej cene akcií vykazovaného podniku.

*Vykazovanie a oceňovanie*

145. Tento štandard nestanovuje požiadavky na vykazovanie a oceňovanie požitkov vo forme podielových náhrad.

*Zverejňovanie*

146. Zverejňovanie požadované nižšie má za cieľ umožniť používateľom účtovných závierok posúdiť účinku požitkov vo forme podielových náhrad na finančnú situáciu, výnosnosť a peňažné toky podniku. Požitky vo forme podielových náhrad môžu ovplyvniť:
- finančnú situáciu podniku tým, že požadujú od podniku, aby vydal majetkové finančné nástroje alebo konvertoval finančné nástroje, napr. ak zamestnanci alebo programy zamestnaneckých kompenzácií vlastnia opcie na akcie alebo čiastočne splnili požiadavky na vznik záväzných nárokov, ktoré im umožnia v budúcnosti získať opcie na akcie; a
  - výnosnosť a peňažné toky podniku znížením sumy hotovostných alebo iných zamestnaneckých požitkov, ktoré podnik poskytuje zamestnancom výmenou za ich služby.

147. Podnik by mal zverejňovať:
- a) povahu a podmienky (vrátane všetkých požiadaviek upravujúcich vznik záväzného nároku) programov podielových náhrad;
  - b) účtovné zásady pre programy podielových náhrad;
  - c) sumy vykázané v účtovných závierkach pre programy podielových náhrad;
  - d) počet a podmienky (v prípade potreby vrátane údajov o právach na dividendy a hlasovacích právach, právach na výmenu, dátumoch vydania, ceny pri vydaní a dátumy splatnosti) podnikových majetkových finančných nástrojov, ktoré sú v držbe programami podielových náhrad (a v prípade opcií na akcie, aj v držbe zamestnancov) na začiatku a ku koncu obdobia. Rozsah, v akom vznikol záväzný nárok zamestnancov na tieto nástroje na začiatku a ku koncu obdobia by mal byť uvedený;
  - e) počet a podmienky (v prípade potreby vrátane údajov o právach na dividendy a hlasovacích právach, právach na výmenu, dátumoch vydania, ceny pri vydaní a dátumy splatnosti) finančných nástrojov vydaných podnikom v prospech programov podielových náhrad alebo v prospech zamestnancov (alebo vlastných majetkových finančných nástrojov daného podniku, ktoré sú distribuované programami podielových náhrad v prospech zamestnancov) za dané obdobie a objektívna hodnota všetkých úhrad poskytnutých programami podielových náhrad alebo zamestnancami;
  - f) počet, dátumy uvedenia a ceny pri uvedení opcií na akcie splatných podľa programov náhrad podielového typu v danom období;
  - g) počet opcií na akcie v držbe programov náhrad podielového typu, alebo v držbe zamestnancov podľa takých programov, ktoré zanikli v danom období; a
  - h) hodnota a základné podmienky všetkých pôžičiek alebo záruk poskytnutých vykazovaným podnikom pre programy podielových náhrad alebo poskytnutých podnikom v ich prospech.
148. Podnik by mal tiež zverejňovať:
- a) objektívnu hodnotu vykazanú na začiatku a ku koncu obdobia za vlastné majetkové finančné nástroje daného podniku (okrem opcií na akcie), ktoré sú v držbe programov náhrad podielového typu; a
  - b) objektívnu hodnotu vykazanú ku dňu vydania vlastných majetkových finančných nástrojov daného podniku (okrem opcií na akcie) poskytnutých v danom období podnikom pre programy podielových náhrad alebo pre zamestnancov, alebo poskytnutých programami podielových náhrad pre zamestnancov.
- Ak nie je možné vykázat objektívnu hodnotu majetkových finančných nástrojov daného podniku (okrem opcií na akcie), táto skutočnosť by sa mala byť zverejniť.
149. Ak má podnik viac ako jeden program podielových náhrad, zverejnenie môže byť urobené v súhrne, oddelene pre každý program alebo zoskupené takým spôsobom, ktorý je považovaný za najužitočnejší pre vykázanie podnikového záväzku vydať podľa takýchto programov majetkové finančné nástroje, a vykázanie zmien týchto záväzkov počas súčasného obdobia. Takéto zoskupovanie môže rozlišovať napr. pracovisko a služobný vek príslušných skupín zamestnancov. Keď podnik uskutočňuje zverejnenie v súhrne za skupinu programov, takéto zverejnenia sú poskytované vo forme vážených priemerov alebo relatívne úzkych intervalov.
150. Ak podnik poskytol zamestnancom alebo programom podielových náhrad pre zamestnancov opcie na akcie, zverejnenia môžu byť vykonané v súhrne alebo zoskupené takým spôsobom, ktorý je považovaný za najužitočnejší pre stanovenie počtu a načasovania akcií, ktoré môžu byť emitované a peňažné prostriedky, ktoré môžu z toho plynúť. Napr. môže byť užitočné rozlíšiť opcie mimo peňazí (kde cena pri vydaní prevyšuje súčasnú trhovú cenu) od opcií v peniazoch (kde súčasná trhová cena prevyšuje cenu pri vydaní). Okrem toho môže byť užitočné spojiť zverejnenia v skupinách, ktoré neobsahujú opcie so širokým rozsahom cien pri vydaní alebo dátumov vydania.

151. Zverejnenia vyžadované podľa odsekov 147 a 148 majú za cieľ splniť ciele tohto štandardu. Na splnenie požiadaviek IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, sa môže vyžadovať dodatočné zverejnenie, ak podnik:
- poskytuje požitky vo forme podielových náhrad pre kľúčový manažment;
  - poskytuje požitky vo forme podielových náhrad vo forme nástrojov vydaných materským podnikom; alebo
  - vstupuje do transakcií spriaznených osôb s programom podielových náhrad.
152. Ak pre programy podielových náhrad neexistujú osobitné požiadavky na vykazovanie a oceňovanie, sú pre používateľov účtovných zvierok užitočné informácie o objektívnej hodnote finančných nástrojov vykazujúceho podniku, ktoré sa používajú v takýchto programoch. Keďže však neexistuje konsenzus týkajúci sa primeraného spôsobu určenia objektívnej hodnoty opcií na akcie, tento štandard nevyžaduje, aby podnik zverejňoval ich objektívnu hodnotu.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

153. Táto časť opisuje prechodné zaobchádzanie pre programy stanovených požitkov. Ak podnik prvýkrát uplatňuje tento štandard pre iné zamestnanecké požitky, podnik uplatňuje IAS 8, Čistý zisk alebo strata, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.
154. Pri prvom prijatí tohto štandardu by mal podnik vykázať svoj prechodný záväzok pre programy so stanovenými požitkami k tomuto dňu takto:
- súčasná hodnota záväzku (pozri odsek 64) ku dňu prijatia;
  - mínus objektívna hodnota vykázaná ku dňu prijatia za majetku programu (ak existujú), ktorými budú záväzky uhradené priamo (pozri odseky 102 až 104);
  - mínus všetky náklady minulej služby, ktoré by podľa odseku 96 mali byť vykázané v neskorších obdobiach.
155. Ak je prechodný záväzok vyšší ako by bol záväzok, ktorý by bol k rovnakému dňu vykázaný podľa predchádzajúcich účtovných zásad podniku, podnik by mal neodvolateľne rozhodnúť o vykázaní tohto zvýšenia ako o časti svojho záväzku zo stanovených požitkov podľa odseku 54:
- okamžite, podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; alebo
  - ako náklad rovnomerne počas piatich rokov odo dňa prijatia. Ak si podnik vyberie bod b), podnik by mal:
    - použiť limit opísaný v odseku 58 písm. b) pri oceňovaní každého majetku vykazaného v súvahe;
    - ku každému súvahovému dňu zverejniť: 1) sumu zvýšenia, ktorá zostáva nevykázaná; a 2) sumu vykazanú v súčasnom období;
    - obmedziť vykázanie neskorších ziskov poistnej matematiky (ale nie negatívnych nákladov minulej služby) týmto spôsobom. Ak sa má zisk poistnej matematiky vykázať podľa odsekov 92 a 93, podnik by mal vykázať takýto zisk poistnej matematiky len do výšky, v ktorej čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky (pred vykázaním takéhoto zisku poistnej matematiky) prekročia nevykázanú časť prechodného záväzku; a
    - brať do úvahy súvisiacu časť nevykazaného prechodného záväzku pri určovaní každého neskoršieho zisku alebo straty z vyrovnania alebo obmedzenia,

Ak je prechodný záväzok nižší ako záväzok, ktorý by mal byť k rovnakému dňu vykázaný podľa predchádzajúcich účtovných zásad podniku, podnik by mal podľa IAS 8 vykázať takéto zníženie okamžite.



156. Pri prvotnom prijatí štandardu účinok zmien účtovných zásad zahŕňa všetky zisky alebo straty poistnej matematiky, ktoré vznikli v skorších obdobiach, dokonca aj keď spadajú do 10 %-ného „koridoru“ uvedeného v odseku 92.

Príklad ilustrujúci odseky 154 až 156

K 31. decembru 1998 zahŕňa súvaha podniku penzijný záväzok vo výške 100. Podnik prijme štandard k 1. januáru 1999, keď je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 300 a objektívna hodnota majetku programu je 1 000. 1. januára 1993 podnik zvýšil dôchodky (náklady za požitky, na ktoré ešte nie je záväzný nárok: 160, priemerný čas zostávajúci do dňa vzniku záväzného nároku: 10 rokov).

Účinok prechodu je:

Súčasná hodnota záväzku	1 300
Objektívna hodnota majetku programu	(1 000)
Mínus: náklady minulej služby, ktoré budú vykázané v neskorších obdobiach ( $160 \times 4/10$ )	(64)
Prechodný záväzok	236
Záväzok už vykázaný	100
Zvýšenie záväzku	136

Podnik si môže zvoliť vykázanie zvýšenia vo výške 136 buď okamžite, alebo v priebehu 5 rokov. Tento výber je neodvolateľný.

K 31. decembru 1999 je súčasná hodnota záväzku podľa štandardu 1 400 a objektívna hodnota majetku programu je 1 050. Čisté akumulované nevykázané účtovné zisky poistnej matematiky od dňa prijatia štandardu sú 120. Očakávaná priemerné obdobie, počas ktorého zostane zamestnanec zúčastnený na programe v práci, bola osem rokov. Podnik prijal zásadu vykazovania všetkých ziskov alebo strát poistnej matematiky okamžite, ako je to povolené v odseku 93.

Účinok obmedzenia v odseku 155 písm. b) bod ii) je:

Čisté akumulované nevykázané zisky poistnej matematiky	120
Nevykázaná časť prechodného záväzku ( $136 \times 4/5$ )	109
Maximum zisku, ktorý sa má vykazať (odsek 155 písm. b) bod iii)	11

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

157. S výnimkou odsekov 159 a 159A sa tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatňuje tento štandard pre penzijné náklady na účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. januárom 1999, mal by zverejniť skutočnosť, že uplatňoval tento štandard namiesto IAS 19, Penzijné náklady, schváleného v roku 1993.
158. Tento štandard nahrádza IAS 19, Penzijné náklady, schválený v roku 1993.
159. Pre ročné účtovné závierky <sup>(1)</sup> zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr sa stávajú účinnými:
- a) revidovaná definícia majetku programu v odseku 7 a súvisiace definície majetku v držbe fondu pre dlhodobé zamestnanecké požitky a kvalifikovanej poistnej zmluvy; a

<sup>(1)</sup> V súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumov účinnosti, prijatým v roku 1998, uvádzajú odseky 159 a 159A „ročné účtovné závierky“. Odsek 157 uvádza „účtovné závierky“.

- b) kritériá pre vykazovanie a oceňovanie nárokov na úhradu v odsekoch 104A, 128 a 129 a súvisiace zverejnenia v odsekoch 120 písm. c) bod vii), 120 písm. f) bod iv), 120 písm. g) a 120 písm. h) bod iii).

Odporúča sa skoršie prijatie. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

- 159A. Zmenené a doplnené znenie odseku 58A sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky <sup>(1)</sup> za obdobia končiace 31. mája 2002 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie prijatie. Ak skoršie prijatie ovplyvňuje účtovnú závierku, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.
160. IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, sa uplatňuje, keď podnik zmení svoje účtovné zásady tak, aby zohľadnil zmeny uvedené v odsekoch 159 a 159A. Pri spätnom uplatňovaní týchto zmien, ako si vyžaduje základné riešenie a prípustné alternatívne riešenia v IAS 8, podnik zaobchádza s týmito zmenami, akoby boli prijaté v rovnakom čase ako zvyšná časť tohto štandardu.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 20 (PREPRACOVANÝ 1994)

### Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard pôvodne schválený predsedníctvom v novembri 1982. Je predložený v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy od roku 1991. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

V máji 1999 IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, zmenil a doplnil odsek 11 Zmenený a doplnený text nadobudol účinnosť pre účtovné závierky zostavené za ročné obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

V januári 2001 IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 2 Zmenený a doplnený text sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za ročné obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr.

IAS 20 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

— SIC-10: štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam.

#### OBSAH

	Odseky
Rozsah	182
Definície	182
Štátne dotácie	183
Nepeňažné štátne dotácie	185
Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na majetok	185
Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos	185
Vrátenie štátnych dotácií	185

<sup>(1)</sup> V súlade s jazykovo presnejším stanovením dátumov účinnosti, prijatým v roku 1998, uvádzajú odseky 159 a 159A „ročné účtovné závierky“. Odsek 157 uvádza „účtovné závierky“.

Štátna pomoc	186
Zverejňovanie	186
Prechodné ustanovenia	186
Dátum účinnosti	186

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní a zverejňovaní štátnych dotácií a pri zverejňovaní ostatných foriem štátnej pomoci.
2. Tento štandard sa nezaoberá:
  - a) osobitnými problémami vznikajúcimi pri účtovaní štátnych dotácií v účtovných závierkach zohľadňujúcich účinky zmien cien alebo v doplnkových informáciách podobnej povahy;
  - b) štátnou pomocou, ktorá sa poskytuje podniku vo forme pozitívov, ktoré sú dostupné pri určovaní zdaniteľného príjmu alebo sú určené alebo obmedzené na základňu záväzku dane z príjmov (ako sú daňové prázdny, investičné daňové úľavy, zrýchlené odpisy a znížené daňové sadzby); a
  - c) štátnou účasťou na vlastníctve podniku;
  - d) štátnymi dotáciami, na ktoré sa vzťahuje IAS 41, Poľnohospodárstvo.

#### DEFINÍCIE

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

Štát je vláda, štátne inštitúcie a podobné orgány, či miestne, vnútroštátne alebo medzinárodné.

Štátna pomoc je činnosť štátu určená na poskytovanie hospodárskej výhody osobitnému podniku alebo skupine podnikov spĺňajúcich určité kritériá. Štátna pomoc na účely tohto štandardu nezahŕňa pozitívky poskytované len nepriamo prostredníctvom činnosti ovplyvňujúcej všeobecné obchodné podmienky, ako napr. zabezpečenie infraštruktúry v rozvojových oblastiach alebo zavedenie obchodných obmedzení voči konkurentom.

Štátne dotácie sú pomoc štátu vo forme prevodu prostriedkov podniku ako náhrada za minulé alebo budúce dodržanie určitých podmienok vzťahujúcich sa na prevádzkové činnosti podniku. Sú z nich vylúčené formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku <sup>(1)</sup>.

Dotácie vzťahujúce sa na majetok sú štátne dotácie, ktorých základnou podmienkou je, že na to, aby splnil podmienky na ich poskytnutie, by mal podnik kúpiť, zhotoviť alebo iným spôsobom nadobudnúť dlhodobý majetok. Môžu byť tiež pripojené doplňujúce podmienky obmedzujúce druh alebo umiestnenie majetku alebo obdobia, počas ktorého má byť majetok nadobudnutý alebo má byť v držbe.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV – 10: štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam.

Dotácie vzťahujúce sa na výnos sú iné štátne dotácie ako tie, ktoré sa vzťahujú na majetok.

Odpustiteľné pôžičky sú pôžičky, u ktorých poskytovateľ pôžičky sa zaviazal splatenia za určitých predpísaných podmienok.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený medzi informovaným, dobrovoľne súhlasiacim kupujúcim a informovaným, dobrovoľne súhlasiacim predávajúcim.

4. Štátna pomoc nadobúda mnoho foriem, ktoré sa líšia druhom poskytovanej pomoci, ako aj podmienkami, ktoré sú s ňou zvyčajne spojené. Účelom pomoci môže byť povzbudiť podnik, aby začal činnosť, ktorú by za bežných okolností nevykonával, keby mu pomoc nebola poskytnutá.
5. Príjem štátnej pomoci zo strany podniku môže byť pre zostavenie účtovnej závierky významný z dvoch dôvodov. Po prvé, ak boli prostriedky prevedené, musí sa nájsť primeraná metóda účtovania prevodu. Po druhé, je žiaduce uviesť, v akom rozsahu mal podnik z tejto pomoci počas vykazovaného obdobia úžitok. Toto zjednoduší porovnanie účtovnej závierky podniku s účtovnými závierkami predchádzajúcich období a s účtovnými závierkami iných podnikov.
6. Štátne dotácie majú niekedy iný názov, ako napr. príspevky, subvencie alebo prémie.

#### ŠTÁTNE DOTÁCIE

7. Štátne dotácie, vrátane nepeňažných dotácií v objektívnej hodnote, by sa nemali vykazovať, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že:
  - a) podnik bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené, a
  - b) dotácie budú prijaté.
8. Štátna dotácia sa vykazuje, pokiaľ neexistuje primeraná istota, že podnik bude spĺňať podmienky, ktoré sú s nimi spojené a že dotácia bude prijatá. Príjem dotácie sám osebe neposkytuje presvedčivý dôkaz, že podmienky spojené s dotáciou boli alebo budú splnené.
9. Spôsob, ktorým je dotácia prijatá, neovplyvňuje účtovnú metódu, ktorá sa má prijať v súvislosti s dotáciou. Dotácia sa teda účtuje rovnakým spôsobom, či už je prijatá ako platba alebo ako zníženie záväzku voči štátu.
10. S odpustiteľnou pôžičkou od štátu sa zaobchádza ako so štátnou dotáciou, ak existuje primeraná istota, že podnik splní podmienky pre odpustenie pôžičky.
11. Len čo sa štátna dotácia vykáže, s akýmkoľvek súvisiacim podmieneným záväzkom alebo podmienenou pohľadávkou sa zaobchádza v súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.
12. Štátne dotácie sa mali vykazovať na systematickom základe ako výnosy vykazované v priebehu období tak, aby boli zúčtované so súvisiacimi nákladmi, ktoré majú v úmysle kompenzovať. Nemali by byť priamo pripísané v prospech podielov akcionárov.
13. Existujú dva všeobecné prístupy účtovného riešenia štátnych dotácií: kapitálový prístup, podľa ktorého je dotácia priamo pripísaná v prospech podielov akcionárov, a výnosový prístup, podľa ktorého je dotácia zahrnutá do výnosov počas jedného alebo viacerých období.
14. Zástancovia kapitálového prístupu argumentujú takto:
  - a) štátne dotácie sú finančným nástrojom a v súvahe by sa s nimi malo zaobchádzať ako s takými a nemali by byť súčasťou výkazu ziskov a strát, aby kompenzovali nákladové položky, ktoré financujú. Pretože sa neočakáva žiadne vrátenie, dotácie by mali byť priamo pripísané v prospech podielov akcionárov; a

- b) je neprimerané vykazovať štátne dotácie vo výkaze ziskov a strát, pretože nie sú výsledkom činností, ale predstavujú štátom poskytnutý stimul bez súvisiacich nákladov.
15. Argumenty na podporu výnosového prístupu sú:
- a) pretože sú štátne dotácie prijaté z iného zdroja ako od akcionárov, nemali by sa priamo pripísať v prospech podielov akcionárov, ale mali by byť vykazované ako výnosy v príslušných obdobiach;
- b) štátne dotácie sa zriedkavo poskytujú bezdôvodne. Podnik ich obdrží za dodržanie podmienok na ich poskytnutie a splnením uvažovaných povinností. Mali by sa preto vykazovať ako výnosy a zúčtovať so súvisiacimi nákladmi, ktoré má dotácia v úmysle kompenzovať; a
- c) tak ako sú dane z príjmov a iné dane nákladmi oproti výnosom, je logické aj štátne dotácie, ktoré sú predĺžením fiškálnej politiky, vykazovať vo výkaze ziskov a strát.
16. Pre výnosový prístup je zásadné, aby boli štátne dotácie uznané ako výnosy na systematickom a racionálnom základe počas účtovných období, počas ktorých ich treba porovnávať so súvisiacimi nákladmi. Vykazovanie štátnych dotácií vo výnosoch na základe ich prijatia nie je v súlade so základným predpokladom poistnej matematiky (pozri IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky) a bolo by prijateľné len vtedy, ak by neexistovala základňa pre pridelenie dotácie do iných období, ako je obdobie, v ktorom bola dotácia prijatá.
17. Vo väčšine prípadov sú obdobia, počas ktorých podnik vykazuje náklady súvisiace so štátnou dotáciou, ľahko zistiteľné, a tak pri vykazovaní osobitných nákladov sú dotácie vykazované ako výnosy v tom istom období ako príslušné náklady. Podobne sa dotácie súvisiace s odpisovateľným majetkom obyčajne vykazujú ako výnosy počas období a v pomeroch, v ktorých sú odpisy týchto majetku účtované.
18. Dotácie súvisiace s neodpisovateľným majetkom môžu tiež vyžadovať splnenie určitých záväzkov a potom by sa vykazovali ako výnosy počas období, ktoré sú zaťažované nákladmi v dôsledku splnenia záväzkov. Napr. poskytnutie pozemku môže byť podmienené stavbou budovy na parcele a v tomto prípade môže byť primerané vykazovať dotáciu ako výnos počas životnosti budovy.
19. Dotácie sú niekedy prijaté ako časť balíka finančnej alebo fiškálnej pomoci, s ktorým je spojené množstvo podmienok. V takých prípadoch je potrebné postupovať opatrne pri stanovovaní podmienok spôsobujúcich náklady období, počas ktorých sa dotácia bude prijímať. Môže byť primerané prideliť časť dotácie podľa jednej základne a časť podľa druhej.
20. Štátna dotácia, ktorá sa stáva pohľadávkou ako kompenzácia za už vzniknuté náklady, alebo straty alebo štátna dotácia na účely poskytnutia okamžitej finančnej pomoci podniku bez budúcich súvisiacich nákladov by sa mala v primeraných prípadoch vykazovať ako výnos obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, a to ako mimoriadna položka, (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách).
21. Za určitých okolností môže byť štátna dotácia udelená na účely poskytnutia okamžitej finančnej pomoci podniku, a nie ako stimul na vynaloženie určitých nákladov. Takéto dotácie môžu byť obmedzené na jeden podnik a nemusia byť dostupné celej skupine používateľov. Tieto okolnosti môžu oprávňovať vykazovanie dotácie ako výnosu v období, počas ktorého podnik spĺňa podmienky na jej prijatie, a to v primeraných prípadoch ako mimoriadna položka, s povinnosťou zverejňovania s cieľom zabezpečiť jasné rozpoznanie jej účinku.
22. Štátna dotácia sa môže stať pohľadávkou pre podnik ako kompenzácia za náklady alebo straty vzniknuté v predchádzajúcom účtovnom období. Takáto dotácia sa vykazuje ako výnos obdobia, v ktorom sa stala pohľadávkou, v primeraných prípadoch ako mimoriadna položka, s povinnosťou zverejňovania s cieľom zabezpečiť jasné rozpoznanie jej účinku.

*Nepenažné štátne dotácie*

23. Štátna dotácia môže mať formu prevodu nepenažných majetku, ako napr. pozemkov alebo iných prostriedkov, ktoré má podnik využívať. Za týchto okolností je obvyklé stanoviť objektívnu hodnotu nepenažného majetku a účtovať dotáciu, ako aj majetok v tejto objektívnej hodnote. Alternatívnym postupom, ktorý sa niekedy používa, je zaznamenanie majetku, ako aj dotácie, v nominálnej hodnote.

*Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na nehnuteľnosti*

24. Štátne dotácie vzťahujúce sa na nehnuteľnosti, vrátane nepenažných dotácií v objektívnej hodnote, by sa mali prezentovať v súvahe buď stanovením dotácie ako výnosov budúcich období alebo odpočítaním dotácie pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku.
25. Dve metódy prezentácie dotácií (alebo príslušných častí dotácií) vzťahujúcich sa na majetok v účtovných závierkach sa považujú za prijateľné alternatívy.
26. Podľa prvej metódy sa vykazuje dotácia ako výnos budúcich období, ktorý sa na systematickom a racionálnom základe vykazuje ako výnos počas obdobia životnosti majetku.
27. Podľa druhej metódy sa odpočíta dotácia pri vyčíslení účtovnej hodnoty majetku. Dotácia sa vykazuje ako výnos počas životnosti majetku prostredníctvom zníženej sumy odpisov.
28. Nákup majetku a príjem súvisiacich dotácií môžu spôsobiť veľké pohyby v peňažnom toku podniku. Z tohto dôvodu a s cieľom zobraziť hrubú investícia do majetku, sú takéto pohyby vo výkaze peňažných tokov často zverejňované ako samostatné položky bez ohľadu na to, či dotácia je alebo nie je odpočítaná od súvisiacich majetku na účel prezentácie v súvahe.

*Prezentácia dotácií vzťahujúcich sa na výnos*

29. Dotácie vzťahujúce sa na výnos sa niekedy prezentujú ako výnosy vo výkaze ziskov a strát, buď samostatne alebo pod všeobecným názvom, napr. „ostatné výnosy“; alebo sa odpočítavajú pri vykazovaní súvisiacich nákladov.
30. Zástancovia prvej metódy tvrdia, že je neprimerané kompenzovať výnosové a nákladové položky a že oddelenie dotácie od nákladu uľahčuje porovnanie s inými nákladmi neovplyvnenými dotáciou. Za druhú metódu sa argumentuje tak, že keby nebola dostupná dotácia, náklady by podniku neboli nevznikli a že prezentácia nákladu bez kompenzácie dotácie preto môže byť zavádzajúca.
31. Obe metódy sa považujú za prijateľné pre prezentáciu dotácií vzťahujúcich sa na výnos. Zverejňovanie dotácie môže byť potrebné na správne porozumenie účtovnej závierky. Zverejňovanie účinku dotácií na každú položku výnosu alebo nákladu, pri ktorej sa vyžaduje samostatné zverejňovanie, je zvyčajne primerané.

*Vrátenie štátnych dotácií*

32. Štátna dotácia, ktorá sa stane návratnou, by sa mala účtovať ako oprava účtovného odhadu (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na výnos by sa malo najprv zaúčtovať ako zníženie nerozpustených výnosov budúcich období vytvorených v súvislosti s dotáciou. V rozsahu, v ktorom návratná suma prevýši tieto výnosy budúcich období alebo v prípadoch, keď neexistujú výnosy budúcich období, vrátenie by sa malo vykazovať okamžite ako náklad. Vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok by sa malo zaznamenať zvýšením účtovnej hodnoty majetku alebo znížením zostatku výnosov budúcich období o návratnú sumu. Kumulatívne dodatočné odpisy, ktoré by boli doposiaľ vykázané ako náklad v prípade, keby nebola dotácia prijatá, by sa mali okamžite vykazať ako náklad.

33. Okolnosti, ktoré spôsobili vrátenie dotácie vzťahujúcej sa na majetok, môžu vyžadovať zváženie možného zníženia novej účtovnej hodnoty majetku.

#### ŠTÁTNA POMOC

34. Z definície štátnych dotácií v odseku 3 sú vylúčené určité formy štátnej pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť a transakcie so štátom, ktoré nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku.
35. Príkladmi pomoci, ktoré sa nedajú odôvodnene ohodnotiť, sú bezplatné technické alebo marketingové poradenstvo a poskytnutie záruk. Príkladom pomoci, ktorú nemožno odlíšiť od bežných obchodných transakcií podniku je štátna politika verejného obstarávania, ktorá je zodpovedná za časť podnikového predaja. Existencia úžitku môže byť nesporná, ale akýkoľvek pokus oddeliť obchodnú činnosť od štátnej pomoci môže byť ľahko svojvoľný.
36. Význam úžitku v uvedených príkladoch môže byť taký, že zverejňovanie druhu, rozsahu a trvania pomoci je potrebné na to, aby účtovné závierky nemohli byť zavádzajúce.
37. Bezúročné pôžičky alebo pôžičky s nízkymi úrokovými sadzbami sú formou štátnej pomoci, ale úžitok nie je kvantifikovaný pripočítaním úrokov.
38. V tomto štandarde štátna pomoc nezahŕňa zabezpečenie infraštruktúry zlepšením všeobecnej dopravnej a komunikačnej siete a zabezpečenie zlepšených zariadení, ako napr. zavlažovanie alebo vodná sieť, ktoré sú dostupné na pretrvávajúcom neurčenom základe v prospech celej miestnej komunity.

#### ZVEREJŇOVANIE

39. Zverejňovať by sa mali tieto skutočnosti:
- a) účtovné zásady uplatnené na štátne dotácie vrátane metód prezentácie uplatnených v účtovnej závierke;
  - b) druh a rozsah štátnych dotácií vykazovaných v účtovnej závierke a údaje o ostatných formách štátnej pomoci, z ktorých mal podnik priamy úžitok; a
  - c) nesplnené podmienky a iné podmienené skutočnosti spojené so štátnou pomocou, ktoré boli vykazané.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

40. Podnik, ktorý tento štandard uplatňuje prvýkrát, by mal:
- a) v rimeraných prípadoch dodržať požiadavky zverejňovania;
  - b) a buď:
    - i) upraviť svoju účtovnú závierku z dôvodu zmeny v účtovných zásadách v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách; alebo
    - ii) uplatniť účtovné ustanovenia štandardu len na dotácie alebo častí dotácií, ktoré sa stávajú pohľadávkou alebo návratnými po dátume účinnosti tohto štandardu.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1984 alebo neskôr.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 21  
(REVIDOVANÝ 1993)**

**Účinky zmien v kurzoch cudzích mien**

Tento revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 21, Účtovanie účinkov zmien v kurzoch cudzích mien a stal sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1995 alebo neskôr.

IAS 21 sa nezaobrá s účtovaním hedgingu pre položky cudzej meny (okrem položiek, ktoré zabezpečujú čistú investíciu v zahraničnom subjekte). Touto témou sa zaoberá IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

V roku 1998 bol odsek 2 IAS 21 zmenený a doplnený tak, aby odkazoval na IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

V roku 1999 bol odsek 46 zmenený a doplnený tak, aby sa odkazy na IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, nahradili odkazmi na IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni.

IAS 21 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

- SIC-7: zavedenie meny euro;
- SIC-11: kurzy cudzích mien – aktivácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií meny.
- SIC-19: mena, v ktorej sa vykazuje – oceňovanie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29,
- SIC-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na menu, v ktorej sa vykazuje.

**OBSAH**

	Odseky
Cieľ	188
Rozsah	188
Definície	189
Prepočty cudzej meny	189
Prvotné vykázanie	189
Vykazovanie k nasledujúcemu súvahovému dňu	190
Vykazovanie kurzových rozdielov	190
Čistá investícia do zahraničného subjektu	191
Prípustné alternatívne riešenia	191
Účtovné závierky zahraničných prevádzok	191
Klasifikácia zahraničných prevádzok	191
Zahraničné prevádzky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku	192
Zahraničné subjekty	193
Vyradenie zahraničného subjektu	194



Zmena v klasifikácií zahraničnej prevádzky	194
Všetky zmeny v kurzoch cudzích mien	195
Daňové účinky kurzových rozdielov	195
Zverejňovanie	195
Prechodné ustanovenia	196
Dátum účinnosti	196

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

## CIEĽ

Podnik môže uskutočňovať zahraničnú činnosť dvoma spôsobmi. Môže uskutočňovať transakcie v cudzích menách alebo ide o zahraničné prevádzky. S cieľom zahrnúť transakcie v cudzích menách a zahraničné prevádzky do účtovnej závierky podniku, musia byť transakcie vyjadrené vo vykazovanej mene podniku a účtovné závierky zahraničných prevádzok musia byť prepočítané do vykazovanej meny podniku.

Hlavnými otázkami pri účtovaní transakcií v cudzích menách a zahraničných prevádzok sú rozhodnutia o tom, ktorý výmenný kurz používať a ako vykazovať v účtovnej závierke finančný účinok zmien výmenných kurzov.

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať:
  - a) pri účtovaní transakcií v cudzích menách; a
  - b) pri prepočte účtovných závierok zahraničných prevádzok, ktoré sú zahrnuté v účtovných závierkach podniku úplnou konsolidáciou, podielovou konsolidáciou alebo metódou vlastného imania <sup>(1)</sup>.
2. Tento štandard sa nezaobrá účtovaním hedgingu pre iné položky cudzích mien ako klasifikácia kurzových rozdielov vznikajúcich pri záväzku v cudzej mene účtovanom ako hedging čistej investície v zahraničnom subjekte. Ostatnými aspektmi účtovania hedgingu, vrátane kritérií používania účtovania hedgingu, sa zaoberá IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
3. Tento štandard nahrádza IAS 21, Účtovanie účinkov zmien v kurzoch cudzích mien, prijatý v roku 1983.
4. Tento štandard nestanovuje menu, v ktorej podnik prezentuje svoju účtovnú závierku. Podnik však bežne používa menu krajiny, v ktorej má sídlo. Ak používa rozdielnu menu, tento štandard vyžaduje zverejnenie dôvodu používania tejto meny. Tento štandard tiež vyžaduje zverejnenie dôvodu každej zmeny v mene vykazovania <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-7, zavedenie meny euro.

<sup>(2)</sup> Pozri tiež SIV-19, mena, v ktorej sa vykazuje – oceňovanie a prezentácia účtovnej závierky podľa MÚŠ 21 a MÚŠ 29.

5. Tento štandard sa nezaobrá prispôbením podnikových účtovných závierok z jeho meny vykazovania inej mene z dôvodu pohodlia používateľov zvyknutých na túto menu alebo na podobné účely <sup>(1)</sup>.
6. Tento štandard sa nezaobrá prezentáciou peňažných tokov vznikajúcich z transakcií v cudzej mene vo výkaze peňažných tokov a prepočtom peňažných tokov zahraničnej prevádzky (pozri IAS 7, Výkazy peňažných tokov).

#### DEFINÍCIE

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

Zahraničná prevádzka je dcérsky podnik, pridružený podnik, spoločný podnik alebo pobočka vykazujúceho podniku, ktorých činnosti sú umiestnené alebo uskutočňované v inej krajine ako je krajina vykazujúceho podniku.

Zahraničný subjekt je taká zahraničná prevádzka, ktorej zahraničné činnosti nie sú neoddeliteľnou súčasťou činností vykazujúceho podniku.

Mena, v ktorej sa vykazuje je mena používaná pri prezentácii účtovnej závierky.

Cudzia mena je iná mena ako je mena, v ktorej sa vykazuje podniku.

Výmenný kurz je pomer pre výmenu dvoch mien.

Kurzový rozdiel je rozdiel vyplávajúci z vykazovania rovnakého počtu jednotiek cudzej meny vo vykazovanej mene pri rozdielnych výmenných kurzoch.

Závierkový kurz je aktuálny výmenný kurz k súvahovému dnu.

Čistá investícia do zahraničného subjektu je podiel vykazujúceho podniku na čistom majetku tohto subjektu.

Peňažné položky sú peniaze v držbe, majetok a záväzky, ktoré sa majú prijať alebo vyplatiť v pevných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

#### TRANSAKcie V CUDZÍCH MENÁCH

##### *Prvotné vykázanie*

8. Transakcia v cudzej mene je transakcia, ktorá je uvedená v cudzej mene alebo si vyžaduje vysporiadanie v cudzej mene, vrátane transakcií, ktoré vznikajú, keď podnik buď:
  - a) kúpi alebo predá tovar alebo služby, ktorých cena je uvedená v cudzej mene;
  - b) požičia si alebo požičia peňažné prostriedky, ak splatné sumy alebo pohľadávky sú uvedené v cudzej mene;
  - c) stane sa stranou neuskutočnenej zmluvy v cudzej mene; alebo
  - d) inak nadobudne alebo vyradí majetok alebo vyvolá alebo vyrovná záväzky uvedené v cudzej mene.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na menu, v ktorej sa vykazuje.

9. Transakcia v cudzej mene by sa pri prvotnom vykázaní mala zaznamenať vo vykazovanej mene, pričom sa pre sumu cudzej meny použije výmenný kurz medzi vykazovanou menou a cudzou menou k dátumu transakcie.
10. Výmenný kurz k dátumu transakcie sa často uvádza ako aktuálny kurz. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje ku skutočnému kurzu k dátumu transakcie, napr. pre všetky transakcie v každej cudzej mene počas tohto obdobia by sa mohol použiť priemerný kurz za týždeň alebo mesiac. Ak však výmenný kurz značne kolíše, použitie priemerného kurzu za obdobie nie je spoľahlivé.

#### Vykazovanie k nasledujúcemu súvahovému dňu

11. Ku každému súvahovému dňu:
  - a) peňažné položky v cudzej mene by sa mali vykazovať použitím závierkového kurzu;
  - b) nepeňažné položky, ktoré sa účtujú s ohľadom na historicky náklad uvedené v cudzej mene, by sa mali vykazovať pomocou výmenného kurzu k dátumu transakcie; a
  - c) nepeňažné položky, ktoré sa účtujú v objektívnej hodnote uvedené v cudzej mene, by sa mali vykazovať pomocou výmenných kurzov, ktoré existovali v čase, keď sa tieto hodnoty určovali.
12. Účtovná hodnota položky je určená v súlade s medzinárodným účtovným štandardom. Napr. určité finančné nástroje a pozemky, budovy a zariadenia sa oceňujú v objektívnej hodnote alebo v historickom náklade. Či je účtovná hodnota určená na základe historického nákladu alebo objektívnej hodnoty, sú sumy takto určené pre položky v cudzej mene potom vykazované vo vykazovanej mene v súlade s týmto štandardom.

#### Vykazovanie kurzových rozdielov

13. Odseky 15 až 18 stanovujú účtovné zaobchádzanie vyžadované týmto štandardom, pokiaľ ide o kurzové rozdiely z transakcií v cudzej mene. Tieto odseky zahŕňajú základné riešenie pre kurzové rozdiely vyplývajúce z prudkej devalvácie alebo revalvácie meny, voči ktorým neexistuje praktický prostriedok finančného zabezpečenia proti riziku, a ktoré ovplyvňuje záväzky, ktoré nemôžu byť vyrovnané a ktoré vznikli priamo pri poslednej akvizícii majetku fakturovaných v cudzej mene. Prípustné alternatívne riešenie pre takéto kurzové rozdiely je stanovené v odseku 21.
14. Tento štandard sa nezaobrá účtovaním hedgingu pre iné položky v cudzej mene ako je klasifikácia kurzových rozdielov vznikajúcich pri záväzku v cudzej mene, účtovaných ako hedging čistej investície do zahraničného subjektu. Ostatnými aspektmi účtovania hedgingu, vrátane kritérií používania účtovania hedgingu, sa zaoberá IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
15. Kurzové rozdiely vznikajúce pri vyrovnaní peňažných položiek alebo pri vykazovaní podnikových peňažných položiek v kurzoch odlišných ako sú tie, v ktorých boli pôvodne zaznamenané počas obdobia alebo vykazované v predchádzajúcich účtovných závierkach, by sa mali vykazovať ako výnosy alebo ako náklady v období, v ktorom vzniknú, s výnimkou kurzových rozdielov, s ktorými sa zaobchádza v súlade s odsekmi 17a a 19.
16. Kurzový rozdiel vzniká vtedy, keď nastane zmena vo výmennom kurze medzi dátumom transakcie a dátumom vyrovnania všetkých položiek peňažných prostriedkov vznikajúcich z transakcie v cudzej mene. V prípade, že je transakcia vyrovnaná počas rovnakého účtovného obdobia ako v období, v ktorom sa uskutočnila, je celý kurzový rozdiel vykázany v tomto období. V prípade, že je transakcia vyrovnaná v nasledujúcom účtovnom období, je však kurzový rozdiel v každom období až do obdobia vysporiadania určený vo výmenných kurzoch počas tohto obdobia.

### Čistí investícia do zahraničného subjektu

17. Kurzové rozdiely vznikajúce pri peňažnej položke, ktorá v podstate tvorí časť podnikovej čistej investície do zahraničného subjektu, by v účtovnej závierke podniku mali byť klasifikované ako vlastné imanie až do vyradenia čistej investície, keď by sa mali byť vykázat ako výnosy alebo ako náklady v súlade s odsekom 37.
18. Podnik môže mať peňažnú položku, ktorá je pohľadávkou alebo záväzkom voči zahraničnému subjektu. Položka, pre ktorú nie je vyrovnanie ani plánované a pri ktorej nie je pravdepodobné, že vyrovnanie nastane v blízkej budúcnosti, je v podstate zvýšením alebo znížením čistej podnikovej investície do tohto zahraničného subjektu. Takéto peňažné položky môžu zahŕňať dlhodobé pohľadávky alebo pôžičky, ale nezahŕňajú obchodné pohľadávky alebo obchodné záväzky.
19. Kurzové rozdiely vznikajúce zo záväzku v cudzej mene účtované ako hedging podnikovej čistej investície do zahraničného subjektu by v účtovných závierkach podniku mali byť klasifikované ako vlastné imanie až do vyradenia čistej investície, keď by sa mali vykázat ako výnosy alebo náklady v súlade s odsekom 37.

### Prípustné alternatívne riešenia

20. Základné riešenie pre kurzové rozdiely, ktorými sa zaoberá odsek 21, je stanovené v odseku 15.
21. Kurzové rozdiely môžu byť výsledkom prudkej devalvácie alebo revalvácie meny, voči ktorej nie je prakticky prostriedok hedgingu, a ktorá ovplyvňuje záväzky, ktoré nemôžu byť vyrovnané a ktoré vznikli priamo pri poslednej akvizícii majetku fakturovaného v cudzej mene. Takéto kurzové rozdiely by sa mali zahrnúť do účtovnej hodnoty súvisiacich majetku, pokiaľ upravená účtovná hodnota nie je vyššia ako nižšia z hodnôt reprodukčného nákladu a sumy uhraditeľnej z predaja alebo použitia majetku <sup>(1)</sup>.
22. Kurzové rozdiely nie sú zahrnuté v účtovnej hodnote majetku, ak je podnik schopný vyrovnať alebo zabezpečiť proti finančnej strate záväzok v cudzej mene vznikajúci pri akvizícii majetku. Kurzové straty sú však súčasťou priamo priraditeľných cien majetku, ak záväzok nemôže byť vyrovnaný a neexistuje žiaden praktický prostriedok zabezpečenia proti finančnej strate, napr. ak v dôsledku menových kontrol dôjde k zdržaniu v obdržaní cudzej meny. Preto podľa prípustného alternatívneho riešenia sa obstarávacía cena majetku fakturovaného v cudzej mene považuje za sumu vykazovanej meny, ktorú musí podnik nakoniec zaplatiť, aby vyrovnal svoje záväzky vzniknuté pri nedávnej akvizícii majetku.

### ÚČTOVNÉ ZÁVIERKY ZAHRANIČNÝCH PREVÁDZOK

#### Klasifikácia zahraničných prevádzok

23. Metóda používaná pri prepočte účtovných závierok zahraničnej prevádzky závisí od spôsobu, akým je zahraničná prevádzka financovaná a ako funguje vo vzťahu k vykazujúcemu podniku. Na tento účel sú zahraničné prevádzky klasifikované buď ako „zahraničné prevádzky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku“, alebo ako „zahraničné subjekty“.
24. Zahraničná prevádzka, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku, pokračuje svoje podnikanie ako keby to bolo predĺženie operácií vykazujúceho podniku. Napríklad, taká zahraničná prevádzka by mohla len predávať tovar dovezený z vykazujúceho podniku a odovzdávať príjmy vykazujúcemu podniku. V týchto prípadoch má zmena v menovom kurze medzi menou vykazovania a menou v krajine zahraničnej prevádzky takmer okamžitý účinok na peňažný tok z operácie vykazujúceho podniku. Preto zmena menového kurzu ovplyvňuje individuálne peňažné položky v držbe zahraničnej prevádzky skôr, a nie čistú investíciu vykazujúceho podniku do tejto operácie.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-11, kurzy cudzích mien – aktivácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií mien.

25. Pre porovnanie, zahraničný subjekt akumuluje peniaze a iné peňažné položky, spôsobuje náklady, vytvára výnosy a možno zabezpečovať pôžičky, všetko reálne vo svojej miestnej mene. Môže tiež uzatvárať transakcie v cudzích menách zahŕňajúce transakcie vo vykazovanej mene. V prípade, že nastane zmena výmenného kurzu medzi vykazovanou menou a miestnou menou, má to malý alebo žiaden priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z operácií zahraničného subjektu alebo vykazujúceho podniku. Zmena výmenného kurzu ovplyvňuje čistú investíciu vykazujúceho podniku do zahraničného subjektu a nie jednotlivé peňažné a nepeňažné položky v držbe zahraničného subjektu.
26. Toto sú náznaky, že zahraničná prevádzka je zahraničným subjektom a nie zahraničnou operáciou, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku:
- a) kým vykazujúci podnik môže kontrolovať zahraničné prevádzky, činnosti zahraničnej prevádzky sa uskutočňujú s významným stupňom autonómie od operácií vykazujúceho podniku;
  - b) transakcie s vykazujúcim podnikom netvorí veľký podiel činností zahraničnej prevádzky;
  - c) činnosti zahraničnej prevádzky sú financované hlavne z ich vlastných operácií alebo miestnych pôžičiek a nie vykazujúcim podnikom;
  - d) náklady za prácu, materiál a iné zložky výrobkov alebo služieb zahraničných prevádzok sú hlavne platené a vyrované v miestnej mene a nie vo vykazovanej mene;
  - e) predaje zahraničnej prevádzky sú hlavne v iných menách ako v mene vykazovania; a
  - f) peňažné toky vykazujúceho podniku sú oddelené od denných činností zahraničnej prevádzky a nie aby boli priamo ovplyvnené činnosťami zahraničnej prevádzky.

Primeraná klasifikácia každej operácie môže byť v zásade stanovená zo skutočných informácií vzťahujúcich sa na vyššie uvedené ukazovatele. V niektorých prípadoch nemusí byť klasifikácia zahraničnej prevádzky ako zahraničného subjektu alebo ako neoddeliteľnej súčasti operácie vykazujúceho podniku jasná a na určenie primeranej klasifikácie je potrebný úsudok.

*Zahrančné prevádzky, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku*

27. Účtovné závierky zahraničnej prevádzky, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku, by mali byť prepočítané pomocou štandardov a procedúr v odseku 8 až 22 tak, ako keby boli transakcie zahraničnej prevádzky transakciami samotného vykazujúceho podniku.
28. Jednotlivé položky v účtovných závierkach zahraničnej prevádzky sú predložené tak, ako keby všetky jej transakcie boli podniknuté samotným vykazujúcim podnikom. Hodnota a odpisy pozemkov, budov a zariadení sú prepočítané pomocou výmenného kurzu k dátumu kúpy majetku, alebo pomocou kurzu existujúceho v deň stanovenia hodnoty, ak sa majetok účtuje v objektívnej hodnote. Obstarávacia cena zásob je prepočítaná výmennými kurzmi, ktoré existovali, keď táto obstarávacia cena vznikla. Uhraditeľná suma alebo realizačná hodnota majetku je prepočítaná pomocou výmenného kurzu, ktorý existoval, keď bola určená uhraditeľná suma alebo čistá realizačná hodnota. Napr. ak čistá realizačná hodnota položky zásob je určená v cudzej mene, táto hodnota je prepočítaná pomocou výmenného kurzu k dátumu, keď je určená čistá realizačná hodnota. Použitý kurz je preto obvykle závierkový kurz. Úprava sa môže vyžadovať pre zníženie účtovnej hodnoty majetku v účtovných závierkach vykazujúceho podniku na jeho uhraditeľnú

sumu alebo čistú realizačnú hodnotu, dokonca aj keď žiadna v účtovných závierkach zahraničnej prevádzky takáto úprava nie je potrebná. Môže byť prípadne potrebná úprava v účtovných závierkach zahraničnej prevádzky, aby bola stornovaná v účtovných závierkach vykazujúceho podniku.

29. Z praktických dôvodov sa často používa kurz, ktorý sa približuje skutočnému kurzu dátumu transakcie. Napr. priemerný kurz za týždeň alebo mesiac by sa mohol použiť pre všetky transakcie v každej cudzej mene vyskytujúcej sa počas obdobia. Ak však kurz podstatne kolísá, je použitie priemerného kurzu za obdobie nespoľahlivé.

#### Zahraničné subjekty

30. Vykazujúci podnik by mal pri prepočte účtovných závierok zahraničného subjektu na zahrnutie do svojej účtovnej závierky používať tieto postupy:
- a) peňažné i nepeňažný majetok a záväzky zahraničného subjektu by sa mali prepočítať závierkovým kurzom;
  - b) výnosové a nákladové položky zahraničného subjektu by sa mali prepočítať výmennými kurzami k dátumu týchto transakcií, s výnimkou prípadov, keď zahraničný subjekt vykazuje v mene hyperinflačného hospodárstva. V tomto prípade by sa výnosové a nákladové položky mali prepočítať závierkovým kurzom; a
  - c) všetky výsledné kurzové rozdiely by mali byť súčasťou vlastného imania až do vyradenia čistej investície.
31. Z praktických dôvodov sa kurz, ktorý sa približuje skutočným výmenným kurzom za obdobie, používa pri prepočte výnosových a nákladových položiek zahraničnej prevádzky.
32. Prepočet účtovných závierok zahraničného subjektu má za následok vykázanie kurzových rozdielov vznikajúcich z:
- a) prepočtu výnosových a nákladových položiek vo výmenných kurzoch k dátumom transakcií a majetku a záväzkov závierkovým kurzom;
  - b) prepočtu počiatočnej čistej investície v zahraničnom subjekte iným výmenným kurzom odlišným od toho, ktorý bol pôvodne použitý; a
  - c) iných zmien vo vlastnom imaní v zahraničnom subjekte.

Tieto kurzové rozdiely nie sú vykázané ako výnosy alebo náklady za obdobie, pretože zmeny vo výmenných kurzoch majú malý alebo žiaden priamy účinok na súčasné a budúce peňažné toky z operácií zahraničného subjektu alebo vykazujúceho podniku. Ak je zahraničný subjekt konsolidovaný, ale nie plne vlastnený, sú akumulované kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu a priraditeľné menšinovým podielom pridelené do podielu a vykazované ako časť menšinového podielu v konsolidovanej súvahe.

33. Akékoľvek goodwill vznikajúce pri akvizícii zahraničného subjektu a všetky úpravy objektívnej hodnoty na účtovnú hodnotu majetku a záväzkov pri akvizícii tohoto zahraničného subjektu sa považujú za:
- a) majetok a záväzky zahraničného subjektu, prepočítané závierkovým kurzom v súlade s odsekom 30; alebo
  - b) majetok a záväzky vykazujúceho subjektu, ktoré sú už vyjadrené vo vykazovanej mene alebo sú nepeňažnými položkami v cudzej mene, ktoré sú vykazované pomocou výmenného kurzu k dátumu transakcie v súlade s odsekom 1 písm. b).

34. Zahrnutie účtovných závierok zahraničného subjektu do účtovných závierok vykazujúceho podniku sleduje normálne konsolidačné procedúry, ako je vylúčenie vnútrokupinových zostatkov a vnútrokupinových transakcií dcérskeho podniku (pozri medzinárodný účtovný štandard IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov a IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch). Kurzový rozdiel vznikajúci z vnútrokupinovej položky, či už krátkodobej alebo dlhodobej, však nemôže byť vylúčený voči korešpondujúcej sume vznikajúcej z iných vnútrokupinových zostatkov, pretože peňažná položka predstavuje záväzok premeniť jednu menu na druhú a vystavuje vykazujúci podnik zisku alebo strate prostredníctvom kurzových výkyvov. Preto ostáva takýto kurzový rozdiel vykázaný ako výnos alebo náklad v konsolidovaných účtovných závierkach vykazujúceho podniku, alebo je súčasťou vlastného imania až do vyradenia čistej investície, ak vzniká z okolností opísaných v odsekoch 17 a 19.
35. Ak sú účtovné závierky zahraničného subjektu zostavené k odlišnému dátumu vykazovania ako je dátum vykazujúceho podniku, zahraničný subjekt často zostavuje výkazy k rovnakému dátumu ako vykazujúci podnik pre účely zahrnutia v účtovných závierkach vykazujúceho podniku. Ak to nie je možné urobiť, IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov, povoľuje použitie účtovných závierok zostavovaných k rozdielnemu dátumu vykazovania, pokiaľ rozdiel nie je väčší ako tri mesiace. V takom prípade sa majetok a záväzky zahraničného subjektu prepočítajú výmenným kurzom k súvahovému dňu zahraničného subjektu. V primeraných prípadoch sú vykonané úpravy pre podstatné pohyby vo výmenných kurzoch až k súvahovému dňu vykazujúceho podniku, v súlade s IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych spoločností a s IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov.
36. Účtovné závierky zahraničného subjektu, ktorý vykazuje v mene hyperinflačného hospodárstva, by sa mali prepočítať v súlade s IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvách, a to predtým, ako sú prepočítané do vykazovanej meny vykazujúceho podniku. Ak hospodárstvo prestáva byť hyperinflačné a zahraničný subjekt ukončí zostavovanie a prezentáciu účtovných závierok zostavovaných v súlade s IAS 29, Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvách, mal by používať sumy vyjadrené v meroj jednotke bežnej k dátumu ukončovania ako historické náklady pre prepočet na vykazovanú menu vykazujúceho podniku.

#### Vyradenie zahraničného subjektu

37. Pri vyradení zahraničného subjektu by mala byť kumulovaná suma kurzových rozdielov, ktoré boli odložené, a ktoré sa vzťahujú na tento zahraničný subjekt, vykázaná ako výnosy alebo náklady v rovnakom období, v ktorom je vykázaný zisk alebo strata z vyradenia.
38. Podnik môže vyradiť svoj podiel v zahraničnom subjekte predajom, likvidáciou, vyplatením akciového kapitálu alebo vzdaním sa celého alebo časti tohto subjektu. Výplata dividendy je súčasťou vyradenia len vtedy, ak je návratom investície. V prípade čiastočného vyradenia je do zisku alebo straty zahrnutý len pomerný rozdiel súvisiacich kumulovaných kurzových rozdielov. Zníženie účtovnej hodnoty zahraničného subjektu nie je čiastočné vyradenie. Preto v čase zníženia nie je vykázaná žiadna časť odloženého zahraničného kurzového zisku alebo straty.

#### Zmena v klasifikácii zahraničnej prevádzky

39. Ak dôjde k zmene v klasifikácii zahraničnej prevádzky, mali by byť postupy prepočtu použiteľné na revidovanú klasifikáciu od dátumu zmeny v klasifikácii.
40. Zmena spôsobu, ktorým je zahraničná prevádzka financovaná a ktorým funguje vo vzťahu k vykazujúcemu podniku, môže viesť k zmene v klasifikácii tejto zahraničnej prevádzky. Ak je zahraničná prevádzka, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku, preklasifikovaná ako zahraničný subjekt, sú kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte nepeňažných majetku k dátumu preklasifikovania súčasťou vlastného imania. Ak je zahraničný subjekt preklasifikovaný ako zahraničná prevádzka, ktorá je

neoddeliteľnou súčasťou operácií vykazujúceho podniku, sú prepočítané hodnoty nepeňažných majetku k dátumu zmeny považované za historický náklad na tieto položky v období zmeny a v nasledujúcich obdobiach. Kurzové rozdiely, ktoré boli odložené, nie sú vykázané ako výnosy alebo náklady až do vyradenia operácie.

#### VŠETKY ZMENY V KURZOCH CUDZÍCH MIEN

##### *Daňové účinky kurzových rozdielov*

41. Zisky alebo straty z transakcií v cudzích menách a kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovných závierok zahraničných prevádzok môžu mať pridružené daňové účinky, ktoré sú účtované v súlade s IAS 12, Dane z príjmov.

#### ZVEREJŇOVANIE

42. Podnik by mal zverejňovať:
- a) sumu kurzových rozdielov zahrnutých do čistého zisku alebo straty za obdobie;
  - b) čisté kurzové rozdiely, ktoré sú súčasťou vlastného imania a porovnanie sumy takýchto rozdielov na začiatku a na konci obdobia; a
  - c) sumu kurzových rozdielov vznikajúcich počas obdobia, ktorá je zahrnutá v účtovnej hodnote majetku v súlade s prípustným alternatívnym riešením v odseku 21.
43. Ak je mena, v ktorej sa vykazuje odlišná od meny krajiny, v ktorej má podnik sídlo, mal by byť dôvod používania rozdielnej meny zverejnený. <sup>(1)</sup>
44. Ak nastane zmena v klasifikácii významnej zahraničnej prevádzky, mal by podnik zverejňovať:
- a) podstatu zmeny v klasifikácii;
  - b) príčinu zmeny;
  - c) dôsledok zmeny v klasifikácii na vlastné imanie akcionárov; a
  - d) dôsledok na čistý zisk alebo stratu za každé predchádzajúce prezentované obdobie, ak sa zmena v klasifikácii vyskytla na začiatku tohto prezentovaného obdobia.
45. Podnik by mal zverejniť metódu vybranú v súlade s odsekom 33 pre prepočet goodwill-u a objektívnej hodnoty úprav pri akvizícii zahraničného subjektu.
46. Podnik zverejňuje účinok zmeny vo výmenných kurzoch na peňažné položky v cudzej mene alebo na účtovné závierky zahraničnej prevádzky, ktorá nastane po súvahovom dni, ak je zmena tak dôležitá, že nezverejnenie by ovplyvnilo schopnosť používateľov účtovných závierok robiť správne hodnotenia a rozhodnutia (pozri IAS 10, Udalosti po súvahovom dni).
47. Zverejňovanie podnikovej politiky riadenia rizika cudzej meny sa tiež odporúča.

(1) Pozri tiež SIV-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na menu, v ktorej sa vykazuje.



## PRECHODNÉ USTANOVENIA

48. Pri prvej príležitosti použitia tohto štandardu by mal podnik klasifikovať a zverejniť kumulatívny zostatok odložených kurzových rozdielov na začiatku obdobia, ktoré sú súčasťou vlastného imania v predchádzajúcich obdobiach s výnimkou, keď suma nie je rozumné stanoviteľná.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

49. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1 januára 1995 alebo neskôr.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 22  
(REVIDOVANÝ 1998)****Podnikové kombinácie**

IAS 22, účtovníctvo podnikových kombinácií, bol schválený v novembri 1983.

V decembri 1993, bol IAS 22 revidovaný, ako súčasť projektu porovnateľnosť a zdokonalenie účtovnej závierky. Tak vznikol IAS 22, Podnikové kombinácie [IAS 22 (revidovaný 1993)].

V októbri 1996 boli odseky 39 písm. i) a 69 IAS 22 (t. j. odseky 39 písm. i) a 85 tohto štandardu), revidované kvôli zosúladieniu s IAS 12 (revidovaný 1996), dane z príjmov. Úpravy nadobudli účinnosť pre ročné účtovné závierky po 1. januári 1998.

V júli 1998 boli niektoré odseky IAS 22 revidované kvôli zosúladieniu s IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky a IAS 38, Nehmotný majetok, a taktiež bolo revidované spracovanie zníženia hodnoty goodwill-u. Upravený štandard IAS 22 (revidovaný 1998) sa stal účinným pre ročnú účtovnú závierku zostavenú za obdobia začínajúce od 1. júla 1999 alebo neskôr.

V októbri 1998 vydali pracovníci Rady IAS osobitne „Základ pre závery k IAS 38, nehmotný majetok a IAS 22 (revidovaný 1998). Časť“ Základ pre závery, ktorý sa týka zmien v IAS 22, revidovaných v 1998, obsahuje doplnok A.

V roku 1999 bol odsek 97 pozmenený, a nahradený odkazmi na IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, odkazmi na IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni. Navyše, odseky 30 a 31 písm. c) boli pozmenené s cieľom zosúladienia s IAS 10 (revidovaný 1999). Pozmenený text nadobúda účinnosť vtedy, keď nadobudne účinnosť IAS 10 (revidovaný 1999) – teda pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2000 alebo neskôr.

Nasledovné interpretácie SIC sa vzťahujú na IAS 22:

- SIC-9: Podnikové kombinácie – rozdelenie ako akvizícia alebo ako zlúčenie podielov,
- SIC-22: Podnikové kombinácie – dodatočná úprava objektívnej hodnoty a pôvodne vykazovaného goodwill-u,
- SIC-28: Podnikové kombinácie – „deň výmeny“ a objektívna hodnota majetkových nástrojov.

OBSAH	Odseky
Cieľ	198
Rozsah	198
Definície	199
Charakter podnikovej kombinácie	200
Akvizície	200
Spätné akvizície	200
Zlúčenie podielov	201
Akvizície	201
Účtovanie akvizícií	201
Dátum akvizície	202
Náklady akvizície	202
Vykazovanie identifikovateľného majetku a záväzkov	203
Alokácia nákladov akvizície	204
Navrhované riešenie	204
Prípustné alternatívne riešenie	205
Postupný nákup akcií	205
Stanovenie objektívnych hodnôt nadobudnutého identifikovateľného majetku záväzkov	205
Goodwill vznikajúce pri akvizícii	207
Vykazovanie a oceňovanie	207
Odpisovanie	207
Náhrada účtovnej hodnoty – straty z poškodenia	209
Negatívny vyplav na goodwill vznikajúci pri akvizícii	209
Vykazovanie a oceňovanie	209
Prezentácia	210
Úpravy nákupnej ceny v závislosti od budúcich udalostí	210
Následné zmeny v nákladoch akvizície	210
Následná identifikácia alebo zmeny hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov	210
Zlúčenie podielov	211

Účtovanie zlúčenia podielov	211
Všetky podnikové kombinácie	212
Dane z príjmov	212
Zverejňovanie	213
Prechodné ustanovenia	215
Dátum účinnosti	218

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

#### CIEL

Cieľom tohto štandardu je predpísať účtovné spracovanie pre podnikové kombinácie. Štandard zahŕňa nadobudnutie jedného podniku iným a tiež zvláštnu situáciu zlúčenia podielov, kedy nadobúdateľa nemožno identifikovať. Účtovanie akvizícií zahŕňa stanovenie nákladov akvizície, rozvrhnutie nákladov na identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného podniku a účtovanie goodwill-u pozitívne alebo negatívne, vznikajúceho tak pri akvizícii, ako aj následne po nej. Ďalšie problémy účtovania zahŕňajú určenie veľkosti menšinových podielov, účtovanie akvizícií, ktoré sa uskutočnia počas určitého obdobia, následné zmeny v nákladoch na akvizíciu alebo v identifikácii majetku a záväzkov a požadované zverejnenia.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by mal byť uplatňovaný pri účtovaní podnikových kombinácií.
2. Podniková kombinácia môže byť štruktúrovaná rôznymi spôsobmi, ktoré sú podmienené právnymi, daňovými alebo inými dôvodmi. Môže obsahovať nákup vlastného imania jedného podniku iným podnikom, alebo nákup čistých majetku podniku. Môže byť uskutočnená vydaním akcií alebo prevodom peňažných prostriedkov, peňažných ekvivalentov alebo iného majetku. Transakcia môže byť medzi akcionármi kombinujúcich sa podnikov, alebo medzi jedným podnikom a akcionármi druhého podniku. Podniková kombinácia môže zahŕňať vytvorenie nového podniku kvôli kontrole nad kombinujúcimi podnikmi, prevod čistých majetku jedného alebo viacerých kombinujúcich sa podnikov do iného podniku alebo zrušenie jedného alebo viacerých kombinujúcich sa podnikov. Ak je podstata transakcie v súlade s definíciou podnikovej kombinácie v tomto štandarde, požiadavky na účtovanie a zverejňovanie obsiahnuté v tomto štandarde sú použiteľné bez ohľadu na konkrétnu štruktúru, uplatnenú v kombinácii.
3. Podniková kombinácia môže vyústiť do vzťahu materský podnik – dcérsky podnik, v ktorom nadobúdateľom je materský podnik a nadobúdaný je dcérsky podnik nadobúdateľa. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento štandard vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Zahŕňa svoj podiel v nadobudnutom podniku vo svojej účtovnej závierke ako investíciu do dcérskeho podniku (pozri IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov).

4. Podniková kombinácia častejšie predstavuje nákup čistých majetku, vrátane goodwill-u iného podniku, než nákup akcií iného podniku. Takáto podniková kombinácia nevyúsťuje do vzťahu medzi materským a dcérsym podnikom. Za takýchto okolností nadobúdateľ uplatňuje tento štandard vo svojej individuálnej účtovnej závierke a následne vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke.
5. Podniková kombinácia môže vyústiť do právnej fúzie, aj keď požiadavky na fúzie sú v jednotlivých krajinách odlišné, právna fúzia je obvyčajne zlúčenie dvoch podnikov, v ktorom buď:
  - a) majetok a záväzky jedného podniku sú prevedené do druhého podniku a prvý podnik je zrušený; alebo
  - b) majetok a záväzky oboch podnikov sú prevedené na nový podnik a oba pôvodné podniky sú zrušené.Mnohé právne fúzie vznikajú ako súčasť reštrukturalizácie alebo reorganizácie skupiny, a tento štandard sa nimi nezaobrá, pretože sú transakciami medzi podnikmi, podliehajúcimi spoločnej kontrole. Ale každá podniková kombinácia, ktorá vyúsťuje do situácie, že sa dva podniky stanú členmi tej istej skupiny, sa chápe ako akvizícia alebo zlúčenie podielov v konsolidovanej účtovnej závierke podľa požiadaviek tohto štandardu.
6. Tento štandard sa nezaobrá individuálnou účtovnou závierkou materského podniku, za iných než opísaných okolností v odseku 4. Individuálna účtovná závierka sa zostavuje s použitím rôznych spôsobov vykazovania v jednotlivých krajinách tak, aby vyhovela celej škále potrieb.
7. Tento štandard sa nezaobrá:
  - a) transakciami medzi podnikmi podliehajúcimi spoločnej kontrole; a
  - b) podielmi na spoločnom podnikaní (pozri IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch) a účtovnými závierkami spoločných podnikov.

#### DEFINÍCIE

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

Podniková kombinácia je spájanie individuálnych podnikov do jednej hospodárskej jednotky, ako výsledok zlúčenia alebo získania kontroly nad čistým majetkom a činnosťami iného podniku.

Akvizícia je podniková kombinácia, v ktorej jeden z podnikov, nadobúdateľ, získava kontrolu nad čistým majetkom a činnosťami druhého, nadobúdaného podniku, prevodom majetku, prevzatím záväzkov alebo navýšením vlastného imania.

Zlúčenie záujmov je podniková kombinácia, v ktorej akcionári kombinujúcich sa podnikov získavajú kontrolu nad všetkými alebo efektívne všetkými čistým majetkom a činnosťami s cieľom dosiahnuť a trvalú vzájomnú j spoluúčasť na rizikách a úžitkoch kombinovanej jednotky, pričom žiadna zo strán nemôže byť identifikovaná ako nadobúdateľ.

Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery podniku na účely získania úžitkov z jeho činností.

Materský podnik je podnik, ktorý má jeden alebo viac dcérsych podnikov.

Dcérsky podnik je podnik, ktorý je kontrolovaný iným podnikom (označovaným ako materský podnik).

Menšinový podiel je tá časť čistého prevádzkového výsledku a čistých majetku dcérskeho podniku, ktorý prináleží podielom, ktoré nie sú priamo alebo nepriamo cez dcérsky podnik vo vlastníctve materského podniku.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť majetok vymenený, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Peňažný majetok predstavuje peniaze v držbe a majetok, ktorý bude prijatý vo fixných alebo stanoviteľných peňažných sumách.

Dátum akvizície je dátum, ku ktorému je kontrola nad čistým majetkom a činnosťami nadobúdaného podniku efektívne prevedená na nadobúdateľa.

#### CHARAKTER PODNIKOVEJ KOMBINÁCIE

9. Pri účtovaní podnikovej kombinácie je akvizícia podstatne odlišná od zlúčenia podielov a podstata tejto transakcie musí byť odzrkadlená v účtovnej závierke. <sup>(1)</sup> Preto pre každú z týchto transakcií je predpísaná odlišná metóda účtovania.

#### Akvizície

10. Takmer pri všetkých podnikových kombináciách jeden z kombinujúcich sa podnikov získava kontrolu nad druhým kombinujúcim podnikom, takže možno identifikovať nadobúdateľa. Získanie kontroly sa predpokladá vtedy, keď jeden z kombinujúcich podnikov získa viac ako polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho podniku, okrem určitých výnimočných okolností, kedy možno jasne preukázať, že takéto vlastníctvo nezabezpečuje kontrolu. Dokonca aj keď jeden z kombinujúcich podnikov nenadobúda viac než polovicu hlasovacích práv druhého kombinujúceho podniku, ešte stále možno identifikovať nadobúdateľa, ak jeden z kombinujúcich podnikov, ako výsledok podnikovej kombinácie, nadobúda:
- a) kontrolu nad viac než polovicou hlasovacích práv druhého podniku na základe dohody s ostatnými investormi;
  - b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery druhého podniku podľa štatútu alebo dohody;
  - c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku; alebo
  - d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zhromaždení predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu druhého podniku.
11. Hoci identifikácia nadobúdateľa môže byť niekedy zložitá, obyčajne sú prítomné príznaky jeho existencie. Napríklad:
- a) objektívna hodnota jedného podniku je podstatne vyššia, než hodnota druhého kombinujúceho sa podniku. V takomto prípade je väčší podnik nadobúdateľom;
  - b) podniková kombinácia je uskutočňovaná prostredníctvom predaja kmeňových akcií. V takýchto prípadoch kupujúci podnik je nadobúdateľom; alebo
  - c) podniková kombinácia povedie k tomu, že manažment jedného podniku bude rozhodovať o zložení manažérskeho tímu vo výslednom kombinovanom podniku. V takomto prípade dominujúci podnik je nadobúdateľom.

#### Spätné akvizície

12. Niekedy podnik získa vlastníctvo akcií druhého podniku, ale v rámci výmennej transakcie vydáva ako protihodnotu také množstvo akcií, že kontrola nad kombinovaným podnikom prejde do rúk vlastníkov podniku, ktorých akcie boli nadobudnuté. Táto situácia sa nazýva spätnou akvizíciou. Hoci z právneho hľadiska podnik, ktorý vydáva akcie možno považovať za materský alebo pokračujúci podnik, podnik,

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-9: podnikové kombinácie – rozdelenie ako akvizícia alebo ako zlúčenie podielov.

ktorého akcionári teraz kontrolujú kombinovaný podnik je nadobúdateľom, ktorý má hlasovacie alebo iné právomoci, identifikované v odseku 10. Podnik, ktorý vydáva i akcie, sa pokladá za nadobudnutý; druhý podnik sa považuje za nadobúdateľa a kupuje majetok a záväzky podniku, vydávajúceho akcie.

#### Zlúčenie podielov

13. V niektorých prípadoch nie je možné identifikovať nadobúdateľa. Namiesto vzniku dominantnej strany, akcionári kombinujúcich sa podnikov sa spoja na základe platnej j dohody, aby si rozdelili kontrolu nad celkom, alebo efektívnym celkom svojich čistých majetku a činností. Navyiac, manažmenty kombinujúcich sa podnikov participujú na riadení kombinovanej jednotky. V dôsledku toho akcionári kombinujúcich sa podnikov sa spoločne podieľajú na rizikách a výnosoch kombinovanej jednotky. Takáto podnikateľská kombinácia sa zaúčtuje ako zlúčenie podielov.
14. Vzájomná spoluúčasť na rizikách a úžitkoch väčšinou nie je možná bez rovnocennej výmeny kmeňových akcií medzi kombinujúcimi sa podnikmi. Takáto výmena zabezpečuje, že relatívne vlastnícke podiely kombinujúcich sa podnikov a im zodpovedajúce riziká a úžitky kombinovaného podniku ostávajú nezmenené a rozhodovacie právomoci strán sú tiež zachované. Aby však bola takáto, v zásade rovnocenná výmena akcií efektívna vo vyššie uvedenom zmysle, nesmie dôjsť k výraznej redukcii práv, spojených s akciami jedného z kombinujúcich sa podnikov, inak by vplyv tejto strany bol oslabený.
15. Na dosiahnutie vzájomnej spoluúčasti na rizikách a úžitkoch kombinovanej jednotky:
  - a) podstatná väčšina, resp. všetky kmeňové akcie kombinujúcich sa podnikov musia byť vymenené alebo rozdelené;
  - b) objektívna hodnota jedného podniku nesmie byť výrazne odlišná od hodnoty druhého podniku; a
  - c) akcionári oboch podnikov si musia zachovať v podstate rovnaké hlasovacie práva a podiely v kombinovanej jednotke, ako pred jej vznikom.
16. Vzájomná spoluúčasť na rizikách a úžitkoch kombinovanej jednotky sa znižuje a pravdepodobnosť, že nadobúdateľ môže byť identifikovaný narastá, keď:
  - a) relatívna rovnosť objektívnych hodnôt kombinujúcich sa podnikov a percentuálny podiel vymieňaných kmeňových akcií sa znižuje;
  - b) finančné dohody poskytujú relatívnu výhodu jednej skupine pred druhou skupinou akcionárov. Takéto dohody môžu vstúpiť do platnosti buď pred podnikovou kombináciou alebo po nej; a
  - c) podiel jednej strany na vlastnom imaní kombinovanej jednotky závisí na tom, aké výsledky bude dosahovať podnik touto stranou predtým kontrolovaný po kombinácii.

#### AKVIZÍCIE

##### Účtovanie akvizícií

17. Podniková kombinácia, ktorá je akvizíciou, by mala byť zaúčtovaná použitím nákupnej metódy účtovania tak, ako je stanovené týmto štandardom v odsekoch 19 až 76.
18. Použitie nákupnej metódy znamená, že akvizícia podniku sa zaúčtuje podobne ako nákup iného majetku. Je to logické, pretože nadobudnutie predstavuje transakciu, pri ktorej dochádza k prevodu majetku, prevzatiu záväzkov alebo navýšeniu kapitálu výmenou za kontrolu nad čistým majetkom a činnosťami druhého podniku. Nákupná metóda používa náklady ako základ pre zaznamenanie akvizície a pri ich stanovení vychádza z výmennej transakcie, ktorá tvorí akvizície.

*Dátum akvizície*

19. K dátumu akvizície by nadobúdateľ mal:
- začleniť do výkazu ziskov a strát výsledky činností nadobúdaného podniku;
  - vykázať v súvahe identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného, ako aj goodwill pozitívny alebo negatívny, ktoré vzniká pri akvizícii.
20. Dátum akvizície je dátum, ku ktorému kontrola nad čistým majetkom a činnosťami nadobúdaného je efektívne prevedená na nadobúdateľa a dátum, ku ktorému sa začína uplatňovať nákupná metóda. Výsledky činností nadobudnutého podniku sú zahrnuté do účtovnej závierky nadobúdateľa počnúc dátumom akvizície, ku ktorému je kontrola nad nadobúdaným efektívne prevedená na nadobúdateľa. V podstate dátumom akvizície je dátum, od ktorého má nadobúdateľ právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku tak, aby získal úžitky z jeho činností. Kontrola nie je prevedená na nadobúdateľa, kým nie sú splnené všetky podmienky, nevyhnutné na ochranu záujmov zainteresovaných účastníkov. Pritom sa nevyžaduje právne uzavrieť alebo zavŕšiť transakciu predtým, než kontrola účinne prejde na nadobúdateľa. Pri hodnotení, či bola kontrola efektívne prevedená, treba zväžiť podstatu akvizície.

*Náklady akvizície*

21. Akvizícia by mala byť zaúčtovaná ako jej náklady, ktoré sú sumou vyplatených peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov alebo skutočnou hodnotou k dátumu výmeny pri inej forme úhrady uskutočnenej nadobúdateľom, výmenou za kontrolu nad čistým majetkom druhého podniku, plus všetky náklady priamo súvisiace s akvizíciou <sup>(1)</sup>.
22. Ak akvizícia obsahuje viac než jednu výmennú transakciu, náklady akvizície sú súhrnom nákladov jednotlivých transakcií. Ak akvizícia prebieha po etapách, dôležité je rozlíšenie medzi dátumom akvizície a dátumom výmennej transakcie. Kým zaúčtovanie akvizície sa začína dátumom akvizície, používajú sa informácie o nákladoch a objektívnej hodnote, ktoré sú stanovené k dátumu každej výmennej transakcie.
23. Poskytnutý peňažný majetok a prevzaté záväzky sú merané v ich objektívnych hodnotách k dátumu výmennej transakcie. Ak je vyrovnanie platby odložené, náklady akvizície sú súčasnou hodnotou ponukovej ceny, berúc do úvahy všetky prirážky alebo zrážky, ktoré sa môžu vyskytnúť pri vyrovnaní, a nie nominálna hodnota záväzku.
24. Pri určovaní nákladov na akvizíciu sú obchodovateľné cenné papiere vydané nadobúdateľom posudzované podľa ich objektívnej hodnoty, ktorá je ich trhovou cenou k dátumu výmennej transakcie za predpokladu, že prílišné fluktuácie alebo obmedzenosť trhu nespôsobia, že trhovú cenu je nespoľahlivým ukazovateľom. Ak trhovú cenu ku konkrétnemu dátumu nie je spoľahlivým ukazovateľom, treba vziať do úvahy cenové pohyby počas primeraného obdobia pred a po vyhlásení podmienok akvizície. Ak je trh nespoľahlivý, alebo akcie nie sú kótované, objektívna hodnota cenných papierov vydaných nadobúdateľom sa odhadne s ohľadom na ich proporcionálny podiel na objektívnej hodnote podniku nadobúdateľa alebo s ohľadom na ich proporcionálny podiel na objektívnej hodnote nadobúdaného podniku, podľa toho, ktorý údaj je reálnejší. Nákupná cena, ktorá je vyplatená formou peňažnej hotovosti akcionárom nadobúdaného

<sup>(1)</sup> SIC-28: podnikové kombinácie – „dátum výmeny“ a skutočná hodnota emisných prostriedkov.

podniku, ako alternatíva cenných papierov, môže tiež poskytovať dôkaz o danej celkovej objektívnej hodnote. Všetky aspekty akvizície, vrátane významných faktorov ovplyvňujúcich rokovania treba brať do úvahy, pričom možno použiť aj nezávislé ocenenia podnikov ako pomôcku pri stanovení objektívnej hodnoty vydaných cenných papierov.

25. Okrem kúpnej ceny môžu nadobúdateľovi vzniknúť aj ďalšie náklady, priamo súvisiace s akvizíciou. Tieto zahŕňajú náklady na registráciu a emisiu majetku cenných papierov a profesionálne poplatky platené účtovníkom, právnym poradcom, znalcom a ostatným konzultantom zapojeným do procesu akvizície. Režijné administratívne náklady, vrátane nákladov na udržiavanie oddelenia pre akvizície a ostatné náklady, ktoré nemožno priamo priradiť ku konkrétnej účtovanej akvizícii, nie sú zahrnuté do nákladov akvizície, ale sú vykázané ako náklad v čase vzniku.

#### *Vykazovanie identifikovateľného majetku a záväzkov*

26. Nadobudnuté identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sú vykázané podľa odseku 19, by mali byť tým majetkom nadobúdaného podniku, ktorý existoval k dátumu akvizície spolu so všetkými záväzkami, vykázanými podľa odseku 31. Tieto by mali byť vykázané osobitne k dátumu akvizície vtedy a len vtedy, ak:
- a) je pravdepodobné, že každý súvisiaci budúci hospodársky úžitok bude plynúť nadobúdateľovi, alebo hospodárske úžitky predstavujúce zdroje budú plynúť od nadobúdateľa; a
  - b) existuje spoľahlivý ukazovateľ ich ceny alebo skutočnej hodnoty.
27. Majetok a záväzky, ktoré sú vykázané podľa odseku 26, sú opísané v tomto štandarde ako identifikovateľný majetok a záväzky. Rozsah, v ktorom nakúpený majetok a záväzky nespĺňajú tieto kritériá vykázanania, ovplyvňuje veľkosť goodwill-u pozitívne alebo záporne vznikajúceho pri akvizícii, pretože goodwill pozitívny alebo záporný je definovaný ako reziduálna časť nákladov akvizície po vykázaní identifikovateľného majetku a záväzkov.
28. Identifikovateľný majetok a záväzky, nad ktorými nadobúdateľ získa kontrolu, môžu obsahovať majetok a záväzky, ktoré neboli predtým vykázané v účtovnej závierke nadobúdaného podniku. Ako napríklad z dôvodu, že nesplnili podmienky na vykázanie pred akvizíciou. Jedná sa o takýto prípad, ak sa daňový úžitok vznikajúci z daňových strát nadobúdaného podniku kvalifikuje ako identifikovateľný majetok v dôsledku toho, že nadobúdateľ má dostatočne veľký zdaniteľný príjem.
29. Podľa odseku 31, by záväzky nemali byť vykázané k dátumu akvizície, ak sú výsledkom zámerov alebo činností nadobúdateľa. Ako záväzky by tiež nemali byť vykázané budúce straty alebo ostatné náklady, ktorých výskyt sa očakáva ako výsledok akvizície, či už sa vzťahujú k nadobúdateľovi alebo k nadobúdanému podniku.
30. Záväzky uvádzané v odseku 29, nie sú záväzkami nadobúdaného k dátumu akvizície. Z tohto dôvodu nie sú podstatné pre alokovanie nákladov akvizície. Napriek tomu, tento štandard obsahuje jednu špecifickú výnimku z tejto všeobecnej zásady. Táto výnimka sa uplatňuje, ak nadobúdateľ vypracoval plány, ktoré súvisia s nadobúdaným podnikom a vzniká záväzok ako priamy dôsledok akvizície. Pretože tieto plány sú nevyhnutnou časťou plánu akvizície nadobúdateľa, štandard vyžaduje, aby podnik vykázal rezervu na výsledné náklady (pozri odsek 31). Pre účely tohto štandardu, nadobudnuté identifikovateľný majetok a záväzky zahŕňajú rezervy vykázané podľa odseku 31. Odsek 31 stanovuje presné podmienky, ktoré majú zabezpečiť, aby plány boli integrálnou súčasťou akvizície, a aby v krátkom čase – tri mesiace po dátume akvizície alebo toho ktorý termín nastane skôr – nadobúdateľ vypracoval plány tak, ako to potrebuje podnik z hľadiska vykázanania rezervy na reštrukturalizáciu podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Tento štandard tiež vyžaduje, aby podnik zrušil takéto rezervy, ak plán nie je realizovaný očakávaným spôsobom alebo v rámci pôvodne plánovaných termínov (pozri odsek 75), a aby zverejnil informácie o takýchto rezervách (pozri odsek 92).



31. K dátumu akvizície by mal nadobúdateľ vykázať rezervu, ktorá nebola záväzkom u nadobúdaného k tomuto dátumu vtedy a len vtedy, ak nadobúdateľ:
- a) k dátumu akvizície alebo ešte pred ním vypracoval hlavné zásady plánu, ktorý obsahuje ukončenie alebo redukciu činností nadobúdaného, a ktorý súvisí s:
    - i) kompenzáciami zamestnancov nadobúdaného podniku za zrušenie ich pracovných miest;
    - ii) zatváranými prevádzkami nadobúdaného;
    - iii) rušenými výrobnými i linkami nadobúdaného; alebo
    - iv) zrušením zmlúv nadobúdaného podniku, ktoré sa stali jednostrannými, pretože nadobúdateľ vypovedal tieto zmluvy zmluvným partnerom ku dňu, alebo ešte pred dátumom akvizície;
  - b) vyhlásením hlavných zámerov plánu ku dňu, alebo pred dátumom akvizície dal podnet ku vzniku opodstatneného očakávania u tých, ktorí sú plánom ovplyvnení, že bude plán realizovať; a
  - c) tri mesiace od dátumu akvizície alebo od dátumu účtovnej závierky podľa toho ktorý termín nastane skôr, rozpracuje tieto hlavné zámery do podrobného formálneho plánu, ktorý by mal určiť minimálne:
    - i) dotknutú oblasť podnikania alebo jeho časť;
    - ii) hlavné ovplyvnené lokality;
    - iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí budú kompenzovaní za ukončenie ich služieb;
    - iv) výdavky, ktoré budú vynaložené; a
    - v) kedy bude plán realizovaný.

Každá rezerva, vykázaná podľa tohto odseku, by mala pokrývať jedine náklady položiek, uvedených v písmene a) body i) až iv) vyššie.

#### *Alokácia nákladov akvizície*

#### *Navrhnuté riešenie*

32. Identifikovateľný majetok a záväzky, vykázané podľa odseku 26, by mali byť merané ako súhrn:
- a) objektívnej hodnoty identifikovateľného nadobudnutého majetku a záväzkov ku dňu výmennej transakcie v rozsahu podielu nadobúdateľa, získaného výmennou transakciou; a
  - b) časť menšinových podielov účtovných hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov dcérskeho podniku pred akvizíciou.

Každé goodwill pozitívne alebo záporne by malo byť zaúčtované podľa tohto štandardu.

33. Náklady akvizície sú rozvrhnuté na identifikovateľný majetok a záväzky, vykázané podľa odseku 26 s ohľadom na ich objektívne hodnoty k dátumu výmennej transakcie. Náklady akvizície však súvisia iba s určitým percentom identifikovateľného majetku a záväzkov, kúpeného nadobúdateľom. Preto keď nadobúdateľ nekúpi všetky akcie druhého podniku, výsledný menšinový podiel je stanovený podľa proporcionálnej veľkosti účtovnej hodnoty čistých identifikovateľných majetku dcérskeho podniku pred akvizíciou. Toto je spôsobené tým, že časť menšinových podielov nebola súčasťou výmennej transakcie v rámci akvizície.

### Prípustné alternatívne riešenie

34. Identifikovateľný majetok a záväzky vykázané podľa odseku 26, by mali byť oceňované v ich objektívnych hodnotách k dátumu akvizície. Prípadné goodwill alebo záporné by malo byť zaúčtované podľa tohto štandardu. Každý menšinový podiel by mal byť stanovený ako proporcionálny podiel na skutočnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov vykázaného podľa odseku 26.
35. Podľa tohto prístupu čistý identifikovateľný majetok, nad ktorým získal nadobúdateľ kontrolu, sú stanovené na základe ich objektívnych hodnôt, bez ohľadu na to, či nadobúdateľ nadobudol všetok alebo len časť kapitálu druhého podniku, alebo nadobudol majetok priamo. Následne, každý menšinový podiel sa stanovuje proporcionálnym pomerom objektívnych hodnôt čistého identifikovateľného majetku dcérskeho podniku.

### Postupný nákup akcií

36. Akvizícia môže obsahovať viac ako jednu výmennú transakciu, napríklad ak sa realizuje vo viacerých štádiách postupnými nákupmi na burze. Ak sa vyskytne takýto prípad, každá významná transakcia sa spracúva samostatne s cieľom určenia objektívnych hodnôt nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov pre stanovenie veľkosti každého goodwill-u pozitívne alebo záporne z danej transakcie. Tak dochádza k postupnému porovnávaniu nákladov jednotlivých investícií s percentuálnym podielom nadobúdateľa na objektívnych hodnotách nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov v každej významnej fáze.
37. Keď je nadobudnutie dosiahnuté postupnými nákupmi, objektívne hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov môžu byť ku dňu každej výmennej transakcie rôzne. Ak je všetok identifikovateľný majetok a záväzky súvisiace s nadobudnutím prepočítané na objektívne hodnoty platné v čase postupných nákupov, každá úprava súvisiaca s predtým držaným podielom nadobúdajúceho je precenením a je tak aj zaúčtovaná.
38. Transakcia môže byť kvalifikovaná ako investícia do pridruženého podniku a môže byť zaúčtovaná s použitím metódy vlastného imania podľa IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov, pred tým, ako sa kvalifikuje ako akvizícia. Ak ide o takýto prípad, o stanovení objektívnych hodnôt pre nadobudnuté identifikovateľný majetok a záväzky a o vykázaní goodwill-u alebo záporného sa uvažuje odo dňa, kedy bola aplikovaná metóda vlastného imania. Ak sa investícia predtým nekvalifikovala ako investícia do pridruženého podniku, objektívne hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov sú stanovené k dátumu každej významnej fázy a goodwill-u pozitívne alebo záporne, je vykázaná od dátumu akvizície.

### Stanovenie objektívnych hodnôt nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov

39. Všeobecné zásady pre určenie objektívnych hodnôt nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov sú nasledovné:
  - a) obchodovateľné cenné papiere sa oceňujú v ich bežných trhových hodnotách;
  - b) neobchodovateľné cenné papiere sa oceňujú v odhadovaných hodnotách, ktoré berú do úvahy také parametre ako ich P/E ukazovateľ, veľkosť dividendových výnosov a očakávané miery rastu porovnateľných cenných papierov podnikov s podobnými charakteristikami;
  - c) pohľadávky sa oceňujú v súčasných hodnotách súm, ktoré majú byť prijaté, stanovených vhodnými bežnými úrokovými mierami, po prípadnom odpočítaní nákladov na nevymožiteľné pohľadávky a ich vymáhanie. Diskontovanie sa nepožaduje pre krátkodobé pohľadávky, ak rozdiel medzi nominálnou hodnotou pohľadávky a diskontovanou sumou nie je významný;

- d) zásoby:
- i) hotové výrobky a tovar v predajných cenách znížených o súhrn a) nákladov na likvidáciu a b) primerané ziskové rozpätie pre nadobúdateľa, založenej na zisku pri predaji podobných hotových výrobkov a tovaru;
  - ii) nedokončená výroba v predajných cenách hotových výrobkov znížených o súhrn a) nákladov na dokončenie, b) nákladov na likvidáciu, a c) primeraný zisk za úsilie dokončiť a predat na základe zisku pre podobné hotové výrobky; a
  - iii) suroviny a materiál v bežných nákladoch na obnovu;
- e) pozemky a budovy v ich trhovej hodnote;
- f) stroje a zariadenia v trhovej hodnote, normálne stanovenej odhadom. Ak neexistuje dôkaz o trhovej hodnote kvôli špeciálnemu charakteru strojov a zariadení, alebo zriedkavosti ich predaja okrem prípadu, keď sú súčasťou pokračujúceho podnikania, sú oceňované odpisovanými nákladmi na ich obnovu;
- g) nehmotný majetok, ako je definovaný v IAS 38, Nehmotný majetok, v objektívnych hodnotách, stanovených:
- i) s ohľadom na aktívny trh definovaný v IAS 38; a
  - ii) ak neexistuje aktívny trh, na báze, ktorá odzrkadľuje sumy, ktoré by podnik zaplatil za majetok v nezávislej transakcii medzi dvoma oboznámenými účastníkmi v dobrej viere, vychádzajúcimi z najlepších dostupných informácií (pre ďalšie usmernenie pozri IAS 38 na stanovenie skutočnej hodnoty nehmotného majetku nadobudnutého podnikovou kombináciou);
- h) čistý majetok alebo záväzky týkajúce sa zamestnaneckých požitkov pre definované plány požitkov v súčasnej hodnote definovaných záväzkov týkajúcich sa požitkov znížených o objektívnu hodnotu každého plánovaného majetku. Majetok je však vykázaný len v rozsahu, v ktorom je pravdepodobné, že bude k dispozícii pre podnik vo forme náhrad z plánu alebo zníženia budúcich príspevkov;
- i) daňové pohľadávky a záväzky v objeme daňového úžitku, vznikajúceho z daňových strát alebo daňových záväzkov vo vzťahu k čistému zisku alebo strate, zhodnotené z perspektívy kombinovanej jednotky alebo skupiny, ktorá je výsledkom akvizície. Daňová pohľadávka alebo záväzok sú stanovené po zohľadnení daňového efektu prehodnotenia identifikovateľného majetku a záväzkov na ich objektívne hodnoty a nie sú diskontované. Daňové pohľadávky obsahujú všetky odložené daňové pohľadávky nadobúdateľa, ktoré neboli vykázané pred vznikom podnikovej kombinácie, avšak ktoré v dôsledku podnikovej kombinácie teraz spĺňajú kritériá na vykazovanie v IAS 12, dane z príjmov;
  - j) účty a zmenky z obchodného styku, dlhodobé úvery, záväzky, časovo rozlíšené záväzky a ostatné splatné nároky v súčasných hodnotách súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené pri vhodných bežných úrokových mierach. Pritom sa pre krátkodobé záväzky nevyžaduje diskontovanie, ak rozdiel medzi nominálnou hodnotou záväzku a diskontovanou hodnotou nieje významný; a
  - k) jednostranné zmluvy a ostatné identifikovateľné záväzky nadobúdaného podniku, v súčasných hodnotách súm, ktoré budú vyplatené pri splnení záväzku, stanovené s použitím vhodných bežných úrokovými mier; a
  - l) rezervy na zrušenie alebo redukciu činností nadobúdaného podniku, ktoré sú stanovené podľa odseku 31, vo výške určenej podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

Niektoré z vyššie uvedených zásad predpokladajú, že objektívne hodnoty budú stanovené diskontovaním. Ak návod neuvádza použitie diskontovania, diskontovanie môže, ale nemusí byť pri stanovení objektívnych hodnôt identifikovateľného majetku a záväzkov aplikované.

40. Ak objektívnu hodnotu nehmotného majetku nemožno oceniť zohľadnením aktívneho trhu (ako je definované v IAS 38, Nehmotný majetok), vykázaná hodnota tohoto nehmotného majetku k dátumu akvizície by sa mala byť obmedziť na hodnotu, ktorá nezvyšuje alebo neznižuje hodnotu goodwill-u, ktorá vzniká pri akvizícii (pozri odsek 59).

#### *Goodwill, ktoré vzniká pri akvizícii*

#### *Vykazovanie a ocenenie*

41. Každý prebytok nákladov akvizície nad podielom nadobúdateľa v objektívnej hodnote nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov ku dňu výmennej transakcie treba chápať ako goodwill a vykazať ako majetok.
42. Goodwill, ktoré vzniká pri akvizícii predstavuje platbu, uskutočnenú nadobúdateľom v očakávaní budúcich hospodárskych úžitkov. Budúce hospodárske úžitky môžu vyplývať zo synergie medzi nadobudnutým identifikovateľným majetkom alebo z majetku, ktoré jednotlivo nespĺňajú požiadavky na vykázanie v účtovnej závierke, ale za ktoré je nadobúdateľ ochotný zaplatiť pri akvizícii.
43. Goodwill sa uvádza v náklade zníženom o akumulovanú amortizáciu a všetky akumulované straty z poškodenia.

#### *Amortizácia*

44. Goodwill sa amortizuje systematicky počas jeho doby použiteľnosti. Doba amortizácie by mala odzrkadľovať čo najlepší odhad obdobia, počas ktorého sa očakáva plynutie budúcich hospodárskych úžitkov do podniku. Existuje vyvrátiteľná domnienka IAS, že doba použiteľnosti goodwill-u neprevyšuje dvadsať rokov od jeho prvého vykázania.
45. Používaná metóda amortizácie by mala odzrkadľovať schému, podľa ktorej sa očakáva spotreba budúcich hospodárskych úžitkov, vznikajúcich z goodwill-u. Mala by sa uplatňovať lineárna metóda, s výnimkou prípadov, kedy existuje presvedčivý dôkaz, že iná metóda je za daných okolností vhodnejšia.
46. Amortizácia za každé obdobie by mala byť vykazovaná ako náklady.
47. Postupom času sa goodwill znižuje, odzrkadľujúc skutočnosť, že jeho užitočný potenciál sa znižuje. V niektorých prípadoch sa môže zdať, že hodnota goodwill-u sa vôbec neznižuje. Je to preto, že potenciál pre ekonomické úžitky, ktorý bol prvotne nakúpený, sa postupne nahrádza potenciálom pre ekonomické úžitky, vznikajúce z následných vylepšení goodwill-u. Inými slovami, goodwill, ktoré sa nakúpilo, sa nahrádza vnútorne vytváraným goodwill-om IAS 38 Nehmotný majetok zakazuje vykazovať vnútorne vytvorený goodwill ako majetok. Preto je vhodné, aby sa goodwill odpisovalo systematicky počas optimálneho odhadu jeho doby použiteľnosti.
48. Pri odhadovaní doby použiteľnosti goodwill-u treba vziať do úvahy viaceré faktory vrátane:
- charakteru a predpokladanej doby trvania nadobudnutého podnikania;
  - stability a predpokladanej doby trvania priemyselného odvetvia, s ktorým goodwill súvisí;
  - verejných informácií o charakteristikách goodwill-u v podobných odboroch alebo odvetviach a typických životných cykloch podobných podnikaní;
  - efektov zastaranosti výrobkov, zmien dopytu a ostatných hospodárskych faktorov nadobudnutého podnikania;

- e) očakávanej doby pôsobenia kľúčových jednotlivcov alebo skupín zamestnancov v podniku a zväženia, či by nadobudnuté podnikanie mohlo byť efektívne riadené iným riadiacim tímom;
  - f) úrovne výdavkov na údržbu, alebo zdrojov, potrebných na získanie očakávaných budúcich hospodárskych úžitkov z nadobudnutého podnikania a schopnosti, resp. zámeru podniku dosiahnuť túto úroveň;
  - g) očakávaných činností konkurentov alebo potenciálnych konkurentov; a
  - h) obdobia kontroly nad nadobudnutým podnikaním a zákonných, regulačných alebo zmluvných podmienok, vplývajúcich na jeho dobu použiteľnosti.
49. Keďže goodwill predstavuje okrem iného budúce hospodárske úžitky zo synergie alebo z majetku, ktoré nemôžu byť vykázané samostatne, je zložitá odhadnúť jeho dobu použiteľnosti. Odhady tejto doby použiteľnosti sa stávajú menej spoľahlivými pri narastaní jej dĺžky. Tento štandard predpokladá, že goodwill obvyčajne nemá dobu použiteľnosti dlhšiu ako dvadsať rokov po počiatocnom vykázaní.
50. V zriedkavých prípadoch môže existovať presvedčivý dôkaz, že doba použiteľnosti goodwill-u bude dlhšia než dvadsať rokov. Hoci je ťažké nájsť príklady, toto sa môže vyskytnúť, ak je goodwill tak jednoznačne spojený s určitými identifikovateľným majetkom alebo skupinou identifikovateľných majetkov, že možno skutočne očakávať úžitky z neho pre nadobúdateľa počas doby použiteľnosti identifikovateľného majetku alebo skupiny majetku. V takýchto prípadoch je predpoklad o dobe použiteľnosti goodwill-u nepresahujúcej dvadsať rokov vyvrátený a podnik:
- a) odpisuje goodwill na základe najlepšieho odhadu jeho doby použiteľnosti;
  - b) odhaduje zostatkovú výšku goodwill-u minimálne raz ročne kvôli identifikovaniu každej straty z poškodenia (pozri odsek 56); a
  - c) zverejňuje dôvody, prečo je predpoklad vyvrátený a faktor/-y, ktorý/-é zohral/-i významnú úlohu pri stanovení doby použiteľnosti goodwill-u [pozri odsek 88b)].
51. Doba použiteľnosti goodwill-u je vždy konečná. Neurčitost' opodstatňuje odhadovanie doby použiteľnosti goodwill-u na základe opatrnosti, avšak neospravedlňuje odhad doby použiteľnosti, ktorá je nereálne krátka.
52. Výnimočne môže, ale nemusí existovať presvedčivý dôkaz podporujúci nelineárnu metódu odpisovania goodwill-u, hlavne ak je výsledkom tejto metódy nižšia suma akumulovaných odpisov ako podľa lineárnej metódy. V jednotlivých obdobiach sa uplatňuje vždy tá istá metóda odpisovania, s výnimkou prípadu, pokiaľ nenastane zmena v očakávanej štruktúre ekonomických úžitkov z goodwill-u.
53. Pri účtovaní akvizície môžu existovať okolnosti, za ktorých goodwill pri akvizícii neodzrkadľuje očakávané budúce ekonomické úžitky pre nadobúdateľa. Napríklad od rokovania o nákupnej cene môže dôjsť k zníženiu očakávaných budúcich peňažných tokov z čistého nadobudnutého identifikovateľného majetku. V takomto prípade podnik testuje goodwill na poškodenie podľa IAS 36, zníženie hodnoty majetku, a adekvátne zaúčtuje každú stratu z poškodenia.
54. Doba odpisovania a metóda odpisovania by mali byť revidované aspoň ku koncu každého účtovného obdobia. Ak je očakávaná doba použiteľnosti goodwill-u podstatne odlišná od predchádzajúcich odhadov, doba odpisovania by mala byť podľa toho upravená. Ak sa vyskytla podstatná zmena v očakávanej štruktúre hospodárskych úžitkov z goodwill-u, metóda by mala byť zmenená kvôli odzrkadleniu zmenenej štruktúry. Takéto zmeny by mali byť zaúčtované ako zmeny v účtovných odhadoch podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, a to úpravou amortizačných nákladov v bežnom a budúcich obdobiach.

## Náhrada účtovnej hodnoty – straty z poškodenia

55. Pri určovaní, či došlo k poškodeniu goodwill-u, podnik uplatňuje IAS 36 zníženie hodnoty majetku. IAS 36 vysvetľuje, ako podnik reviduje účtovnú hodnotu svojich majetku, ako stanovuje obnoviteľnú hodnotu majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu z poškodenia.
56. Okrem splnenia požiadaviek zahrnutých v IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, podnik by mal minimálne ku koncu každého účtovného obdobia, odhadnúť v súlade s IAS 36 obnoviteľnú hodnotu goodwill-u, ktorý je odpisovaný počas obdobia dlhšieho než dvadsať rokov od prvotného vykázania, a to i vtedy, ak neexistujú náznaky, že je poškodený.
57. Niekedy je zložitá identifikovať, či je goodwill poškodený, hlavne ak má dlhú dobu použiteľnosti. Dôsledkom toho je, že tento štandard vyžaduje ako minimum ročnú kalkuláciu obnoviteľnej hodnoty goodwill-u, ak jeho doba použiteľnosti prevyšuje dvadsať rokov od pôvodného vykázania.
58. Požiadavka ročného testovania goodwill-u kvôli poškodeniu sa uplatňuje vždy, keď bežný celkový odhad doby použiteľnosti goodwill-u prevyšuje dvadsať rokov od jeho pôvodného vykázania. Z tohto dôvodu, ak bola doba použiteľnosti goodwill-u odhadnutá na menej ako dvadsať rokov pri pôvodnom vykázaní, avšak odhadovaná doba použiteľnosti je následne predĺžená na dobu prevyšujúcu dvadsať rokov od pôvodného vykázania goodwill-u, podnik vykonáva test poškodenia, vyžadovaný podľa odseku 56 a zverejňuje výsledky podľa odseku 88 písm. b).

*Zníženie goodwill-u, ktoré vzniká pri akvizícii*

## Vykazovanie a oceňovanie

59. Každý prebytok podielu nadobúdateľa v objektívnych hodnotách nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov nad nákladmi akvizície ku dňu výmennej transakcie by sa mal vykazať ako zníženie hodnoty goodwill-u.
60. Existencia negatívnej hodnoty goodwill-u môže naznačovať, že identifikovateľný majetok bolo nadhodnotené a identifikovateľné záväzky boli vynechané alebo podhodnotené. Je dôležité sa ubezpečiť, že nejde o takýto prípad predtým, než sa vykáže negatívna hodnota goodwill-u.
61. V rozsahu v ktorom negatívna hodnota goodwill-u súvisí s očakávanými budúcimi stratami, a nákladmi, ktoré sú identifikované v pláne akvizície u nadobúdateľa, a ktoré možno spoľahlivo merať, ale ktoré nepredstavujú identifikovateľné záväzky ku dňu akvizície (pozri odsek 26), by táto negatívna hodnota goodwill-u mala vykazať ako výnos vo výkaze ziskov a strát pri vykazovaní budúcich strát a nákladov. Ak takéto identifikovateľné budúce straty a náklady nie sú vykázané v očakávanom období, negatívna hodnota goodwill-u by sa mala spracovať podľa odseku 62 písm. a) a b).
62. V rozsahu, v ktorom negatívna hodnota goodwill-u nesúvisí s identifikovateľnými očakávanými budúcimi stratami a nákladmi, ktoré možno spoľahlivo oceniť ku dňu akvizície, negatívna hodnota goodwill-u by sa mala vykazať ako výnos vo výkaze ziskov a strát takto:
  - a) negatívna hodnota goodwill-u, nepresahujúca objektívne hodnoty nadobudnutého identifikovateľného nepeňažného majetku by sa mala vykazať ako výnos na systematickej báze váženého priemeru zostatkovej doby použiteľnosti nadobudnutého identifikovateľného odpisovaného majetku; a
  - b) negatívna hodnota goodwill-u, prevyšujúca objektívne hodnoty nadobudnutého identifikovateľného nepeňažného majetku, by sa mala vykazať ako výnos okamžite.
63. V rozsahu, v ktorom negatívna hodnota goodwill-u nesúvisí s očakávaniami budúcich strát a nákladov, ktoré boli identifikované v pláne akvizície u nadobúdateľa a môžu byť spoľahlivo merané, negatívna hodnota goodwill-u je prírastkom, ktorý je vykazovaný ako výnos, keď sú budúce hospodárske úžitky, stelesnené v nadobudnutom identifikovateľnom odpisovanom majetku, spotrebované. V prípade peňažného majetku, prírastok je vykazovaný ako výnos okamžite.

### Prezentácia

64. Negatívna hodnota goodwill-u by sa mala prezentovať ako zníženie majetku vykazujúceho podniku, v tom istom súvahovom členení ako goodwill.

### Úpravy nákupnej ceny v závislosti od budúcich udalostí

65. Ak dohoda o akvizícii predpokladá úpravu nákupnej ceny v závislosti na jednej alebo viacerých budúcich udalostiach, veľkosť úpravy by mala byť zahrnutá do nákladov akvizície k dátumu akvizície, pokiaľ je úprava pravdepodobná a jej veľkosť možno spoľahlivo merať.
66. Dohody o akvizícii môžu pripúšťať úpravy nákupnej ceny s ohľadom na vznik jednej alebo viacerých budúcich udalostí. Úpravy môžu závisieť od konkrétnej úrovne výnosov dosahovaných v budúcich obdobiach, alebo od trhovej hodnoty cenných papierov vydaných ako súčasť realizovanej nákupnej ponuky.
67. Pri počiatočnom účtovaní akvizície možno obvyčajne odhadnúť veľkosť každej úpravy nákupnej ceny, i keď určitá neistota existuje, bez zníženia spoľahlivosti informácií. Ak budúce udalosti nenastanú, alebo odhad musí byť zrevidovaný, náklady akvizície sa upravujú s následným pozitívnym alebo negatívnym vplyvom na goodwill, podľa toho, aký prípad nastane.

### Následné zmeny v nákladoch akvizície

68. Náklady akvizície by mali byť upravené vtedy, keď nepredvídaná skutočnosť, ktorá vplyva na veľkosť nákupnej ceny, je riešená následne po dátume akvizície, takže platba je pravdepodobná a možno urobiť spoľahlivý odhad sumy.
69. Podmienky akvizície môžu predpokladať úpravu nákupnej ceny, ak výsledky činností nadobúdaného podniku prevýšili alebo nedosiahli zmluvnú úroveň po akvizícii. „Ak sa následná úprava stáva pravdepodobnou a možno vykonať spoľahlivý odhad jej veľkosti, nadobúdateľ spracuje dodatočné vyrovnanie ako úpravu nákladov akvizície, s následným pozitívnym alebo negatívnym vplyvom na goodwill, podľa toho, aký prípad nastane.“
70. Za niektorých okolností sa od nadobúdateľa môže vyžadovať uskutočnenie následných platieb predávajúcemu ako kompenzácie za zníženie hodnoty nákupnej ponuky. O takýto prípad ide, keď nadobúdateľ ručil za trhovú cenu majetku cenných papierov alebo dlhopisov, vydaného ako ponuku a musí uskutočniť ďalšiu emisiu majetkových cenných papierov alebo dlhopisov, s cieľom pokrytia pôvodne stanovených nákladov akvizície. V takýchto prípadoch nedochádza k zvýšeniu nákladov akvizície a následne ani k úprave goodwill-u v kladnom alebo zápornom zmysle. Zvýšenie množstva vydaných majetkových cenných papierov alebo dlhopisov však predstavuje zníženie emisného ážia alebo zvýšenie disážia oproti počiatočnej emisii.

### Následná identifikácia alebo zmeny hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov <sup>(1)</sup>

71. Identifikovateľný majetok a záväzky, ktorý je nadobudnutý, avšak nespĺňa kritériá z odseku 26 na samostatné vykávanie pri pôvodnom zaúčtovaní akvizície by mal byť vykávaný následne, keď splní tieto kritériá. Účtovné hodnoty nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov by mal byť upravený, keď je následne po nadobudnutí k dispozícii dodatočný dôkaz, ktorý môže napomôcť pri odhade veľkostí súm, priradených k tomuto identifikovateľnému majetku a záväzkom v čase pôvodného zaúčtovania akvizície. Hodnota priradená k goodwill-u sa upraví podľa potreby v tomto rozsahu:

- a) úprava nezvýši účtovnú hodnotu goodwill-u nad jeho obnoviteľnú hodnotu definovanú v IAS 36, Zníženie hodnoty majetku;

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV- 22: podnikové kombinácie – dodatočná úprava objektívnej hodnoty a pôvodne vykazovaného goodwill-u.

- b) takáto úprava je uskutočnená ku koncu prvého ročného účtovného obdobia, začínajúceho po akvizícii [s výnimkou vykazovania identifikovateľného záväzku podľa odseku 31, pre ktorý platí časová schéma v odseku 31 písm. c)];

v opačnom prípade úpravy identifikovateľného majetku a záväzkov by mali byť vykázané ako výnosy alebo náklady.

72. Identifikovateľný majetok a záväzky nadobúdaného podniku nemusel byť vykázaný v čase akvizície, pretože nespĺňal kritériá na vykázanie pre identifikovateľného majetku a záväzkov, alebo nadobúdateľ nepredvídal ich existenciu. Podobne, objektívne hodnoty priradené nadobúdanému identifikovateľnému majetku a záväzkom k dátumu akvizície bude možno potrebné upraviť, ak sa vyskytne dodatočný dôkaz, ktorý umožní odhad hodnoty identifikovateľného majetku alebo záväzkov k dátumu akvizície. Keď je identifikovateľný majetok alebo záväzky vykázané, alebo účtovné hodnoty upravené na konci prvého ročného účtovného obdobia (s výnimkou obdobia v priebehu účtovného roka), začínajúceho po akvizícii, vykazuje sa skôr ako výnos alebo náklad ako úprava goodwill-u pozitívne alebo negatívne. Toto časové ohraničenie, ktorého dĺžka sa môže meniť, zamedzuje, aby bolo goodwill sústavne prehodnocované pozitívne alebo negatívne.
73. Podľa odseku 71 účtovná hodnota priradená k goodwill-u (alebo negatívne goodwillu) sa upravuje, ak napríklad existuje strata z poškodenia nadobudnutého identifikovateľného majetku pred koncom prvého ročného účtovného obdobia, začínajúceho po akvizícii a táto strata z poškodenia nesúvisí so špecifickými udalosťami, alebo zmenami v okolnostiach, ktoré sa vyskytnú po dátume akvizície.
74. Ak sa následne po akvizícii, avšak pred koncom prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho po akvizícii, nadobúdateľ dozvie o existencii záväzku, ktorý existoval ku dňu akvizície, alebo o strate z poškodenia, ktorá nesúvisí s konkrétnymi udalosťami alebo zmenami okolností, vyskytujúcich sa po dni akvizície, goodwill sa nezvyšuje nad jeho obnoviteľnú hodnotu stanovenú podľa IAS 36.
75. Ak rezervy na zrušenie alebo redukciu aktivít nadobúdaného podniku boli vykázané podľa odseku 31, tieto rezervy by mali byť zrušené vtedy a len vtedy, ak:
- a) odliv hospodárskych úžitkov už nie je pravdepodobný; alebo
  - b) podrobný formálny plán nieje vykonaný:
    - i) spôsobom, stanoveným v tomto pláne; alebo
    - ii) v rámci obdobia, stanoveného týmto plánom.

Takéto zrušenie by sa malo odraziť v úprave goodwill-u pozitívne alebo negatívne (a prípadne menšinových podielov) tak, aby nebol vykázaný žiadny výnos ani náklad vo vzťahu k nemu. Upravená hodnota priradená k goodwill-u by mala byť odpisovaná následne počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti. Negatívne upravená hodnota goodwill-u by mala byť riešená podľa odseku 62 písm. a) a b).

76. Zvyčajne nie sú potrebné následné úpravy s ohľadom na rezervy, vykázané podľa odseku 31, keďže je vyžadovaný detailný formálny plán na identifikovanie výdavkov, ktoré budú uskutočnené. Ak sa výdavky neuskutočnia v očakávanom období, alebo sa viac neočakáva ich výskyt, je nevyhnutné upraviť rezervu na zrušenie alebo zredukovanie činnosti nadobúdaného, so zodpovedajúcou úpravou sumy pozitívnym alebo negatívnym vplyvom na goodwill (a menšinových podielov, ak je vhodné). Ak následne existuje nejaký záväzok, ktorý vyžaduje vykázanie podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, podnik vykazuje zodpovedajúci náklad.

## ZLÚČENIE PODIELOV

### Účtovanie zlúčenia podielov

77. Zlúčenie podielov by malo byť zaúčtované použitím metódy zdruzenia podielov tak, ako stanovujú odseky 78, 79 a 82.



78. Pri uplatňovaní metódy zdruzenia podielov položky účtovnej závierky kombinujúcich sa podnikov za obdobie, v ktorom sa kombinácia vyskytne a za všetky porovnateľné zverejnené obdobia by mali byť zahrnuté do účtovnej závierky kombinovaných podnikov tak, ako keby boli kombinované od začiatku prvého prezentovaného obdobia. Účtovná závierka podniku by nemala zahrňovať zlúčenie podielov, v ktorom je podnik účastníkom, ak dátum zlúčenia podielov je po dátume poslednej súvahy, zahrnutej v účtovnej závierke.
79. Akýkoľvek rozdiel medzi sumou, zaznamenanou ako emitovaný akciový kapitál, plus každá dodatočná platba vo forme peňažnej hotovosti alebo iného majetku a sumou, zaznamenanou ako nadobudnutý akciový kapitál, by mal byť upravený voči vlastnému imaniu.
80. Podstatou zlúčenia podielov je, že nedošlo k akvizícii a existuje nepretržitá vzájomná spoluúčasť na rizikách a úžitkoch, ktoré existovali pred vznikom podnikovej kombinácie. Použitie metódy zdruzenia podielov toto vykazuje účtovaním kombinujúcich sa podnikov tak, ako keby jednotlivé podniky pokračovali ako predtým, hoci teraz sú spoločne vlastnené a riadené. Preto sa uskutočňujú iba minimálne zmeny pri agregácii individuálnych účtovných závierok.
81. Keďže výsledkom zlúčenia podielov je jediná kombinovaná jednotka, uplatní sa iba jedna účtovná zásada. Z tohto dôvodu kombinovaná jednotka vykazuje majetok, záväzky a vlastné imanie kombinujúcich sa podnikov v ich existujúcich účtovných hodnotách, upravených jedine v prípade potreby zosúladenia účtovných zásad kombinujúcich sa podnikov a uplatnenia týchto politík na všetky prezentované obdobia. Nedochádza k úprave goodwill-u ani v kladnom alebo zápornom zmysle. Podobne, pri zostavovaní účtovnej závierky kombinovanej jednotky sú eliminované efekty všetkých transakcií medzi kombinujúcimi sa podnikmi, či už sa vyskytli pred, alebo po zlúčení podielov.
82. Výdavky, vzniknuté v súvislosti so zlúčením podielov, by mali byť vykázané ako náklady v období, kedy boli vynaložené.
83. Výdavky, spojené so zlúčením podielov, zahŕňajú registračné poplatky, náklady na zabezpečenie informácií pre akcionárov, poplatky sprostredkovateľom a poradcom, mzdy a ostatné náklady, súvisiace so službami zamestnancov zapojených do dosiahnutia podnikovej kombinácie. Taktiež zahŕňajú všetky náklady alebo straty, ktoré sa vyskytli pri kombinovaní predtým samostatných prevádzkových činností podnikov.

#### VŠETKY PODNIKOVÉ KOMBINÁCIE

##### *Dane z príjmov*

84. V niektorých krajinách sa môže účtovné spracovanie podnikových kombinácií odlišovať od spôsobu, ktorý je platný podľa ich príslušných zákonov o daniach z príjmov. Všetky výsledné odložené daňové záväzky a daňové pohľadávky sú vykazované podľa IAS 12, dane z príjmov.
85. Potenciálny úžitok z prevedenej straty dane z príjmu, alebo z iného odloženého daňovej pohľadávky nadobudnutého podniku, ktoré neboli vykázané ako identifikovateľný majetok nadobúdateľom ku dňu akvizície, môže byť realizovaný následne. Ak sa táto situácia vyskytne, nadobúdateľ vykazuje úžitok ako výnos podľa IAS 12, Dane z príjmov. Navyše, nadobúdateľ:
- a) upravuje brutto účtovnú hodnotu priradenú goodwill-u a súvisiacich kumulovaných odpisov na hodnoty, ktoré by boli dosiahnuté, keby bola odložená daňová pohľadávka vykázaná ako identifikovateľný majetok k dátumu podnikovej kombinácie; a
  - b) vykazuje zníženie čistej účtovnej hodnoty goodwill-u ako náklad.

Tento postup však neupravuje negatívne goodwill, ani záporne nezvyšuje účtovnú hodnotu.

## ZVEREJŇOVANIE

86. Pre všetky podnikové kombinácie by mali byť v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom sa uskutočňovala kombinácia, zverejnené tieto údaje:
- názvy a opis kombinujúcich sa podnikov;
  - metóda účtovania kombinácie;
  - dátum platnosti kombinácie na účely účtovníctva; a
  - akékoľvek činnosti, ktoré vznikajú z podnikovej kombinácie, ktoré sa podnik rozhodol zrušiť.
87. Pre podnikovú kombináciu, ktorá je akvizíciou, by mali byť v účtovnej závierke za obdobie, počas ktorej sa nadobudnutie uskutočnilo, zverejnené tieto dodatočné informácie:
- percento získaných hlasovacích podielov; a
  - náklady akvizície a opis spôsobu platby, resp. podmienok plnenia nákupnej ponuky.
88. Pre goodwill by mala účtovná závierka zverejňovať:
- uplatňovanú/-é dobu/-y odpisovania;
  - ak je goodwill odpisované dlhšie než dvadsať rokov, dôvody, prečo sa predpokladá vyvrátenie domnienky, že doba použiteľnosti goodwill-u nepresiahne dvadsať rokov od pôvodného vykázania. Pri udávaní týchto dôvodov by mal podnik uviesť faktory, ktorý(é) zohrávali hlavnú úlohu pri určovaní doby použiteľnosti goodwill-u;
  - ak goodwill nie je odpisované lineárne, používaný základ a dôvody, prečo je tento základ vhodnejší než lineárny;
  - riadkovú/-é položku/-y výkazu ziskov a strát, do ktorej je odpisovanie goodwill-u; a
  - zosúladenie účtovnej hodnoty goodwill-u na začiatku a na konci daného obdobia, vykazuje:
    - hrubú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami z poškodenia) na začiatku daného obdobia;
    - každé dodatočné goodwill vykázané počas daného obdobia;
    - každú úpravu, ktorá vzniká z následnej identifikácie alebo zmien hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov;
    - každé goodwill vylúčené z vykazovania pri likvidácii celého alebo častí podnikania, s ktorým súvisí počas daného obdobia;
    - odpisy vykázané počas daného obdobia;
    - straty z poškodenia, vykázané počas daného obdobia podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku (ak existovali);
    - straty z poškodenia vrátené počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existovali);
    - ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia (ak existovali); a
    - hrubú hodnotu a akumulované odpisy (súhrnne s akumulovanými stratami z poškodenia) na konci daného obdobia.

Komparatívne informácie sa nevyžadujú.

89. Keď podnik opisuje faktor(-y), ktorý(-é) zohral(-i) významnú úlohu pri určovaní doby použiteľnosti goodwill-u, ktoré je odpisované dlhšie než dvadsať rokov, podnik berie do úvahy zoznam faktorov z odseku 48.
90. Podnik zverejňuje informácie o zníženom goodwill-e podľa IAS 36 navyše k informáciám požadovaným podľa odseku 88 písm. e) body vi) a vii).
91. V prípade negatívnej hodnoty goodwill-u by mala účtovná závierka zverejňovať:
- a) v rozsahu, v ktorom je negatívna hodnota goodwill-u spracovaná podľa odseku 61, opis veľkosti a obdobia očakávaných budúcich strát a nákladov;
  - b) obdobie/-a, počas ktorých je záporná hodnota goodwill-u vykázaná ako výnos;
  - c) riadkovú/-é položku/-y výkazu ziskov a strát, v ktorých je záporná hodnota goodwill-u vykázaná ako výnos; a
  - d) odsúhlasenie zápornej účtovnej hodnoty goodwill-u na začiatku a na konci daného obdobia, vykazujúc:
    - i) hrubú hodnotu negatívnej hodnoty goodwill-u a akumulovanú zápornú hodnotu goodwill-u už vykázaného ako výnos na začiatku daného obdobia;
    - ii) každú dodatočne vykázanú zápornú hodnotu goodwill-u vykázanú počas daného obdobia;
    - iii) všetky úpravy, ktoré vznikajú z následnej identifikácie alebo zmien hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov;
    - iv) každú negatívnu hodnotu goodwill-u vylúčenú z vykazovania pri likvidácii celého alebo časti podnikania, s ktorým súvisí počas daného obdobia;
    - v) negatívnu hodnotu goodwill-u vykázanú ako výnos počas daného obdobia, vykazujúc osobitne časť negatívnej hodnoty goodwill-u vykázaného ako výnos podľa odseku 61 (ak existoval);
    - vi) ostatné zmeny v účtovnej hodnote počas daného obdobia (ak existovali); a
    - vii) hrubú hodnotu negatívnej hodnoty goodwill-u a akumulovanú hodnotu negatívnej hodnoty goodwill-u už vykázaného ako výnos na konci daného obdobia.

Komparatívne informácie sa nevyžadujú.

92. Požiadavky na zverejňovanie v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, platia pre rezervy, vykázané podľa odseku 31 na zrušenie alebo zredukovanie činností nadobúdaného podniku. Tieto rezervy by mali byť spracované ako samostatná trieda rezerv na účely zverejnenia podľa IAS 37. Navyše, súhrnná účtovná hodnota týchto rezerv by mala byť zverejňovaná pre každú individuálnu podnikovú kombináciu.
93. Ak možno pri akvizícii objektívne hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov alebo nákupnej ceny určiť jedine na predbežnom základe na konci obdobia, v ktorom sa akvizícia uskutočnila, toto by malo byť deklarované s vysvetlením dôvodov. Ak existujú následné úpravy v takýchto predbežných objektívnych hodnotách, tieto úpravy by mali byť zverejnené a vysvetlené v účtovnej závierke príslušného obdobia.
94. Pre podnikovú kombináciu, ktorá je zlúčením podielov, by mali byť v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom sa zlúčenie podielov uskutočnilo, zverejnené tieto o dodatočné informácie:
- a) opis a počet emitovaných akcií, spolu s percentom hlasovacích podielov každého podniku, vymenených pri realizácii zlúčenia podielov;
  - b) veľkosť majetku a záväzkov vložených každým podnikom; a
  - c) tržby z predaja, ostatné prevádzkové výnosy, mimoriadne položky a čistý zisk alebo stratu za každý podnik do dátumu kombinácie, ktoré sú začlenené do čistého zisku alebo straty, vykázané v účtovnej závierke kombinovaného podniku.

95. Všeobecné zverejnenia, vyžadované pre konsolidované účtovné závierky, sú zahrnuté v IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov.
96. Pre podnikové kombinácie, uskutočnené po súvahovom dni, by mali byť zverejnené informácie, požadované odsekmi 86 až 94. Ak nie je možné zverejniť ktorúkoľvek z týchto informácií, táto skutočnosť by mala byť zverejnená.
97. Podnikové kombinácie, ktoré sú účinné po súvahovom dni, a pred dátumom, ku ktorému je účtovná závierka jedného z kombinujúcich sa podnikov autorizovaná na zverejnenie, sú zverejnené vtedy, ak sú natoľko významné, že ich nezverejnenie by ovplyvnilo schopnosť používateľov účtovnej závierky uskutočniť správne zhodnotenia a rozhodnutia (pozri IAS 10, Udalosti po súvahovom dni).
98. Za určitých okolností účinok kombinácie umožní, aby účtovná závierka kombinovaného podniku bola zostavená v súlade s predpokladom nepretržitosti pokračovania v činnosti podniku. Toto nemusí byť splnené pre jeden alebo obidva kombinujúce sa podniky. Môže sa to vyskytnúť, napríklad ak sa podnik s problémami v oblasti likvidity skombinuje s podnikom s prístupom k peňažným prostriedkom, ktorá môže byť použitá v podniku s potrebou peňažných prostriedkov. Ak ide o takýto prípad, zverejnenie tejto informácie v účtovnej závierke podniku s problémami likvidity je relevantné.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

99. K dátumu, kedy nadobúda tento štandard účinnosť (alebo k dátumu jeho prijatia, ak nastane skôr) by mal byť uplatnený tak, ako je stanovené nasledovnými tabuľkami. Vo všetkých prípadoch, odlišných od tých, ktoré sú opísané v daných tabuľkách, by mal byť tento štandard uplatňovaný retrospektívne s výnimkou prípadov, kedy to nie je možné uskutočniť.
100. Účinok prijatia tohto štandardu k dátumu jeho účinnosti (alebo skôr), by mal byť vykázaný podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, t. j. buď ako úprava začiatočného zostatku nerozdeleného zisku za najskôr prezentované obdobie (IAS 8, základné riešenie), alebo čistého zisku alebo straty za bežné obdobie (IAS 8, Prípustné alternatívne riešenie).
101. V prvej účtovnej závierke vydané podľa tohto štandardu by mal podnik zverejniť prechodné ustanovenia uplatnené tam, kde prechodné ustanovenia podľa tohto štandardu povoľujú voľbu.

#### Prechodné ustanovenia – prehodnotenie pozitívnej a negatívnej hodnoty goodwill-u

Okolnosti	Požiadavky
1. Podniková kombinácia, ktorá bola akvizíciou a objavila sa v riadnej účtovnej závierke za obdobia, začínajúce pred 1. januárom 1995.	<p data-bbox="699 1675 1315 1756">Prehodnotenie goodwill-u (negatívnej hodnoty goodwill-u) sa odporúča, ale nevyžaduje. Ak je goodwill (negatívna hodnota goodwill-u) prehodnotený:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="699 1783 1315 1839">i) prehodnotiť goodwill alebo negatívnu hodnotu goodwill-u za všetky akvizície pred 1. januárom 1995;</li> <li data-bbox="699 1861 1315 1939">ii) určiť hodnotu priradenú goodwill-u k dátumu akvizície podľa odseku 41 (59) tohto štandardu a následne vykázať goodwill (negatívnu hodnotu goodwill-u); a</li> <li data-bbox="699 1962 1315 2069">iii) určiť akumulované odpisy k goodwill-u (akumulovaná suma zápornej hodnoty goodwill-u vykázanej ako výnos) do dátumu akvizície podľa odsekov 44 – 54 (61 – 63) tohto štandardu a následne ich vykázať.</li> </ul>

- b) Goodwill (záporná hodnota goodwill-u) bolo prvotne vykázané ako majetok (výnos budúcich období), avšak nie vo výške, ktorá by mu bola priradená podľa odseku 41 (59) tohto štandardu.
- Prehodnotenie goodwill-u (zápornej hodnoty goodwill-u) sa odporúča, avšak nevyžaduje. Ak sa goodwill (záporná hodnota goodwill-u) prehodnotí, uplatňovať požiadavky podľa okolností 1 písm. a).
- Ak sa goodwill (záporná hodnota goodwill-u) neprehodnotí, suma priradená goodwill-u (zápornej hodnote goodwill-u) ku dňu akvizície sa považuje za správne určenú.
- K amortizácii goodwill-u (vykázaniu zápornej hodnoty goodwill-u ako výnosu) pozri okolnosti 3 alebo 4.
2. Podniková kombinácia, ktorá bola akvizíciou a objavila sa v ročnej účtovnej závierke 1. januára 1995 za obdobia, alebo pred tým, ako tento štandard nadobudol účinnosť (alebo pred ak nastane skôr).
- a) K dátumu akvizície obstarávacie náklady prevýšili i podiel nadobúdateľa na objektívnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov.
- Ak sa goodwill vykázalo ako majetok a jemu priradená hodnota k dátumu akvizície bola stanovená podľa odseku 41 tohto štandardu, pozri prechodné ustanovenia pre odpisovanie podľa okolností 3 a 4.
- V opačnom prípade:
- i) určiť hodnotu, ktorá by bola priradená goodwill-u k dátumu akvizície podľa odseku 41 tohto štandardu a následne vykázat goodwill;
  - ii) určiť súvisiace akumulované odpisy k goodwill-u, ktoré by boli vykázane podľa IAS 22 (revidovaný 1993) a podľa toho ich vykázat (dvadsaťročný limit z IAS 22 (revidovaný 1993)); a
  - iii) odpísať zostávajúcu účtovnú hodnotu goodwill-u počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti, stanovenej podľa tohto štandardu (spracovanie ako u okolností v bode 4 uvedenom nižšie).
- b) Ku dňu akvizície:
- i) boli náklady akvizície nižšie ako podiel nadobúdateľa na objektívnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov; a
  - ii) objektívne hodnoty identifikovateľného nadobudnutého nepeňažného majetku boli znížené, až dokiaľ nebol prebytok eliminovaný (základné riešenie podľa IAS 22 [revidovaný 1993]).
- Prehodnotenie zápornej hodnoty goodwill-u sa odporúča, ale nevyžaduje. Ak sa záporná hodnota goodwill-u prehodnocuje, je potrebné:
- i) prehodnotiť zápornú hodnotu goodwill-u pre všetky akvizície po 1. januári 1995;
  - ii) určiť zápornú hodnotu, ktorá bola priradená goodwill-u k dátumu akvizície podľa odseku 59 tohto štandardu a následne vykázat zápornú hodnotu goodwill-u,
  - iii) určiť príslušnú akumulovanú sumu zápornej hodnoty goodwill-u, ktorá by bola vykázaná ako výnos podľa IAS 22 (revidovaný 1993) a následne ju vykázat; a
  - iv) vykázat každú zostatkovú zápornú účtovnú hodnotu goodwill-u ako výnos počas váženého priemeru zostávajúcej doby použiteľnosti identifikovateľného odpisovaného nepeňažného majetku, ktoré bolo nadobudnuté (spracovanie ako za okolností v 4 nižšie).

- c) Ku dňu akvizície:
- i) náklady akvizície boli nižšie než podiel nadobúdateľa na objektívnej hodnote identifikovateľného majetku a záväzkov; a
  - ii) objektívne hodnoty nadobudnutého identifikovateľného nepeňažného majetku neboli znížené kvôli eliminovaniu prebytku znížené kvôli eliminovaniu prebytku [prípustné alternatívne riešenie podľa IAS 22 (revidovaný 1993)].
3. Goodwill bol vykázaný ako majetok, ale nebol predtým odpisovaný alebo odpisové zaťaženie bolo považované za nulové.
- Záporná hodnota goodwill-u bola pôvodne vykázaná ako samostatná položka v súvahe, ale nebol následne vykázaný ako výnos, alebo suma zápornej hodnoty goodwill-u, ktorá mala byť vykázaná ako výnos, bola považovaná za nulovú.
4. Goodwill (záporná hodnota goodwill-u) bol predtým odpisovaný (vykázaný ako výnos).

Ak sa záporná hodnota goodwill-u neprehodnotí, suma priradená zápornej hodnote goodwill-u (ak sa vyskytla) k dátumu akvizície sa považuje za správne určenú. K vykázaniu zápornej hodnoty goodwill-u ako výnosu pozri okolnosti 3 alebo 4.

Ak sa vykázala záporná hodnota goodwill-u a jeho veľkosť ku dňu nadobudnutia bola určená podľa odseku 59 tohto štandardu, pozri prechodné ustanovenia vykázania zápornej hodnoty goodwill-u, ako výnosu za okolností v bodoch 3 a 4 nižšie. Inak je treba:

- i) určiť sumu, ktorá by bola priradená k zápornej hodnote goodwill-u ku dňu akvizície podľa odseku 59 tohto štandardu a následne vykazať zápornú hodnotu goodwill-u;
- ii) určiť príslušnú akumulovanú zápornú hodnotu goodwill-u, ktorá by bola vykázaná ako výnos podľa IAS 22 (revidovaný 1993), a následne ju vykazať; a
- iii) vykazať zostatkovú zápornú účtovnú hodnotu goodwill-u ako výnos počas váženého priemeru zostávajúcej doby použiteľnosti nadobudnutého identifikovateľného odpisovaného nepeňažného majetku (spracovanie ako za okolností v bode 4 nižšie).

Prehodnotiť účtovnú hodnotu goodwill-u (zápornej hodnoty goodwill-u) tak, ako keby odpisovanie goodwill-u (negatívnej sumy goodwill-u vykázaného ako výnos) bolo vždy stanovené podľa tohto štandardu [pozri odseky 44 – 54 (61 – 63)].

Neprehodnocovať účtovnú hodnotu goodwill-u (zápornej hodnoty goodwill-u) kvôli rozdielom medzi akumulovanými odpismi (akumulovanou zápornou hodnotou dobrého mana) vykázaným ako výnos) v predchádzajúcich rokoch a tými, ktoré boli vypočítané podľa tohto štandardu, a:

- i) odpisovať účtovnú hodnotu goodwill-u počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti určenej podľa tohto štandardu (pozri odseky 44 – 54); a
- ii) vykazať účtovnú hodnotu zápornej hodnoty goodwill-u ako výnos počas váženého priemeru zostávajúcej doby použiteľnosti nadobudnutého identifikovateľného odpisovaného nepeňažného majetku [pozri odsek 62 písm. a)].

(t. j. každá zmena je spracovaná tým istým spôsobom ako zmena v účtovnom odhade podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách).

## DÁTUM ÚČINNOSTI

102. Tento IAS sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatní tento štandard pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. júlom 1999, mal by:
- zverejniť túto skutočnosť; a
  - uplatňovať IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, a IAS 38, Nehmotný majetok, v tom istom období.
103. Tento štandard nahrádza IAS 22, Podnikové kombinácie, ktorý bol schválený v roku 1993.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 23  
(REVIDOVANÝ 1993)**

**Náklady na prijaté úvery a pôžičky**

Revidovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza IAS 23, Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorý schválilo predsedníctvo v marci 1984. Revidovaný štandard je účinný pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce od 1. januára 1995.

IAS 23 sa týka jedna interpretácia SIC:

— SIC-2: Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	219
Rozsah	219
Definície	219
Náklady na prijaté úvery a pôžičky – základné riešenie	220
Vykazovanie	220
Zverejňovanie	220
Náklady na prijaté úvery a pôžičky – prípustné alternatívne riešenie	220
Vykazovanie	220
Náklady na prijaté úvery a pôžičky určené na kapitalizáciu	220
Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného majetku nad uhraditeľnou sumou	221
Začiatok kapitalizácie	221
Prerušenie kapitalizácie	222
Ukončenie kapitalizácie	222

Zverejňovanie	222
Prechodné ustanovenia	222
Dátum účinnosti	222

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nákladov na prijaté úvery a pôžičky. Tento štandard vo všeobecnosti vyžaduje ich aktuálne účtovanie. Ako alternatívne riešenie však tento štandard povoľuje kapitalizáciu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku.

#### ROZSAH

1. Tento štandard sa bude uplatňovať pri účtovaní nákladov na prijaté úvery a pôžičky.
2. Tento štandard nahrádza IAS 23, Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky ktorý bol schválený v roku 1983.
3. Tento štandard sa nezaobrá skutočnými ani kalkulovanými nákladmi vynaloženými v súvislosti s vlastným imaním, vrátane preferenčného kapitálu, ktorý sa neklasifikuje ako záväzok.

#### DEFINÍCIE

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

Náklady na prijaté úvery a pôžičky sú úrok a ostatné náklady, ktoré podnik vynaložil v spojení s vypožičaním finančných prostriedkov.

Kvalifikovateľný majetok je majetok, ktorý si nevyhnutne vyžaduje určitý čas na prípravu zamýšľaného použitia alebo na predaj.

5. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu zahŕňať:
  - a) úrok z čerpaných kontokorentných úverov, krátkodobých a dlhodobých úverov a pôžičiek;
  - b) amortizáciu diskontu alebo prémie súvisiacich s úvermi a pôžičkami;
  - c) amortizáciu vedľajších nákladov, vynaložených pri uzatváraní úverov a pôžičiek;
  - d) finančné náklady týkajúce sa finančného nájmu vykazané v súlade s IAS 17, nájmy; a
  - e) kurzové rozdiely vznikajúce z úverov a pôžičiek v cudzej mene v takom rozsahu, v akom sa považujú za úpravu úrokových nákladov.
6. Príkladmi kvalifikovateľných majetku sú zásoby, ktoré si vyžadujú značné časové obdobie, aby sa dostali do stavu, ktorý umožní ich predaj, výrobné zariadenia, zariadenia na výrobu energie a investície v nehnuteľnostiach. Iné investície a zásoby, ktoré sa bežne vyrábajú alebo sa inak produkujú opakovane vo veľkých množstvách počas krátkeho časového obdobia, nie sú kvalifikovateľným majetkom. Majetok, ktorý je pripravený na svoje zamýšľané použitie alebo predaj, po nadobudnutí, sa tiež nepovažuje za kvalifikovateľný majetok.



## NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PŮŽIČKY – ZÁKLADNÉ RIEŠENIE

## Vykazovanie

7. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.
8. Podľa základného riešenia sa náklady na prijaté úvery a pôžičky vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia bez ohľadu na to, na aký účel sa úvery a pôžičky použijú.

## Zverejňovanie

9. V účtovnej závierke by sa mali zverejniť účtovné zásady, ktoré sa prijali v prípade nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

## NÁKLADY NA PRIJATÉ ÚVERY A PŮŽIČKY – PRÍPUSTNÉ ALTERNATÍVNE RIEŠENIE

## Vykazovanie

10. Náklady na prijaté úvery a pôžičky sa vykážu ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia okrem nákladov, ktoré sa kapitalizujú v súlade s odsekom 11.
11. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku sa kapitalizujú ako súčasť obstarávacej ceny tohto majetku. Suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky určených na kapitalizáciu sa stanoví v súlade s týmto štandardom <sup>(1)</sup>.
12. Podľa prípustného alternatívneho riešenia sú náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku zahrnuté do obstarávacej ceny tohto majetku. Tieto náklady na prijaté úvery a pôžičky sú kapitalizované ako súčasť obstarávacej ceny nehnuteľností, ak je pravdepodobné, že podniku budú plynúť budúce hospodárske úžitky a náklady sa môžu spoľahlivo stanoviť. Ostatné náklady na prijaté úvery a pôžičky sú vykázané ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia.

## Náklady na prijaté úvery a pôžičky určené na kapitalizáciu

13. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku, sú takými nákladmi na prijaté úvery a pôžičky, ktoré by nevznikli, ak by neboli vynaložené výdavky na kvalifikovateľný majetok. Ak si podnik vypožičia finančné prostriedky konkrétne s cieľom obstarania určitého kvalifikovateľného nehnuteľností, náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa priamo vzťahujú na toto kvalifikovateľný majetok sa môžu ľahko identifikovať.
14. Môže byť zložité zistiť priamy vzťah medzi konkrétnymi úvermi a pôžičkami a kvalifikovateľným majetkom a tiež určiť úvery a pôžičky, ktorým by sa inak bolo možné vyhnúť. Takéto ťažkosti vznikajú napríklad vtedy, keď finančná činnosť podniku je centrálna koordinovaná. Ťažkosti vznikajú aj vtedy, ak skupina používa rôzne úverové nástroje pre získanie finančných prostriedkov za rozdielne úrokové miery a požičiava tieto finančné prostriedky rozličným spôsobom iným podnikom v skupine. Iné problémy môžu vzniknúť pri používaní úverov a pôžičiek vyjadrených alebo spojených s cudzími menami, keď skupina uskutočňuje svoju činnosť v krajinách s vysokou mierou inflácie a z kolísania výmenných kurzov. Výsledkom je, že stanovenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s kúpou kvalifikovateľného majetku, je obtiažne a je potrebné vypracovať posudok.
15. V rozsahu, v akom sú finančné prostriedky požičané konkrétne s cieľom získania kvalifikovateľného majetku, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu pre tento majetok, sa stanoví ako skutočné náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené na tieto úvery a pôžičky počas obdobia znížené o všetok výnos z dočasného investovania týchto úverov a pôžičiek.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-2: konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky.

16. Finančné dohody pre kvalifikovateľný majetok môžu mať za následok, že podnik získa vypožičané finančné prostriedky a vzniknú mu súvisiace náklady na prijaté úvery a pôžičky, predtým ako sú finančné prostriedky čiastočne alebo úplne vynaložené na kvalifikovateľný majetok. Za takýchto okolností sa finančné prostriedky často dočasne investujú, až pokiaľ sa nevynaložia na kvalifikovateľný majetok. Pri stanovení sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu počas obdobia, sa akýkoľvek investičný výnos získaný z týchto finančných prostriedkov odpočíta od vzniknutých nákladov na prijaté úvery a pôžičky.
17. V rozsahu, v akom sú finančné prostriedky všeobecne zapožičané a použité s cieľom získania kvalifikovateľného majetku, suma nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sú určené na kapitalizáciu, sa stanoví pomocou miery kapitalizácie na výdavky na tento nehnuteľnosť. Miera kapitalizácie predstavuje vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky súvisiaci s úvermi a pôžičkami, ktoré podnik v priebehu obdobia nesplatil, iné ako pôžičky a úvery prijaté konkrétne s cieľom získať kvalifikovateľný majetok. Suma kapitalizovaných nákladov na prijaté úvery a pôžičky v priebehu obdobia by nemala presiahnuť sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli počas obdobia.
18. V niektorých prípadoch je vhodné zahrnúť všetky úvery a pôžičky materského podniku a jeho dcérskych podnikov pri výpočte váženého aritmetického priemeru nákladov na prijaté úvery a pôžičky; v iných prípadoch je vhodnejšie použiť pre každý dcérsky podnik vážený aritmetický priemer nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré súvisia s jeho vlastnými úvermi a pôžičkami.

#### Prebytok účtovnej hodnoty kvalifikovateľného majetku nad uhraditeľnou sumou

19. Ak účtovná hodnota alebo očakávaná konečná obstarávacía cena kvalifikovateľného majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu alebo čistú realizačnú hodnotu, zníži sa účtovná hodnota alebo sa odpíše v súlade s požiadavkami iných medzinárodných účtovných štandardov. Za určitých okolností sa suma zníženia hodnoty alebo odpísania stanoví v súlade s týmito inými medzinárodnými účtovnými štandardami.

#### Začiatok kapitalizácie

20. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala začať, ak:
  - a) vznikli výdavky na nehnuteľnosti;
  - b) vznikli náklady na prijaté úvery a pôžičky; a
  - c) sa uskutočňujú činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností pre jeho zamýšľané použitie alebo predaj.
21. Výdavky na kvalifikovateľný majetok zahŕňajú len tie výdavky, ktorých výsledkom boli platby peniazmi, prevody iného nehnuteľností, alebo prevzatie úročených záväzkov. Výdavky sú znížené o všetky postupne platby a dotácie, ktoré súvisia s majetkom (pozri IAS 20, Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci). Priemerná účtovná hodnota nehnuteľností počas obdobia, ktorá zahŕňa kapitalizované náklady na prijaté úvery a pôžičky z predchádzajúcich období, je spravidla primeranou aproximáciou výdavkov, na ktoré sa v danom období používa miera kapitalizácie.
22. Činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností pre jeho zamýšľané použitie alebo predaj obsahujú viac ako fyzické zhotovenie nehnuteľností. Zahŕňajú technické a administratívne práce uskutočnené pred začiatkom fyzického zhotovenia, ako napr. činnosti spojené so získaním povolenia pred začatím fyzického zhotovenia. Takéto činnosti však vylučujú držanie nehnuteľností, keď sa neuskutočňuje žiadna výroba alebo vývoj, ktoré menia stav nehnuteľností. Napríklad náklady na prijaté úvery a pôžičky vynaložené v priebehu úpravy pozemku sú kapitalizované v tom období, v ktorom sa uskutočnili činnosti súvisiace s úpravou. Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré však vzniknú, pokiaľ je pozemok, ktorý sa získal na stavebné účely, držaný bez akejkoľvek súvisiacej vývojovej činnosti, nesplňajú podmienky pre kapitalizáciu.

## Prerušenie kapitalizácie

23. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala prerušiť počas predĺžených období, v ktorých sa aktívny vývoj prerušil.
24. Náklady na prijaté úvery a pôžičky môžu vzniknúť počas predĺženého obdobia, v ktorom sú činnosti nevyhnutné na prípravu nehnuteľností na jeho zamýšľané používanie alebo predaj prerušené. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky však nie je zvyčajne prerušená počas obdobia, keď sa vykonáva značná technická a administratívna práca. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa tiež nepreruší, ak je dočasné omeškanie prác nevyhnutnou súčasťou procesu prípravy nehnuteľností na jeho zamýšľané používanie alebo predaj. Napr. kapitalizácia pokračuje v priebehu predĺženého obdobia potrebného na dozretie zásob alebo predĺženého obdobia, počas ktorého vysoká hladina vody bráni zhotoveniu mosta, pokiaľ je takáto vysoká hladina vody bežná počas obdobia zhotovovania v príslušnej geografickej oblasti.

## Ukončenie kapitalizácie

25. Kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa mala ukončiť, keď sú v podstate ukončené všetky činnosti nevyhnutné na prípravu majetku na jeho zamýšľané používanie alebo predaj.
26. Majetok je zvyčajne pripravený na jeho zamýšľané používanie alebo predaj, keď fyzické zhotovenie nehnuteľností je ukončené, aj keď bežná administratívna práca môže ešte pokračovať. Ak nie sú ukončené len menšie modifikácie uskutočňované podľa požiadaviek kupujúceho alebo používateľa, naznačuje to, že v podstate všetky činnosti sú dokončené.
27. Ak sa zhotovenie kvalifikovateľného majetku ukončuje po častiach a každá časť sa môže používať, zatiaľ čo zhotovovanie pre ostatné časti pokračuje, kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky by mala skončiť, keď sú ukončené v podstate všetky činnosti nevyhnutné na prípravu príslušnej časti na jej zamýšľané používanie alebo predaj.
28. Podnikateľský park, ktorý tvorí niekoľko budov, z ktorých každá sa môže používať samostatne, je príkladom kvalifikovateľného nehnuteľností, ktorého každá časť sa môže samostatne používať, zatiaľ čo pokračuje zhotovovanie ostatných častí. Príkladom kvalifikovateľného majetku, ktoré vyžaduje dokončenie skôr, ako sa akákoľvek jeho časť môže používať samostatne, je priemyselná továreň, ktorá zahŕňa niekoľko procesov vykonávaných následne na rôznych častiach zariadenia v rámci rovnakého miesta, ako je oceľiareň.

## ZVEREJŇOVANIE

29. Účtovná závierka by mala zverejňovať:
- účtovné zásady prijaté pre náklady na prijaté úvery a pôžičky;
  - sumu nákladov na prijaté úvery a pôžičky kapitalizovaných v priebehu obdobia; a
  - mieru kapitalizácie použité na určenie sumy nákladov na prijaté úvery a pôžičky určených na kapitalizáciu.

## PRECHODNÉ USTANOVENIA

30. Ak prijatie tohto štandardu prináša zmenu v účtovnej zásade, podniku sa odporúča, aby upravil svoju účtovnú závierku v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. Prípadne by mali podniky, ktoré uplatňujú prípustné alternatívne riešenie, kapitalizovať len náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli po dátume účinnosti tohto štandardu a ktoré spĺňajú kritériá pre kapitalizáciu.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

31. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1995 alebo neskôr.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 24  
(PREPRACOVANÝ 1994)**

**Zverejnenia o spriaznených osobách**

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard, ktorý pôvodne schválilo predsedníctvo v marci 1984. Je v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a nasledujúcich rokoch. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

**OBSAH**

	Odseky
Rozsah	223
Definície	224
Spriaznené osoby	225
Zverejňovanie	226
Dátum účinnosti	227

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

**ROZSAH**

1. Tento štandard sa má zaoberať spriaznenými osobami a transakciami medzi vykazujúcim podnikom a jeho spriaznenými osobami. Požiadavky tohto štandardu sa uplatňujú na účtovné závierky každého vykazujúceho podniku.
2. Tento štandard sa používa len na tie vzťahy spriaznených osôb, ktoré sú opísané v odseku 3, ako je upravené odsekom 6.
3. Tento štandard sa zaoberá len tými vzťahmi spriaznených osôb, ktoré sú opísané v písmenách a) až e):
  - a) podniky, ktoré priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých prostredníkov, kontrolujú alebo sú kontrolované, alebo sú pod spoločnou kontrolou vykazujúceho podniku (vrátane holdingových spoločností, dcérskych podnikov a sesterských podnikov);
  - b) pridružené podniky (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov);
  - c) jednotlivci, ktorí majú priamy alebo nepriamy podiel na hlasovacom práve vykazujúceho podniku, ktorý im dáva významný vplyv na podnik a blízki členovia rodiny <sup>(1)</sup> každého takéhoto jednotlivca;
  - d) kľúčový riadiaci manažment, ktorý predstavuje osoby, ktoré majú právomoc a zodpovednosť za plánovanie, riadenie a kontrolu činností vykazujúceho podniku vrátane riaditeľov, výkonných úradníkov spoločností a blízkych členov rodiny takýchto jednotlivcov; a

<sup>(1)</sup> Blízki členovia rodiny jednotlivca sú tí, od ktorých sa môže očakávať, že ovplyvnia alebo budú ovplyvnení týmto jednotlivcom pri ich aktivitách s podnikom.

- e) podniky, v ktorých podstatný podiel hlasovacieho práva vlastní priamo alebo nepriamo ktorákoľvek osoba opísaná v písmenách c) alebo d), alebo na ktorú môže mať takáto osoba významný vplyv. Toto zahŕňa podniky, ktoré vlastní riaditelia alebo hlavní akcionári vykazujúceho podniku a podniky, ktoré majú spoločného člena kľúčového manažmentu s vykazujúcim podnikom.

Pri posudzovaní každého možného vzťahu spriaznenej osoby je pozornosť upriamená na podstatu vzťahu a nielen na právnu formu.

4. Nevyžaduje sa žiadne zverejnenie transakcií:

- a) v konsolidovaných účtovných závierkach, čo sa týka vnútrokupinových transakcií;
- b) v účtovných závierkach materského podniku, keď sú k dispozícii alebo sú publikované s konsolidovanými účtovnými závierkami;
- c) v účtovnej závierke úplne vlastného dcérskeho podniku, ak je jeho materská spoločnosť založená v rovnakej krajine a konsolidované účtovné závierky poskytuje v tejto krajine; a
- d) v účtovných závierkach štátom kontrolovaných podnikov vykonávaných s inými štátom kontrolovanými podnikmi.

#### DEFINÍCIE

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

Spriaznené osoby – osoby sú považované za spriaznené, ak jedna strana môže kontrolovať druhú stranu alebo má významný vplyv na druhú stranu pri finančnom a prevádzkovom rozhodovaní.

Transakcie spriaznených osôb – prevod zdrojov alebo záväzkov medzi spriaznenými osobami, bez ohľadu na to, či sa cena účtuje.

Kontrola – vlastníctvo, priame alebo nepriame, prostredníctvom dcérskych spoločností, viac ako jednej polovice hlasovacích práv podniku alebo podstatný podiel hlasovacích práv a právomoc riadiť podľa stanov alebo na základe dohody, finančné a prevádzkové zámery manažmentu podniku.

Podstatný vplyv (na účel tohto štandardu) – účasť na rozhodnutiach o finančných a prevádzkových zámeroch podniku, ale nie kontrola týchto zámerov. Podstatný vplyv sa môže uplatňovať niekoľkými spôsobmi, obvyčajne zastupovaním v správnej rade, ale tiež napríklad účasťou v procese tvorby zámerov, na podstatných vnútrokupinových transakciách, na vzájomnej výmene riadiaceho personálu alebo závislosti na technických informáciách. Podstatný vplyv možno získať vlastníctvom akcií, stanovami alebo dohodou. S vlastníctvom akcií sa predpokladá významný vplyv v súlade s definíciou obsiahnutou v IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov.

6. V kontexte tohto štandardu sa za spriaznené osoby nepovažujú:

- a) dve spoločnosti, len preto, že majú spoločného riaditeľa, napriek uvedeným odsekom 3 písm. d) a e), (ale je potrebné zvážiť možnosť a stanoviť pravdepodobnosť, že by tento riaditeľ bol schopný ovplyvniť zábery oboch spoločností v ich vzájomnom konaní);

b) i) poskytovatelia finančných prostriedkov;

ii) obchodné zväzy;

iii) verejnoprospešné podniky;

iv) ministerstvá a agentúry,

počas ich bežných kontaktov s podnikom na základe len týchto kontaktov (hoci môžu obmedziť slobodu činov alebo zúčastňovať sa na ich rozhodovacom procese); a

c) jednotlivý zákazník, dodávateľ, majiteľ licencie, distribútor alebo obchodný zástupca, s ktorým podnik realizuje významný objem obchodu len na základe výslednej hospodárskej závislosti.

#### SPRIAZNENÉ OSOBY

7. Vzťahy spriaznených osôb sú bežnou črtou obchodu a podnikania. Napr. podniky často vedú oddelené časti svojich činností prostredníctvom dcérskej spoločnosti alebo pridružených podnikov a získavajú podiely v iných podnikoch – z investičných alebo z obchodných dôvodov – ktoré majú dostatočný objem, aby investujúca spoločnosť mohla kontrolovať alebo mať významný vplyv na finančné a prevádzkové rozhodnutia spoločnosti, do ktorej investovali.
8. Vzťahy spriaznených osôb môžu mať účinok na finančnú situáciu a prevádzkové výsledky vykazujúceho podniku. Spriaznené osoby sa môžu zapojiť do transakcií, do ktorých by sa nespriaznené osoby nezapojili. Transakcie medzi spriaznenými osobami sa tiež nemusia uskutočňovať v rovnakých objemoch ako medzi nespriaznenými osobami.
9. Prevádzkové výsledky a finančná situácia podniku môže byť ovplyvnená vzťahom spriaznenej osoby, aj keď sa transakcie medzi spriaznenými osobami nevyskytnú. Číra existencia vzťahu môže byť dostatočná na to, aby ovplyvnila transakcie vykazujúceho podniku s inými stranami. Napr. dcérska spoločnosť môže ukončiť vzťahy s obchodným partnerom, ak materská spoločnosť získa sesterskú spoločnosť operujúcu v rovnakom obchode ako predchádzajúci partner. Alebo jedna strana sa môže zdržať jednaní z dôvodu významného vplyvu inej osoby – napr. dcérskej spoločnosti môže materská spoločnosť nariadiť, aby sa nezaoberala výskumom a vývojom.
10. Pretože je prirodzene obtiažne pre manažment určiť účinok vplyvov, ktoré nevedú k transakciám, zverejnenie takýchto účinkov sa týmto štandardom nevyžaduje.
11. Účtovné vykázanie prevodu zdrojov je normálne založené na cene dohodnutej medzi osobami. Medzi nespriaznenými osobami je cena nezávislou cenou. Spriaznené osoby môžu mať v procese stanovenia ceny stupeň flexibility, ktorý nie je prítomný pri transakciách medzi nespriaznenými osobami.
12. Na cenové transakcie medzi spriaznenými osobami sa používajú rozličné metódy.
13. Jedným spôsobom určovania ceny transakcie medzi spriaznenými osobami je metóda porovnateľnej nekontrolovateľnej ceny, ktorá stanovuje cenu referenciou k porovnateľnému tovaru predanému na hospodársky porovnateľnom trhu kupujúcemu, ktorý nie je od predávajúceho závislý. Táto metóda sa často používa, keď tovar alebo služby dodávané v transakcii so závislou osobou a podmienky s týmto súvisiace sú podobné podmienkam pri bežných obchodných transakciách. Často sa tiež používa pri určovaní finančných nákladov.

14. Keď sa tovar prepravuje medzi spriaznenými osobami pred predajom nezávislej strane, často sa používa metóda predajnej ceny. Táto znižuje predajnú cenu o rozpätie, ktoré predstavuje sumu, z ktorej by sa obchodník snažil pokryť svoje náklady a dosiahnuť primeraný zisk, aby sa dospelo k prevodnej cene obchodníka. Sú problémy pri určovaní kompenzácie primeranej obchodníkovmu príspevku. Táto metóda sa tiež používa na prevod iných zdrojov, ako sú práva a služby.
15. Iným postupom je metóda nákladovej prirážky, ktorá sa snaží pridať primeranú prirážku k nákladom dodávateľa. Ťažkosti môžu nastať, tak pri určovaní prvkov pripočítateľných nákladov, ako aj prirážky. Medzi meradlá, ktoré môžu pomôcť pri určovaní prevodných cien, sú porovnateľné ukazovatele výnosnosti obratu alebo výnosnosti použitého kapitálu v podobných priemyselných odvetviach.
16. Niekedy sa ceny transakcií spriaznených osôb neurčujú ani podľa jednej z hore opísaných metód v odsekoch 13 až 15. Niekedy sa neúčtuje žiadna cena – ako napr. v prípadoch bezplatného poskytovania manažérskych služieb a predĺženia bezplatného dodávateľského úveru.
17. Niekedy by k transakciám nedošlo, ak by neexistoval vzťah. Napr. spoločnosť, ktorá predala veľkú časť svojej produkcie materskej spoločnosti za výrobnú cenu, by možno nenašla iného zákazníka, ak by materská spoločnosť tovar nekúpila.

#### ZVEREJŇOVANIE

18. V mnohých krajinách zákony požadujú, aby účtovná závierka poskytla zverejnenia o určitých kategóriách spriaznených osôb. Obzvlášť sa pozornosť sústreďuje na transakcie s riaditeľmi podnikov, hlavne ich odmeny a pôžičky, kvôli zmocneneckej podstate ich vzťahu s podnikom, okrem toho, zverejnenia významných vnútropodnikových transakcií a investícií a zostatkov v skupine a pridružených podnikoch a vo vzťahu k riaditeľom. IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov, a IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov, vyžadujú zverejnenie zoznamu významných dcérskych spoločností a podnikov s podstatným vplyvom. IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, požaduje zverejnenie mimoriadnych položiek a položiek výnosu a nákladu v rámci zisku alebo strát z bežných činností, ktoré sú takej veľkosti, charakteru alebo výskytu, že ich zverejnenie je relevantné k vysvetleniu výnosnosti podniku za určité obdobie.
19. Nasledujú príklady situácií, kedy transakcie spriaznených osôb môžu viesť k zverejneniu vykazujúcim podnikom v období, ktoré ovplyvňujú:
  - nákupy alebo predaje tovaru (dokončeného alebo nedokončeného),
  - nákupy alebo predaje pozemkov a iného nehnuteľností,
  - poskytovanie alebo prijímanie služieb,
  - dohody o zastúpení,
  - nájomné dohody,
  - prevod výskumu a vývoja,
  - licenčné dohody,
  - financie (včítane pôžičiek a majetkových príspevkov v hotovosti alebo v naturáliách),
  - záruky a ručenia,
  - manažérske zmluvy.

20. Vzťahy medzi spriaznenými osobami, pri ktorých existuje kontrola, by sa mali zverejniť bez ohľadu na to, či došlo k transakciám medzi spriaznenými osobami.
21. Aby si čitateľ účtovných závierok mohol vytvoriť názor o účinkoch vzťahov spriaznených osôb na vykazujúci podnik, je vhodné tam, kde existuje kontrola, zverejniť vzťah spriaznených osôb, bez ohľadu na to, či došlo k transakciám medzi spriaznenými osobami.
22. Ak došlo k transakciám medzi spriaznenými osobami, vykazovaný podnik by mal zverejniť podstatu vzťahov spriaznených osôb, ako aj typy transakcií a prvky transakcií potrebných na pochopenie účtovnej závierky.
23. Prvky transakcií potrebných pre pochopenie účtovnej závierky by mali bežne zahŕňať:
- a) objem transakcií, buď ako sumu alebo ako primeraný podiel;
  - b) sumy alebo primerané podiely nezaplatených položiek; a
  - c) cenové politiky.
24. Položky podobnej podstaty sa môžu zverejniť spoločne okrem prípadu, keď je potrebné jednotlivé zverejnenie na pochopenie účinkov transakcií spriaznených osôb na účtovnú závierku vykazujúceho podniku.
25. Zverejnenie transakcií medzi členmi skupiny nie je potrebné v konsolidovanej účtovnej závierke, pretože konsolidovaná účtovná závierka predstavuje informácie o materskej spoločnosti a dcérskych spoločnostiach ako o jednom vykazujúcom podniku. Transakcie s podnikmi s podstatným vplyvom účtované podľa metódy vlastného imania nie sú vylúčené, a preto požadujú oddelené zverejnenia transakcií spriaznených osôb.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

26. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1986 alebo neskôr.

### **MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 26 (PREPRACOVANÝ 1994)**

#### **Účtovanie a vykazovanie penzijných programov**

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard, ktorý pôvodne schválilo predsedníctvo v júni 1986. Je prezentovaný v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a nasledujúcich rokoch. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

#### OBSAH

	Odseky
Rozsah	228
Definície	229
Programy so stanovenými príspevkami	229



Programy so stanovenými požitkami	230
Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov	231
Frekvencia poistno-matematických ocenení	232
Obsah správy	232
Všetky programy	233
Ocenenie majetku programu	233
Zverejňovanie	233
Dátum účinnosti	234

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať v správach penzijných programov, kde sa takéto správy zostavujú.
2. Penzijné programy sa niekedy označujú rozličnými inými názvami, ako sú „penzijné schémy“, „dôchodkové schémy“ alebo „schémy podpory v starobe“. Tento štandard považuje penzijný program za vykazujúci subjekt, oddelený od zamestnávateľov účastníkov programu. Všetky ostatné medzinárodné účtovné štandardy platia na správy penzijných programov s výnimkou prípadov, ak ich tento štandard nahrádza.
3. Tento štandard sa zaoberá účtovaním a vykazovaním programu všetkých účastníkov ako skupiny. Nezaoberá sa správami pre jednotlivých účastníkov o ich penzijných právach.
4. IAS 19, Zamestnanecké požitky, sa týka určenia obstarávacej ceny penzijných požitkov v účtovných závierkach zamestnávateľov, ktorý majú programy. Teda tento štandard dopĺňa IAS 19.
5. Penzijné programy môžu predstavovať programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami. Mnohé požadujú vytvorenie oddelených fondov, ktoré môžu alebo nemusia mať samostatnú právnu subjektivitu a môžu alebo nemusia mať správcov, ktorým sú platené príspevky, a z ktorých sú penzijné požitky vyplácané. Tento štandard sa používa bez ohľadu na to, či takýto fond je vytvorený a bez ohľadu na to, či tam správcovia sú.
6. Penzijné programy s majetkom investovaným u poistných spoločností sú predmetom rovnakých požiadaviek účtovníctva a finančného zabezpečenia ako investície formou súkromných dohôd. Preto sa na penzijné programy vzťahuje tento štandard, ak zmluva s poistnou spoločnosťou nie je na meno konkrétneho účastníka alebo skupinu účastníkov a penzijný záväzok nie je výhradne zodpovednosťou poistnej spoločnosti.
7. Tento štandard sa nezaoberá s inými formami zamestnaneckých požitkov ako sú odškodné pri ukončení zamestnania, odložené kompenzačné dohody, nároky na voľno pre stálych zamestnancov, programy zvláštneho skoršieho odchodu do dôchodku, alebo nadbytočné programy, zdravotné a sociálne programy alebo programy prémie. Zmluvy typu štátneho dôchodkového zabezpečenia sú tiež vylúčené z rozsahu tohto štandardu.

## DEFINÍCIE

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

Penzijné programy sú dohody, pomocou ktorých podnik poskytuje požitky pre svojich zamestnancov pri alebo po ukončení služby (buď vo forme ročného príjmu alebo ako paušálnu sumu), keď takéto požitky alebo zamestnávateľove príspevky k nim možno pred odchodom určiť alebo odhadnúť z podmienok dokumentu alebo z praxe podniku.

Programy so stanovenými príspevkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplácať ako penzijné požitky sú určené príspevkami do fondu spolu s investičnými výnosmi z príspevku.

Programy so stanovenými požitkami sú penzijné programy, podľa ktorých sumy, ktoré sa majú vyplatiť, ako penzijné požitky sú určené odkazom na vzorec, ktorý je obvyčajne založený na zárobkoch zamestnancov a/alebo na rokoch služby.

Finančné zaistenie je prevod majetku subjektu (fondu) oddelenému od zamestnávateľovho podniku na splnenie budúcich záväzkov úhrady penzijných požitkov.

Na účely tohto štandardu sa tiež používajú tieto pojmy:

Účastníci sú členovia penzijného programu a iní, ktorí majú podľa programu nárok na požitky.

Čistý majetok dostupný pre požitky je majetok programu mínus záväzky iné ako poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov.

Poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov je súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom existujúcim a minulým zamestnancom, priraditeľná k už poskytnutej službe.

Oprávnené požitky sú požitky, na ktoré podľa podmienok penzijného programu, práva nie sú podmienené pokračujúcim zamestnaním.

9. Niektoré penzijné programy majú ručiteľov iných ako zamestnávateľov, tento štandard platí tiež na správy takýchto programov.
10. Väčšina penzijných programov je založená na formálnych dohodách. Niektoré programy sú neformálne, ale nadobudli stupeň záväzku ako výsledok praxe zavedenej zamestnávateľom. Hoci niektoré programy povolujú zamestnávateľom obmedziť ich záväzky podľa programov, je obvykle obtiažne pre zamestnávateľa program zrušiť, ak si chce udržať zamestnancov. Rovnaký základ účtovania a vykazovania platí pre neformálny program ako pre formálny program.
11. Mnohé programy penzijných požitkov poskytujú pre stanovenie oddelených fondov, do ktorých sú platené príspevky, a z ktorých sú vyplácané požitky. Takéto fondy môžu byť spravované stranami, ktoré jednajú nezávisle pri riadení majetku fondu. Tieto strany sú v niektorých krajinách nazývané správcami. Výraz správca je používaný v tomto štandarde na opísanie takýchto strán, bez ohľadu na to, či správa nehnuteľností bola ustanovená.
12. Penzijné programy sú bežne opísané, buď ako programy so stanovenými príspevkami alebo programy so stanovenými požitkami, pričom každý má svoje vlastné zreteľné znaky. Občas existujú programy, ktoré majú oba znaky. Takéto hybridné programy sa na účely tohto štandardu považujú za programy so stanovenými požitkami.

## PROGRAMY SO STANOVENÝMI PRÍSPEVKAMI

13. Správa programu so stanovenými príspevkami by mala obsahovať výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a opis zásady finančného zaistenia.

14. Podľa programu so stanovenými príspevkami, je suma budúcich požitkov účastníkov určená príspevkami, ktoré platí zamestnávateľ, účastník alebo obaja, prevádzkovou účinnosťou a investičnými výnosmi fondu. Závazok zamestnávateľa sa obvykle vyrovná príspevkami do fondu. Normálne sa nevyžaduje Rada poistného matematika, hoci sa takáto Rada niekedy používa pri odhade budúcich požitkov, ktoré sa môžu dosiahnuť na základe súčasných príspevkov a meniacich sa hladín budúcich príspevkov a investičných výnosov.
15. Účastníci sa zaujímajú o činnosti programu, pretože priamo ovplyvňujú úroveň ich budúcich požitkov. Účastníci majú záujem vedieť, či príspevky boli prijaté a či sa vykonala vhodná kontrola na ochranu práv príjemcov. Zamestnávateľ má záujem o účinné a uspokojivé pôsobenie programu.
16. Cieľom vykazovania programom so stanovenými príspevkami je periodicky poskytovať informácie o programe a výnosnosti jeho investícií. Tento cieľ sa obvykle dosiahne poskytovaním správy, v ktorej bude nasledovné:
  - a) opis významných činností za obdobie a účinok každej zmeny súvisiacej s programom a jeho členstvom, vzťahy a podmienky;
  - b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výnosnosť za obdobie a finančnú situáciu programu ku koncu obdobia; a
  - c) opis investičných zásad.

#### PROGRAMY SO STANOVENÝMI POŽITKAMI

17. Správa o programe so stanovenými požitkami by mala obsahovať buď:
  - a) výkaz, ktorý uvádza:
    - i) čistý majetok dostupný pre požitky;
    - ii) poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov, rozlišujúcu medzi oprávnenými požitkami a neoprávnenými požitkami; a
    - iii) výsledný prebytok alebo deficit; alebo
  - b) výkaz čistých majetku dostupných pre požitky zahrňujúci buď:
    - i) poznámku zverejňujúcu poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov, rozlišujúcu medzi oprávnenými požitkami a neoprávnenými požitkami; alebo
    - ii) odkaz na informácie v sprievodnej poistno-matematickej správe.

Ak poistno-matematické ocenenie nebolo zostavené k dátumu správy, ako základňa sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

18. Na účely odseku 17, poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov, by mala byť založená na požitkoch slúbených podľa podmienok programu na doposiaľ poskytnutú službu s použitím, buď súčasných platových hladín alebo projektovaných platových hladín so zverejnením použitej základne. Účinok každej zmeny v poistno-matematických predpokladoch, ktorá mala významný vplyv na poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov, sa tiež zverejní.
19. Správa by mala obsahovať vzťah medzi poistno-matematickou súčasnou hodnotou slúbených penzijných požitkov a čistým majetkom dostupnými pre požitky, a zásadu pre finančné zaistenie slúbených požitkov.

20. Podľa programu so stanovenými požitkami, platba slúbených penzijných požitkov závisí od finančnej situácie programu a schopnosti prispievateľa platiť budúce príspevky do programu, ako aj na investičnej výnosnosti a prevádzkovej účinnosti programu.
21. Program so stanovenými požitkami potrebuje periodickú radu poistného matematika, aby určil finančný stav programu, preskúmal predpoklady a odporučil budúce príspevkové hladiny.
22. Cieľom vykazovania programom so stanovenými požitkami je periodicky poskytovať informácie o finančných zdrojoch a činnostiach programu, ktoré sú užitočné pri stanovovaní vzťahov medzi akumuláciou zdrojov a plánovanými požitkami počas obdobia. Tento účel je obvyčajne dosiahnutý poskytovaním správy, ktorá zahŕňa:
  - a) opis významných činností za obdobie a účinok každej zmeny súvisiacej s programom, a jeho členstvo a vzťahy a podmienky;
  - b) výkazy vykazujúce transakcie a investičnú výnosnosť za obdobie a finančnú situáciu programu ku koncu obdobia;
  - c) účtovné informácie, buď ako časť výkazov alebo spôsobom oddelenej správy; a
  - d) opis investičných zásad.

*Poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov*

23. Súčasná hodnota očakávaných platieb penzijným programom sa môže vypočítať a vykazovať použitím súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní až do času penzie účastníkov.
24. Dôvody na prijatie metódy súčasného platu zahŕňajú:
  - a) poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov, čo je súhrn súčasne priraditeľných každému účastníkovi v programe, môže sa vypočítať objektívnejšie ako projektované platové úrovne, pretože vyžaduje menej predpokladov;
  - b) zvýšenia v požitkoch priraditeľných k zvýšeniu platu sa stanú povinnosťou programu v dobe zvýšenia platu; a
  - c) sumu poistno-matematickej súčasnej hodnoty slúbených penzijných požitkov použitím súčasnej platovej úrovne, ktorá je vo všeobecnosti bližšie spojená so splatnou sumou v prípade ukončenia alebo prerušenia programu.
25. Dôvody na prijatie metódy projektovaného platu zahŕňajú:
  - a) finančné informácie, ktoré by sa mali zostaviť na základe nepretržitosti pokračovania v činnosti v podniku, bez ohľadu na predpoklady a odhady, ktoré sa musia urobiť;
  - b) podľa definitívne vyplatených programov, že požitky sú určené v závislosti k platom v čase alebo blízko dátumu odchodu do dôchodku, preto sa musia projektovať platy, hladiny príspevkov a miery návratnosti; a
  - c) zanedbanie zahnutia platovej projekcie, keď je väčšina finančného zaistenia založená na platových projekciách, môže mať za následok vykazovanie zdanlivého nadhodnotenia, keď program nie je nadhodnotený, alebo vykazovanie adekvátneho finančného zaistenia, keď je program podhodnotený.

26. Poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov založená na súčasných platoch je zverejnená v správe programu, aby naznačila záväzok na zarobené požitky k dátumu správy. Poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov založená na projektovaných platoch sa zverejní, aby naznačila veľkosť potencionálneho záväzku na základe nepretržitosti pokračovania v činnosti v podniku, ktorý je vo všeobecnosti základom pre finančné zaistenie. Okrem zverejnenia poistno-matematickej súčasnej hodnoty slúbených penzijných požitkov je potrebné poskytnúť dostatočné vysvetlenie tak, aby jasne naznačilo kontext, v ktorom by sa mala poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov chápať. Takéto vysvetlenie môže byť vo forme informácií o adekvátnosti plánovaného budúceho finančného zaistenia a zásady finančného zaistenia založenej na platových projekciách. Toto môže byť zahrnuté vo finančných informáciách alebo v správe poistného matematika.

#### *Frekvencia poistno-matematických ocenení*

27. V mnohých krajinách sa poistno-matematické ocenenia nerobia častejšie ako každé tri roky. Ak poistno-matematické ocenenie nebolo pripravené k dátumu, ku ktorému sa zostavuje súvaha, ako základňa sa použije predchádzajúce ocenenie a dátum ocenenia sa zverejní.

#### *Obsah správy*

28. Pre programy so stanovenými požitkami, sú informácie prezentované v jednom z týchto formátov, ktoré odrážajú rozdielne praktiky v zverejnení a prezentácii poistno-matematických informácií:
- výkaz je zahrnutý do správy, ktorá uvádza čistý majetok dostupný pre požitky, poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov a výsledný prebytok alebo deficit. Správa programu tiež obsahuje výkazy zmien v čistom majetku dostupných pre požitky a zmeny v poistno-matematickej súčasnej hodnote slúbených penzijných požitkov. Správa môže zahŕňať oddelenú správu poistného matematika, ktorá podporuje poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov;
  - správu, ktorá zahŕňa výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky. Poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov je zverejnená v poznámkach k výkazom. Správa môže tiež zahŕňať správu od poistného matematika, ktorá podporuje poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov; a
  - správu, ktorá zahŕňa výkaz čistých majetku dostupných pre požitky a výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky s poistno-matematickou súčasnou hodnotou slúbených penzijných požitkov, ktorá je obsiahnutá v oddelenej účtovnej správe.

V každom formáte správu správcov charakteru manažmentu alebo správu dozornej rady a investičnú správu môžu tiež sprevádzať výkazy.

29. Priaznivci formátov opísaných v odsekoch 28 písm. a) a 28 písm. b) veria, že kvantifikácia slúbených penzijných požitkov a iné informácie poskytnuté podľa týchto prístupov pomáhajú používateľom stanoviť súčasný stav programu a pravdepodobnosť, že záväzky budú uspokojované. Veria tiež, že finančné správy by mali byť kompletne samé o sebe, a nemali by sa spoliehať na sprievodné výkazy. Niektorí však veria, že formát opísaný v odseku 28 písm. a) by mohol budiť dojem, že existuje záväzok, zatiaľ čo poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov nemá podľa ich názoru všetky charakteristiky záväzku.
30. Tí, ktorí uprednostňujú formát opísaný v odseku 28 písm. c) veria, že poistno-matematická súčasná hodnota slúbených penzijných požitkov by nemala byť zahrnutá do výkazu čistých majetku dostupných pre požitky ako pri formáte opísanom v odseku 28 písm. a) alebo dokonca by nemala byť zverejnená v poznámke ako pri 28 písm. b), pretože bude priamo porovnávaná s majetkom programu, a takéto porovnanie nemusí byť platné. Tvrdia, že poistní matematici neporovnávajú nutne poistno-matematickú súčasnú hodnotu slúbených penzijných požitkov s trhovými hodnotami investícií, ale môžu namiesto toho stanoviť súčasnú hodnotu peňažných tokov očakávaných z investícií. Preto, priaznivci tohto formátu veria, že je

nepravdepodobné, aby takéto porovnanie odrážalo celkové stanovenie programu poistným matematikom, a že stanovenie môže byť zle porozumené. Niektorí tiež veria, že bez ohľadu na to, či sú kvantifikované informácie o sľúbených penzijných požitkoch, by mali byť obsiahnuté výhradne v oddelenej účtovnej správe, kde je možné poskytnúť riadne vysvetlenie.

31. Tento štandard akceptuje názory v prospech povolenia zverejnenia informácií týkajúcich sa sľúbených penzijných požitkov v oddelenej účtovnej správe. Odmietá argumenty proti kvantifikácii poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov. Preto formáty opísané v odsekoch 28 písm. a) a 28 písm. b) sú podľa tohto štandardu považované za prijateľné, že formát je opísaný v odseku 28 písm. c) tak dlho ako finančné informácie obsahujú odkaz na účtovnú správu a je ňou sprevádzaný, a táto správa zahŕňa poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov.

#### VŠETKY PROGRAMY

##### *Ocenenie majetku programu*

32. Investície penzijného programu by sa mali viesť v objektívnej hodnote. V prípade obchodovateľných cenných papierov je objektívna hodnota zhodná s trhovou hodnotou. Kde sú dodržané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad objektívnej hodnoty, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila objektívna hodnota.
33. V prípade obchodovateľných cenných papierov je objektívna hodnota trhovou hodnotou, pretože sa to považuje za najužitočnejšie oceňovanie cenných papierov k dátumu správy a investičnej výnosnosti za obdobie. Tie cenné papiere, ktoré majú pevnú výkupnú hodnotu a ktoré boli nadobudnuté, aby zrovnali záväzky programu alebo jeho špecifické časti, môžu byť uvedené v sumách založených na ich konečnej výkupnej hodnote za predpokladu konštantnej miery návratnosti do splatnosti. Kde sú dodržané investície programu, pre ktoré nie je možný odhad objektívnej hodnoty, ako je celkové vlastníctvo podniku, zverejní sa dôvod, prečo sa nepoužila objektívna hodnota. Do rozsahu, v ktorom sú investície uvedené v sumách iných, ako je trhovú hodnotu alebo objektívna hodnota, objektívna hodnota sa vo všeobecnosti zverejní. Majetok použitý pri aktivitách fondu sa zaúčtuje v súlade s platnými medzinárodnými účtovnými štandardmi.

##### *Zverejňovanie*

34. Správa penzijného programu, či už so stanovenými požitkami, alebo so stanovenými príspevkami, by mala tiež obsahovať:
- a) výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky;
  - b) súhrn významných účtovných zásad; a
  - c) opis programu a účinok všetkých zmien v programe počas obdobia.
35. Správy vypracované penzijnými programami prípadne zahŕňajú:
- a) výkaz čistých majetku dostupných pre požitky zverejňujúci:
    - i) vhodne klasifikovaný majetok ku koncu obdobia;
    - ii) základ ocenenia majetku;
    - iii) podrobnosti každej jednotlivej investície presahujúcej buď 5 % čistých majetku dostupných pre požitky alebo 5 % každého druhu alebo typu cenného papiera;
    - iv) podrobnosti každej investície do zamestnávateľa;
    - v) záväzky iné ako poistno-matematická súčasná hodnota sľúbených penzijných požitkov;

- b) výkaz zmien v čistom majetku dostupných pre požitky ukazujúci:
    - i) príspevky zamestnávateľa;
    - ii) príspevky zamestnanca;
    - iii) investičný výnos ako sú úroky a dividendy;
    - iv) iný výnos;
    - v) požitky zaplatené alebo splatné (analyzované, napríklad ako penzijné, úmrtné požitky a požitky v práceneschopnosti a paušálne platby);
    - vi) správne náklady;
    - vii) iné náklady;
    - viii) dane z príjmov;
    - ix) zisky a straty z vyradenia investícií a zmeny v hodnote investícií; a
    - x) prevody z alebo do iných programov;
  - c) opis zásad finančného zaistenia;
  - d) pre programy so stanovenými požitkami, poistno-matematickú súčasnú hodnotu sľúbených penzijných požitkov (ktorá môže rozlišovať medzi oprávnenými a neoprávnenými požitkami) založená na požitkoch sľúbených podľa podmienok programu, na doposiaľ poskytnutej službe a s použitím, buď súčasných platových úrovní alebo projektovaných platových úrovní; tieto informácie môžu byť zahrnuté v sprievodnej účtovnej správe, ktorá by mala byť čítaná v spojení so súvisiacimi finančnými informáciami; a
  - e) pre programy so stanovenými požitkami, opis podstatných použitých poistno-matematických predpokladov a metóda použitá na výpočet poistno-matematickej súčasnej hodnoty sľúbených penzijných požitkov.
36. Správa penzijného programu obsahuje opis programu, buď ako finančné informácie alebo samostatnú správu. Môže obsahovať:
- a) mená zúčastnených zamestnávateľov a skupín zamestnancov;
  - b) počet účastníkov, ktorí prijímajú požitky a počet iných účastníkov, klasifikované ako primerané;
  - c) typ programu – program so stanovenými príspevkami alebo so stanovenými požitkami;
  - d) oznámenie, či účastníci prispievajú do programu;
  - e) opis penzijných požitkov sľúbených účastníkom;
  - f) opis všetkých podmienok ukončenia programu; a
  - g) zmeny v položkách a) až f) počas obdobia, na ktoré sa vzťahuje správa.

Nie je neobvyklé odkazovať sa na iné dokumenty, ktoré sú používateľom pohotovo k dispozícii, a v ktorých je program opísaný, a v správe zahrnúť len informácie o následných zmenách.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

37. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky penzijných programov zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1988.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 27  
(PREPRACOVANÝ 2000)**

**Konsolidovaná účtovná zvierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov**

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard, ktorý pôvodne schválilo predsedníctvo v júni 1988. Je v revidovanej forme, ktorá bola prijatá pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a v nasledujúcich rokoch. V pôvodne schválenom texte nie sú žiadne podstatné zmeny. Určité zmeny sa vykonali v terminológii, aby štandard zodpovedal súčasnej praxi Rady IAS.

V decembri 1998 sa zmenili a doplnili odseky 13, 24, 29 a 30, aby sa tak nahradili odkazy na IAS 25, Účtovanie investícií, s odkazom na IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

V októbri 2000 sa zmenil a doplnil odsek 13 v nadväznosti na konzistentnosť s podobnými odsekmi v iných súvisiacich medzinárodných účtovných štandardoch.

IAS 27 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

- SIC-12: konsolidácia – subjekty na zvláštny účel.
- SIC-33: konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a vymedzenie obchodných podielov.

**OBSAH**

	Odseky
Rozsah	235
Definície	236
Prezentácia konsolidovanej účtovnej zvierky	236
Rozsah konsolidovanej účtovnej zvierky	237
Postupy konsolidácie	237
Účtovanie investícií do dcérskych podnikov v individuálnej účtovnej zvierke materského podniku	239
Zverejňovanie	240
Dátum účinnosti	240

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

**ROZSAH**

1. Tento štandard by sa mal používať pri zostavovaní a prezentácii konsolidovanej účtovnej zvierky pre skupinu podnikov pod kontrolou materského podniku.
2. Tento štandard by sa mal tiež používať pri účtovaní investícií do dcérskych podnikov v individuálnej účtovnej zvierke materského podniku.
3. Tento štandard nahrádza IAS 3, Konsolidovaná účtovná zvierka, s výnimkou prípadov, keď sa štandard zaoberá účtovaním investícií do pridružených podnikov (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov).
4. Konsolidovaná účtovná zvierka je obsiahnutá v pojme „účtovné zvierky“ v predslve k Medzinárodným účtovným štandardom. Preto sa konsolidovaná účtovná zvierka zostavuje v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.



5. Tento štandard sa nezaoberá:
- a) metódami účtovania podnikových kombinácií a ich vplyvom na konsolidáciu, vrátane goodwill-u, ktoré vzniká pri podnikových kombináciách (pozri IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie);
  - b) účtovaním investícií do pridružených podnikov (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov); a
  - c) účtovaním investícií do spoločných podnikov (pozri IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch).

#### DEFINÍCIE

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

Kontrola (na účel tohto štandardu) je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery podniku s cieľom získať úžitok z jeho činnosti.

Dcérsky podnik je podnik, ktorý je kontrolovaný iným podnikom (známym ako materský podnik).

Materský podnik je podnik, ktorý má jeden alebo viac dcérske podniky.

Skupina je materský podnik a všetky jeho dcérske podniky.

Konsolidované účtovné zvierky sú účtovné zvierky skupiny prezentované ako účtovná zvierka jedného podniku.

Menšinový podiel je tá časť čistého prevádzkového výsledku a čistých majetku dcérskeho podniku, ktorá patrí k podielom, ktoré nie sú priamo alebo nepriamo cez dcérske podnik vo vlastníctve materského podniku.

#### PREZENTÁCIA KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

7. Materský podnik, na ktorý sa nevzťahuje odsek 8, by mal prezentovať konsolidovanú účtovnú zvierku.
8. Materský podnik, ktorý je v úplnom vlastníctve ako dcérske podnik, alebo je prakticky celý vo vlastníctve ako dcérske podnik, nemusí prezentovať konsolidovanú účtovnú zvierku a v prípade, že je prakticky celý vo vlastníctve ako dcérske podnik, pokiaľ získa súhlas vlastníkov menšinového podielu. Takýto materský podnik by mal zverejniť dôvody, prečo nebola konsolidovaná účtovná zvierka prezentovaná spolu so zásadami, podľa ktorých boli dcérske podniky účtované vo svojej individuálnej účtovnej zvierke. Zverejnený by mal byť názov a sídlo materského podniku, ktorý zverejňuje konsolidovanú účtovnú zvierku.
9. Používatelia účtovnej zvierky materského podniku sa obvyčajne zaujímajú o finančnú situáciu, o výsledky činnosti a o zmeny vo finančnej situácii skupiny ako celku a potrebujú o tom informácie. Túto potrebu zabezpečujú konsolidované účtovné zvierky, ktoré prezentujú finančné informácie o skupine ako o jednom podniku bez ohľadu na právnu samostatnosť individuálnych právnych subjektov.
10. Materský podnik, ktorého vlastníkom je iný podnik, nemusí vždy prezentovať konsolidovanú účtovnú zvierku, pretože takúto zvierku nemusí požadovať jeho materský podnik a pre potreby ostatných používateľov môže lepšie poslúžiť konsolidovaná účtovná zvierka jeho materského podniku. V niektorých krajinách je materský podnik tiež oslobodený od prezentovania konsolidovanej účtovnej zvierky, ak je prakticky celý vo vlastníctve iného podniku a materský podnik získa súhlas vlastníkov menšinového podielu. Prakticky celý vo vlastníctve často znamená, že materský podnik má 90 % alebo viac hlasovacích práv.

## ROZSAH KONSOLIDOVANEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY

11. Materský podnik, ktorý zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku by mal konsolidovať všetky dcérske podniky, zahraničné a domáce, okrem tých, ktoré sú uvedené v odseku 13.
12. Konsolidovaná účtovná závierka zahŕňa všetky podniky, ktoré kontroluje materský podnik, okrem tých dcérskych podnikov, ktoré sú vylúčené z dôvodov uvedených v odseku 13. Predpokladá sa, že kontrola existuje, ak materský podnik vlastní, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov, viac ako jednu polovicu hlasovacích práv podniku, pokiaľ sa vo výnimočných prípadoch jasne nepreukáže, že takéto vlastníctvo nezaručuje kontrolu. Kontrola tiež existuje dokonca aj vtedy, ak materský podnik vlastní jednu polovicu alebo menej hlasovacích práv podniku, ak má <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>.
- a) právomoc nad viac ako jednou polovicou hlasovacích práv na základe zmluvy s inými investormi;
  - b) právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery podniku podľa stanov alebo zmluvy;
  - c) právomoc menovať alebo odvolať väčšinu členov predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu; alebo
  - d) právomoc obsadiť väčšinu hlasov na zasadnutiach predstavenstva alebo ekvivalentného riadiaceho orgánu.
13. Dcérska spoločnosť by mala byť vylúčená z konsolidácie, ak:
- a) sa kontrola považuje za dočasnú, pretože podiely na dcérskom podniku boli získané a držané výhradne s úmyslom ich následného predaja v blízkej budúcnosti; alebo
  - b) dcérsky podnik vykonáva svoju činnosť pod prísnymi dlhodobými obmedzeniami, ktoré významne poškodzujú jej schopnosť odvádzať peňažné prostriedky materskému podniku.
- Podiely v takýchto dcérskych podnikoch by sa mali účtovať, ako keby boli investíciami v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
14. Dcérsky podnik nie je vylúčený z konsolidácie, z dôvodu odlišnosti jej podnikateľských aktivít v porovnaní s aktivitami iných podnikov v skupine. Lepšia informácia je poskytnutá konsolidovaním takýchto dcérskych podnikov a zverejnením dodatočných informácií v konsolidovanej účtovnej závierke o odlišnosti podnikateľských aktivít dcérskych podnikov. Napríklad zverejnenie požadované IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, pomáha vysvetliť význam odlišnosti podnikateľských aktivít v rámci skupiny.

## POSTUPY KONSOLIDÁCIE

15. Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky je účtovná závierka materského podniku a jeho dcérskych podnikov agregovaná spôsobom riadok po riadku spočítaním podobných položiek majetku, záväzkov, vlastného imania, výnosov a nákladov. Aby konsolidovaná účtovná závierka prezentovala informácie o skupine ako informácie o jednom podniku, treba uskutočniť tieto kroky <sup>(3)</sup>:
- a) účtovná hodnota investície materského podniku v každom dcérskom podniku a podiel materského podniku na vlastnom imaní každého dcérskeho podniku sa eliminujú (pozri IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, ktorý tiež opisuje spracovanie vzniknutého goodwill-u);

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-12, konsolidácia – subjekty na zvláštny účel.

<sup>(2)</sup> Pozri tiež SIV-33, konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie právo a vymedzenie obchodných podielov.

<sup>(3)</sup> Pozri tiež SIV-33: konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a rozdelenie podielov vlastníctva

- b) menšinové podiely na čistom výsledku konsolidovaných dcérskych podnikov za vykazované obdobie sú zistené a upravujú zisk skupiny, aby sa oddelil čistý zisk, ktorý patrí vlastníkom dcérskeho podniku; a
- c) menšinové podiely na čistom majetku konsolidovaných dcérskych podnikov sú zistené a prezentované v konsolidovanej súvahe oddelene od záväzkov a vlastného imania materského podniku. Menšinové podiely na čistom majetku pozostávajú z:
- i) hodnoty vypočítanej k dátumu pôvodnej kombinácie v súlade s IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie; a
  - ii) z menšinového podielu na pohyboch vo vlastnom imaní po dátume kombinácie.
16. Splatné dane zo ziskov zadržaných materským podnikom alebo jeho dcérskymi podnikmi v dcérskych podnikoch sú pri rozdeľovaní ziskov účtované v súlade s IAS 12, dane z príjmov.
17. Vnútroskupinové zostatky a vnútroskupinové transakcie a výsledné nerealizované zisky by mali byť plne vylúčené. Nerealizované straty vyplývajúce z vnútroskupinových transakcií by mali byť tiež vylúčené, pokiaľ náklad nemôže byť uhradený.
18. Vnútroskupinové zostatky a vnútroskupinové transakcie, vrátane predajov, nákladov a dividend sú plne vylúčené. Nerealizované zisky vyplývajúce z vnútroskupinových transakcií, ktoré sú zahrnuté v účtovnej hodnote majetku, ako sú zásoby a neobežnýmajetok, sú plne vylúčené. Nerealizované straty vyplývajúce z vnútroskupinových transakcií, ktoré sú odpočítané z účtovnej hodnoty majetku sú tiež vylúčené, pokiaľ náklad nemôže byť uhradený. Časové rozdiely, ktoré vznikajú pri eliminácii nerealizovaných ziskov a strát vyplývajúcich z vnútroskupinových transakcií, sa posudzujú v súlade s IAS 12, Dane z príjmov.
19. Ak sú pri konsolidácii použité účtovné závierky, ktoré sú zostavené k rôznym vykazovaným dátumom, mali by byť urobené úpravy z dôvodu vplyvu významných transakcií alebo iných udalostí, ktoré sa stanú medzi týmito dátumami a dátumom účtovnej závierky materského podniku. V žiadnom prípade, rozdiel medzi vykazovanými dátumami by nemal byť väčší ako tri mesiace.
20. Účtovné závierky materského podniku a jeho dcérskych podnikov použité pri zostavení konsolidovanej účtovnej závierky sú obyčajne zostavené k rovnakému dátumu. Ak sú vykazované dátumy rozdielne, dcérsky podnik často zostavuje, na účely konsolidácie, výkazy k rovnakému dátumu ako skupina. Ak nieje možné dodržať túto zásadu, účtovné závierky zostavené k rôznym vykazovaným dátumom môžu byť použité pod podmienkou, že rozdiel nie je väčší ako tri mesiace. Princíp konzistencie ukladá, že dĺžka vykazovaných období a akýkoľvek rozdiel vo vykazovaných dátumoch by mali byť rovnaké od obdobia k obdobiu.
21. Pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky by sa mali použiť rovnaké účtovné zásady pre podobné transakcie a iné udalosti za podobných okolností. Ak nie je rozumné použiť jednotné účtovné zásady pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky, táto skutočnosť by mala byť zverejnená spolu s vyčíslením položiek konsolidovanej účtovnej závierky, pri ktorých boli použité odlišné účtovné zásady.
22. V prípadoch, ak člen skupiny použije odlišné účtovné zásady ako sú prijaté v konsolidovaných účtovných závierkach pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, treba urobiť vhodné úpravy jeho individuálnej účtovnej závierky, ak je táto použitá pri zostavovaní konsolidovanej účtovnej závierky.
23. Výsledky činnosti dcérskeho podniku sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke od dátumu akvizície, čo je dátum, ku ktorému je kontrola získaného dcérskeho podniku účinne prevedená na kupujúceho, v súlade s IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie. Výsledky činnosti predaného dcérskeho podniku sú zahrnuté v konsolidovanom výkaze ziskov a strát až do dátumu predaja, ku ktorému materský podnik prestáva mať kontrolu nad dcérskou spoločnosťou. Rozdiel medzi tržbami z predaja dcérskeho

podniku a účtovnou hodnotou jeho majetku znížených o záväzky k dátumu predaja je vykázaný v konsolidovanom výkaze ziskov a strát ako zisk alebo strata z predaja dcérskeho podniku. V snahe zabezpečiť porovnateľnosť účtovných závierok medzi účtovnými obdobiami, sú často poskytované dodatočné informácie o vplyve akvizície a odpredaja dcérskeho podniku na finančnú situáciu k dátumu vykázania a na výsledky za vykazované obdobie a na príslušné sumy za predchádzajúce obdobie.

24. Investícia do podniku by mala byť účtovaná v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, od dátumu, keď prestáva byť dcérske podnikom v zmysle definície a nestáva sa pridruženým podnikom podľa IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov.
25. Účtovná hodnota investície k dátumu, keď prestáva byť dcérske podnikom je neskôr ocenená v nákladoch.
26. Menšinové podiely by mali byť prezentované v konsolidovanej súvahe oddelene od záväzkov a vlastného imania akcionárov materského podniku. Menšinové podiely na zisku skupiny by mali byť tiež prezentované oddelene.
27. Straty pripadajúce na vlastníkov menšinového podielu v konsolidovanom dcérskom podniku môžu presiahnuť menšinový podiel na vlastnom imaní dcérskeho podniku. Prevýšenie a akékoľvek ďalšie straty pripadajúce na vlastníkov menšinových podielov sú zúčtované oproti väčšinovému podielu až do tej výšky, do akej majú vlastníci menšinového podielu záväznú povinnosť uhradiť straty a sú schopní ich uhradiť. Ak dcérske podniku následne vykazuje zisky, sú väčšinovému podielu pridelované dovtedy, kým menšinový podiel na stratách pôvodne znášaný vlastními väčšinového podielu nie je pokrytý.
28. Ak má dcérske podniku nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré sú vlastnené podnikmi mimo skupinu, materské podniku vypočíta svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave pre prioritné dividendy dcérskeho podniku, bez ohľadu na to či boli alebo neboli dividendy deklarované.

#### ÚČTOVANIE INVESTÍCIÍ DO DCÉRSKYCH PODNIKOV V INDIVIDUÁLNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE MATERSKÉHO PODNIKU

29. V individuálnej účtovnej závierke materského podniku, investície do dcérske podnikov, ktoré sú zahrnuté v konsolidovanej účtovnej závierke, by mali byť buď:
  - a) vedené v nákladoch;
  - b) účtované s použitím metódy vlastného imania v súlade s IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov; alebo
  - c) účtované ako finančný majetok k dispozícii na predaj v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
30. Investície do dcérske podnikov, ktoré sú vylúčené z konsolidovanej účtovnej závierky by mali byť:
  - a) vedené v nákladoch;
  - b) účtované s použitím metódy vlastného imania v súlade s IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov, alebo
  - c) účtované ako finančný majetok k dispozícii na predaj v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
31. Vo väčšine krajín materské podniku prezentuje individuálnu účtovnú závierku, aby sa splnili zákonné a iné požiadavky.

## ZVEREJŇOVANIE

32. Okrem údajov požadovaných v odsekoch 8 a 21, mali by byť zverejňované tieto údaje:
- a) v konsolidovanej účtovnej závierke zoznam významných dcérskych podnikov vrátane názvu, krajiny založenia alebo sídla, vlastnícky podiel, ak je odlišný, aj podiel hlasovacích práv;
  - b) v konsolidovanej účtovnej závierke, kde je to aktuálne:
    - i) dôvody, pre ktoré dcérsky podnik nieje konsolidovaný;
    - ii) charakter vzťahu medzi materským podnikom a dcérskym podnikom, v ktorom materský podnik nevlastní priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov, viac ako jednu polovicu hlasovacích práv;
    - iii) názov podniku, v ktorom je viac ako jedna polovica hlasovacích práv vlastnená, priamo alebo nepriamo prostredníctvom dcérskych podnikov, ale ktorý z dôvodu neexistencie kontroly, nie je dcérskym podnikom; a
    - iv) vplyv akvizície a predaja dcérskych podnikov na finančnú situáciu ku dňu zostavenia konsolidovanej účtovnej závierky a na výsledky za vykazované obdobie a na príslušné sumy za predchádzajúce obdobie; a
  - c) v individuálnej účtovnej závierke materského podniku, opis použitej metódy účtovania podielov v dcérskych podnikoch.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

33. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky, ktoré sa vzťahujú na obdobie od 1. januára 1990.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 28  
(REVIDOVANÝ 2000)****Účtovanie investícií do pridružených podnikov**

IAS 28 bol schválený predsedníctvom v novembri 1988.

V novembri 1994 bolo znenie IAS 28 prepracované z dôvodu prezentovania v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 (IAS 28 (prepracovaný 1994)). V pôvodnom schválenom znení sa neuskutočnili žiadne podstatné zmeny. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

V júli 1998 boli v IAS 28 (prepracovaný 1994) revidované odseky 23 a 24, aby boli konzistentné s IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

V decembri 1998, IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, zmenené a doplnené odseky 7, 12 a 14 z IAS 28. Zmeny nahrádzajú odkazy na IAS 25, Účtovanie finančných investícií, odkazmi na IAS 39.

V marci 1999 bol zmenený a doplnený odsek 26, aby sa nahradili odkazy na IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, odkazmi na IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, a aby sa dosiahol súlad s terminológiou IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

V októbri 2000 bol revidovaný odsek 8, aby bol konzistentný s podobnými odsekmi v iných súvisiacich medzinárodných účtovných štandardoch a odsek 10 bol vynechaný. Zmeny odsekov 8 a 10 IAS 28 nadobúdajú účinnosť, keď podnik prvý krát uplatňuje IAS 39.

IAS 28 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

- SIC-3: eliminácia nerealizovaných ziskov a strát z transakcií s pridruženými podnikmi, a
- SIC-20: metóda účtovania vlastného imania – vykazovanie strát,
- SIC-33: konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a rozdelenie vlastníckych podielov

## OBSAH

	Odseky
Rozsah	241
Definície	241
Podstatný vplyv	242
Metóda vlastného imania	242
Metóda nákladu	242
Konsolidovaná účtovná závierka	243
Individuálna účtovná závierka investora	243
Použitie metódy vlastného imania	244
Straty zo zníženia hodnoty	245
Dane z príjmov	245
Podmienené skutočnosti	245
Zverejňovanie	245
Dátum účinnosti	246

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

## ROZSAH

1. Tento štandard by mal používať investor pri účtovaní investícií do pridružených podnikov.
2. Tento štandard nahrádza IAS 3, Konsolidovaná účtovná závierka, v takom rozsahu, v akom sa štandard zaoberá účtovaním investícií do pridružených podnikov.

## DEFINÍCIE

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

Pridružený podnik je podnik, v ktorom má investor podstatný vplyv a ktorý nie je ani dcérskym podnikom ani spoločným podnikaním investora.

Podstatný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch pridruženého podniku, ale nie je to kontrola týchto zámerov.

Kontrola (na účel tohto štandardu) je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery podniku s cieľom získania pozitívov z jeho činností.

Dcérsky podnik je podnik, ktorý je kontrolovaný iným podnikom (označovaným ako materský podnik).

Metóda vlastného imania je účtovná metóda, pomocou ktorej investícia pôvodne zaznamenaná v nákladoch sa upraví o investorov podiel na zmene čistých majetku pridruženého podniku po dátume jeho nadobudnutia. Výkaz ziskov a strát odráža investorov podiel na výsledkoch činností pridruženého podniku.

Metóda nákladu je účtovná metóda, pomocou ktorej je investícia účtovaná v nákladoch. Výkaz ziskov a strát vykazuje výnos z investície len v tom rozsahu, v ktorom investor prijal rozdelenie akumulovaných čistých ziskov pridruženého podniku, ktoré vznikli následne po dátume nadobudnutia podielu.

#### Podstatný vplyv

4. Ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo, prostredníctvom dcérskych podnikov 20 % alebo viac hlasovacích práv pridruženého podniku, predpokladá sa, že investor má podstatný vplyv, okrem prípadu, ak nemôže byť jasne preukázané, že ho v investovanom podniku nemá <sup>(1)</sup>. Naopak, ak investor vlastní, priamo alebo nepriamo, prostredníctvom dcérskych podnikov menej ako 20 % hlasovacích práv investovaného podniku, predpokladá sa, že investor nemá podstatný vplyv, ak takýto vplyv nemôže byť jasne preukázaný. Podstatné alebo väčšinové vlastníctvo iným investorom nutne neznemožňuje investorovi mať podstatný vplyv.
5. Existencia podstatného vplyvu investora sa obvykle dokazuje jedným alebo viacerými nasledujúcimi spôsobmi:
  - a) zastúpením v predstavenstve alebo v rovnocennom riadiacom orgáne pridruženého podniku;
  - b) účasťou na procesoch tvorby zámerov;
  - c) významnými transakciami medzi investorom a pridruženým podnikom;
  - d) výmenou manažérskeho personálu; alebo
  - e) poskytovaním dôležitých technických informácií.

#### Metóda vlastného imania

6. Podľa metódy vlastného imania investícia je pôvodne zaznamenaná v nákladoch a účtovná hodnota je zvýšená alebo znížená, aby bol vykázaný investorov podiel na ziskoch alebo stratách pridruženého podniku po dátume nadobudnutia. Prijaté rozdeľovania z pridruženého podniku znížia účtovnú hodnotu investície. Úpravy účtovnej hodnoty môžu byť tiež potrebné na zmeny v investorovom podiele v pridruženom podniku, vznikajúce zo zmien vo vlastnom imaní pridruženého podniku, ktoré neboli zohľadnené vo výkaze ziskov a strát. Takéto zmeny zahŕňajú zmeny vznikajúce z precenenia nehnuteľností, strojov, zariadení a investícií, z kurzových rozdielov a z úprav rozdielov vznikajúcich pri podnikových kombináciách <sup>(1)</sup>.

#### Metóda nákladu

7. Podľa metódy nákladu investor zaznamenáva svoju investíciu do pridruženého podniku v nákladoch. Investor vykazuje výnos len v tom rozsahu, v akom prijme rozdelenia akumulovaných čistých ziskov pridruženého podniku, vznikajúcich následne po dátume nadobudnutia podielu. Prijaté rozdelenia, ktoré prevýšia takéto zisky, sa považujú za splatenie investície a sú zaznamenané ako zníženie obstarávacej ceny investície.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-33: konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a rozdelenie podielov vlastníctva.

## KONSOLIDOVANÁ ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

8. Investícia do pridruženého podniku by mala byť účtovaná v konsolidovanej účtovnej závierke podľa metódy vlastného imania, okrem prípadu:
- a) ak je investícia nadobudnutá a vlastnená výlučne so zámerom jej predaja v blízkej budúcnosti; alebo
  - b) ak sa riadi podľa prísnych dlhodobých obmedzení, ktoré značne zhoršujú jej schopnosť odvádzať peňažné prostriedky investorovi.
- Takéto investície by sa mali účtovať v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
9. Vykazovanie výnosu na základe prijatých rozdelení nemusí byť adekvátnym ocenením výnosu investora z investície do pridruženého podniku, pretože prijaté rozdelenia môžu nedostatočne vyjadrovať výnosnosť pridruženého podniku. Pretože má investor podstatný vplyv v pridruženom podniku, má aj mieru zodpovednosti za výsledky činnosti pridruženého podniku a aj za návratnosť svojej investície. Investor zohľadňuje toto správcovstvo rozšírením rozsahu svojej konsolidovanej účtovnej závierky tak, aby vyjadrovala jeho podiel na výsledkoch tohto pridruženého podniku, a taktó poskytuje analýzu výnosu a investície, z ktorej je možné vypočítať spoľahlivejšie pomerové ukazovatele. Výsledkom je, že použitie metódy vlastného imania poskytuje viac informácií pri vykazovaní čistých majetku a čistého výnosu investora.
10. Vynechaný
11. Investor by mal prerušiť používanie metódy vlastného imania od dátumu, keď:
- a) prestane mať podstatný vplyv v pridruženom podniku, ale ponecháva si plne alebo čiastočne svoju investíciu; alebo
  - b) použitie metódy vlastného imania nie je ďalej vhodné, pretože pridružený podnik vykonáva svoju činnosť za prísnych dlhodobých obmedzení, ktoré významne poškodzujú jeho schopnosť odvádzať peňažné prostriedky investorovi.

Účtovná hodnota investície k tomuto dátumu by mala byť potom ocenená v nákladoch.

## INDIVIDUÁLNA ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA INVESTORA

12. Investícia do pridruženého podniku, ktorá je vykázaná v individuálnej účtovnej závierke investora, ktorý zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku a ktorá nie je vlastnená výhradne s úmyslom jej predaja v blízkej budúcnosti by mala byť buď:
- a) vedená v nákladoch;
  - b) účtovaná použitím metódy vlastného imania, ktorá je opísaná v tomto štandarde; alebo
  - c) účtovaná ako finančný majetok k dispozícii na predaj, ako je opísané v IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
13. Zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky nezbavuje investora povinnosti zostaviť individuálnu účtovnú závierku.
14. Investícia do pridruženého podniku, ktorá je vykázaná v účtovnej uzávierke investora, ktorý nezostavuje konsolidovanú účtovnú uzávierku, by mala byť buď:
- a) vedená v nákladoch;
  - b) účtovaná použitím metódy vlastného imania, ktorá je opísaná v tomto štandarde, ak by metóda vlastného imania bola vhodnejšia pre pridružený podnik v prípade, že by investor zostavil konsolidovanú účtovnú závierku; alebo



- c) účtovaná podľa IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, ako finančný majetok k dispozícii na predaj alebo finančný majetok držané s cieľom obchodovania podľa definícií v IAS 39.
15. Investor, ktorý má investície do pridružených podnikov, nemusí zostavovať konsolidovanú účtovnú závierku, pretože nemá dcérske podniky. Je vhodné, aby investor poskytol rovnaké informácie o svojich investíciách do pridružených podnikov ako tie podniky, ktoré zostavujú konsolidovanú účtovnú závierku.

#### POUŽITIE METÓDY VLASTNÉHO IMANIA

16. Viaceré postupy vhodné pre použitie metódy vlastného imania sú podobné konsolidačným postupom uvedeným v IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov. Okrem toho, všeobecné princípy, ktoré sú základom konsolidačných postupov používaných pri akvizícii dcérskeho podniku, sú prijaté pre nadobudnutie investície do pridruženého podniku <sup>(1)</sup>.
17. Investícia do pridruženého podniku sa účtuje podľa metódy vlastného imania od dátumu, ku ktorému spadá pod definíciu investície do pridruženého podniku. Pri nadobudnutí investície sa akýkoľvek rozdiel (či pozitívny alebo negatívny) medzi obstarávacou cenou pri nadobudnutí a investorovým podielom na objektívnych hodnotách čistých identifikovateľných majetku pridruženého podniku účtuje v súlade s IAS 22, Podnikové kombinácie. Vhodné úpravy podielu investora na ziskoch alebo stratách po nadobudnutí sa robia tak, aby sa zohľadnili:
- a) odpisy odpísateľných majetku, založené na ich objektívnych hodnotách; a
  - b) amortizácia rozdielu medzi obstarávacou cenou investície a podielu investora na objektívnych hodnotách čistých identifikovateľných majetku.
18. Pri metóde vlastného imania investor používa posledné dostupné účtovné závierky pridruženého podniku; obyčajne zostavené k tomu istému dátumu ako účtovná závierka investora. Ak sú dátumy, ku ktorým boli zostavené výkazy investora a pridruženého podniku rozdielne, pridružený podnik často zostavuje pre potreby investora výkazy k rovnakému dátumu ako účtovná závierka investora. Ak to nie je praktické, môžu sa použiť účtovné závierky zostavené k rôznym dátumom. Podľa zásady konzistencie platí, že dĺžka vykazovaného obdobia a akýkoľvek rozdiel vo vykazovaných dátumoch sú zhodné od obdobia k obdobiu.
19. Ak sú použité účtovné závierky s rozdielnym dátumom zostavenia, vykonávajú sa úpravy týkajúce sa následkov akýchkoľvek významných udalostí alebo transakcií medzi investorom a pridruženým podnikom, ktoré nastali medzi dátumom účtovnej závierky pridruženého podniku a dátumom účtovnej závierky investora.
20. Účtovná závierka investora sa obyčajne zostavuje použitím jednotnej účtovnej zásady pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností. Ak pridružený podnik používa inú účtovnú zásadu ako zásadu prijatú investorom pre podobné transakcie a udalosti za podobných okolností, v mnohých prípadoch sa robia vhodné úpravy účtovnej závierky pridruženého podniku, ak je použitá investorom pri aplikácii metódy vlastného imania. Ak nie je možné takéto úpravy vyčísliť, táto skutočnosť je všeobecne zverejnená.
21. Ak má pridružený podnik nesplatené kumulované prioritné akcie, ktoré vlastní tretie strany, investor vypočítava svoj podiel na ziskoch alebo stratách po úprave pre prioritné dividendy bez ohradu na to, či tieto boli alebo neboli deklarované.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-3: eliminácia nerealizovaných ziskov a strát z transakcií s pridruženými podnikmi.

22. Ak sa podľa metódy vlastného imania podiel investora na stratách pridruženého podniku rovná alebo prevyšuje účtovnú hodnotu investície, investor obvyčajne prerušuje zahŕňanie svojho podielu na ďalších stratách. Investícia sa vykazuje v nulovej hodnote. Ďalšie straty sa pridelujú investorovi do tej výšky, do akej sa zaviazal alebo uhradil platby za pridružený podnik, aby vyrovnal záväzky pridruženého podniku, za ktoré sa investor zaručil alebo inak zaviazal. Ak pridružený podnik následne vykazuje zisky, investor si prideluje svoj podiel na ziskoch dovtedy, kým sa podiel ziskov nevyrovná podielu na nevykázaných čistých stratách <sup>(1)</sup>.

#### Straty zo zníženia hodnoty

23. Ak existuje náznak, že investícia do pridruženého podniku môže byť znehodnotená, podnik uplatňuje IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Pri určovaní hodnoty investície, podnik odhaduje:
- svoj podiel na súčasnej hodnote odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že budú zrealizované pridruženým podnikom chápaným ako celok, vrátane peňažných tokov z činností pridruženého podniku a tržieb z konečného predaja investície; alebo
  - súčasnú hodnotu odhadovaných budúcich peňažných tokov, u ktorých sa očakáva, že vzniknú z dividend prijatých z investície a z jej konečného predaja.

Pri správnych predpokladoch vedú obe metódy k rovnakým výsledkom. Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty investície sa rozdeľuje podľa IAS 36. Preto sa najprv rozdeľuje na akékoľvek zostávajúce goodwill (pozri odsek 17).

24. Uhraditeľná suma investície do pridruženého podniku je stanovená pre každý jednotlivý pridružený podnik, okrem prípadu, ak jednotlivý pridružený podnik nerealizuje príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku, ktoré sú zväčša nezávislé od iných majetku vykazovaného podniku.

#### DANE Z PRÍJMOV

25. Dane z príjmov, ktoré vznikajú z investícií do pridružených podnikov sa účtujú v súlade s IAS 12, Dane z príjmov.

#### PODMIENENÉ SKUTOČNOSTI

26. V súlade s IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, investor zverejňuje:
- svoj podiel na podmienených záväzkoch a kapitálových záväzkoch pridruženého podniku, za ktoré je tiež podmienene zodpovedný; a
  - tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú pretože investor je jednotlivo zodpovedný za všetky záväzky pridruženého podniku.

#### ZVEREJŇOVANIE

27. Mali by sa zverejniť tieto údaje:
- vhodný zoznam a opis významných pridružených podnikov, vrátane vlastníckeho podielu, a ak je odlišný, aj podielu hlasovacích práv; a
  - metódy používané na účtovanie takýchto investícií.
28. Investície do pridružených podnikov, účtované použitím metódy vlastného imania, by sa mali klasifikovať ako dlhodobý majetok a mali by sa zverejniť ako samostatná položka v súvahe. Podiel investora na ziskoch alebo stratách z takejto investície by sa mal zverejniť ako samostatná položka vo výkaze ziskov a strát. Podiel investora na každej mimoriadnej položke alebo položke predchádzajúceho účtovného obdobia by sa mal tiež zverejniť samostatne.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-20: účtovná metóda vlastného imania – vykazovanie strát.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

29. Okrem odsekov 23 a 24 sa tento medzinárodný účtovný štandard stáva účinným pre účtovné uzávierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1990 alebo neskôr.
30. Odseky 23 a 24 nadobudnú účinnosť ku dňu nadobudnutia účinnosti IAS 36, t. j. pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1990 alebo neskôr, pokiaľ sa IAS 36 neuplatňuje už skôr.
31. Odseky 23 a 24 tohto štandardu boli schválené v júli 1998, aby nahradili odseky 23 a 24 v IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov, prepracovaného v roku 1994.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 29  
(PREPRACOVANÝ 1994)**

**Účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach**

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahrádza štandard pôvodne schválený predsedníctvom v apríli 1989. Je predložený v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a v nasledujúcich rokoch. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS..

IAS 29 sa týkajú tieto interpretácie SIC:

- SIC-19: mena, v ktorej sa vykazuje – ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29,
- SIC-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na prezentačnú menu.

## OBSAH

	Odseky
Rozsah	247
Prepočet účtovných závierok	247
Účtovné závierky založené na historickom náklade	248
Súvaha	248
Výkaz ziskov a strát	249
Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek	249
Účtovné závierky založené na bežnom náklade	250
Súvaha	250
Výkaz ziskov a strát	250
Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek	250
Dane	250
Výkaz peňažných tokov	250
Zodpovedajúce údaje	250

Konsolidované účtovné závierky	250
Výber a použitie všeobecného cenového indexu	251
Hospodárstva, ktoré prestávajú byť hyperinflačnými	251
Zverejňovanie	251
Dátum účinnosti	251

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard sa používa pre základné účtovné závierky vrátane konsolidovaných účtovných závierok, každého podniku, ktorý predstavuje v mene hyperinflačného hospodárstva.
2. V hyperinflačných hospodárstvach vykazovanie prevádzkových výsledkov a finančnej situácie v miestnej mene nie je užitočné bez prepočtu. Peniaze strácajú kúpnu silu v takom pomere, že porovnanie súm z transakcií a iných udalostí, ktoré sa stali v rozdielnych časoch, dokonca za rovnaké časové obdobie je klamné.
3. Tento štandard nestanovuje absolútny pomer, pri ktorom sa usudzuje, že hyperinflácia vzniká. Je to vecou úsudku, kedy sa prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom stáva potrebným. Hyperinfláciu naznačujú vlastnosti hospodárskeho prostredia krajiny, ktoré zahŕňajú, ale sa neobmedzujú na:
  - a) verejnosť dáva prednosť držať svoje bohatstvo v nepeňažnom majetku alebo v relatívne stabilnej cudzej mene. Držané sumy miestnej meny sú okamžite investované, aby udržali kúpnu silu;
  - b) verejnosť nedbá o peňažné sumy v súvislosti s miestnou menou, ale v súvislosti s relatívne stabilnou cudzou menou. Ceny môžu byť zaznamenané v tejto mene;
  - c) predaj a nákup na úver sa uskutočňuje v cenách, ktoré vyrovnávajú očakávanú stratu kúpnej sily počas úverového obdobia, dokonca aj vtedy, ak je obdobie krátke;
  - d) úrokové miery, ceny a mzdy sú spojené s cenovým indexom a
  - e) kumulatívna miera inflácie počas troch rokov sa približuje alebo presahuje 100 %.
4. Je vhodnejšie, aby všetky podniky, ktoré vykazujú v mene rovnakom hyperinflačnom hospodárstve, používali tento štandard od rovnakého dátumu. Napriek tomu, tento štandard platí pre účtovné závierky každého podniku od začiatku vykazovaného obdobia, v ktorom zistí jestvovanie hyperinflácie v krajine, v ktorej mene sa vykazuje.

#### PREPOČET ÚČTOVNÝCH ZÁVIEROK

5. Ceny sa časom menia ako výsledok rôznych špecifických alebo všeobecných politických, hospodárskych a sociálnych síl. Špecifické sily, ako sú zmeny v ponuke a dopyte a technologické zmeny, môžu spôsobiť, že individuálne ceny sa podstatne zvýšia alebo znížia a nezávisle jedna od druhej. Okrem toho, všeobecné sily môžu mať za následok zmeny vo všeobecnej hladine cien, a preto aj vo všeobecnej kúpnej sile peňazí.
6. Vo väčšine krajín sú základné účtovné závierky zostavované na základe historického nákladu bez ohľadu buď na zmeny vo všeobecnej cenovej hladine, alebo na zvýšenie špecifických cien držaných majetku, s výnimkou toho, že nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a investície môžu byť precenené. Niektoré podniky však prezentujú základné účtovné závierky, ktoré sú založené na prístupe bežného nákladu, ktorý odráža účinky zmien špecifických cien držaných majetku.

7. V hyperinflačnom hospodárstve sú účtovné závierky, či už sú založené na prístupe historického nákladu alebo na prístupe bežného nákladu, užitočné len vtedy, ak sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Výsledkom toho je, že tento štandard sa používa pre základné účtovné závierky podnikov, ktoré sa vykazujú v mene hyperinflačného hospodárstva. Prezentácia informácií požadovaných týmto štandardom, ako je dodatok k neprepočítaným účtovným závierkam, nie je povolená. Okrem toho sa neodporúča oddelená prezentácia účtovnej závierky pred prepočtom.
8. Účtovné závierky podniku, ktorý vykazuje v mene hyperinflačného hospodárstva, či už sú založené na prístupe historického nákladu alebo na prístupe bežného nákladu, by mali byť uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobie požadované IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, a akékoľvek informácie týkajúce sa predchádzajúcich období, by mali byť tiež uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu.
9. Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek by mali byť zahrnuté v čistom príjme, a zverejnené oddelene.
10. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom vyžaduje použitie určitých postupov, ako aj úsudku. Dôsledné použitie týchto postupov a úsudkov od obdobia k obdobiu je dôležitejšie ako dôsledná správnosť výsledných súm zahrnutých v prepočítaných účtovných závierkach.

#### *Účtovné závierky založené na historickom náklade*

#### *Súvaha*

11. Sumy súvahy, ktoré nie sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu.
12. Peňažné položky nie sú prepočítané, pretože už sú vyjadrené v cenách peňažnej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Peňažné položky sú peniaze v držbe a položky, ktoré budú prijaté alebo platené peniazmi.
13. Majetok a záväzky spojené dohodom k cenovým zmenám, ako sú indexom spojené dlhopisy a pôžičky, sú upravené v súlade s dohodou, aby sa zistila nezaplatená suma k súvahovému dňu. Tieto položky sú vedené v upravenej sume v prepočítanej súvahe.
14. Všetok ostatný majetok a záväzky sú nepeňažné. Niektoré nepeňažné položky sú vedené v sumách bežných k súvahovému dňu, ako je čistá realizačná hodnota a tržová hodnota, takže nie sú prepočítané. Všetok ostatný nepeňažný majetok a záväzky sú prepočítané.
15. Väčšina nepeňažných položiek je vedená v nákladoch alebo v nákladoch znížených o odpis; preto sú vyjadrené v sumách bežných k dátumu ich obstarania. Prepočítaný náklad, alebo náklad znížený o odpis každej položky je určený použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumu obstarania k súvahovému dňu na historický náklad a akumulované odpisy. Preto sú nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, investície, zásoby surovín a tovaru, goodwill, patenty, obchodné známky a podobný majetok prepočítaný od dátumu nákupu. Zásoby nedokončenej výroby a hotovej výroby sú prepočítané od dátumov, ku ktorým boli náklady nákupu a premeny vynaložené.
16. Podrobné záznamy údajov o obstaraní položiek nehnuteľností, strojov a zariadení nemusia byť dostupné alebo je nemožné ich odhadnúť. Za týchto výnimočných okolností môže byť potrebné v prvom období použitia tohto štandardu využiť nezávislý odborný odhad hodnoty položiek ako základu pre ich prepočet.
17. Všeobecný cenový index nemusí byť dostupný za obdobia, pre ktoré je prepočet nehnuteľností, strojov a zariadení požadovaný týmto štandardom. Za týchto výnimočných okolností môže byť potrebné využiť odhad založený napríklad na pohyboch v menových kurzoch medzi vykazovanou menou a pomerne stabilnou cudzou menou.

18. Niektoré nepeňažné položky sú vedené v sumách bežných k iným dátumom, ako k dátumu obstarania alebo k súvahovému dňu, napríklad nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré boli prehodnotené k určitému skoršiemu dátumu. V týchto prípadoch sú účtovné hodnoty prepočítané od dátumu prehodnotenia.
19. Prepočítaná suma nepeňažnej položky je znížená v súlade s primeraným medzinárodným účtovným štandardom, ak prekročí uhraditeľnú sumu z budúceho použitia položky (vrátane predaja a iného vyradenia). Preto v týchto prípadoch prepočítané sumy nehnuteľností, strojov a zariadení, goodwill-u, patentov, obchodných známkov sú znížené na uhraditeľnú sumu, prepočítané sumy zásob sú znížené na čistú realizačnú hodnotu a prepočítané sumy krátkodobých investícií sú znížené na trhovú hodnotu.
20. Investovaný podnik, ktorý je účtovaný metódou vlastného imania môže vykazovať v mene hyperinflačného hospodárstva. Súvaha a výkaz ziskov a strát takéhoto investovaného podniku sú prepočítané v súlade s týmto štandardom, aby sa vypočítal investorov podiel na čistom majetku a výsledkoch činností. Kde sú prepočítané účtovné závierky investovaného podniku vyjadrené v cudzej mene, účtovné závierky sú prevedené závierkovými kurzami.
21. Dosah inflácie je obvyčajne vykázany v nákladoch na prijaté úvery a pôžičky. Nie je vhodné aj prepočítať kapitálové výdavky financované pôžičkou, a aj kapitalizovať tú časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorá kompenzuje infláciu počas rovnakého obdobia. Táto časť nákladov na prijaté úvery a pôžičky je vykázaná ako náklad za obdobie, v ktorom boli náklady vynaložené.
22. Podnik môže obstarat' majetok podľa dohody, ktorá mu povoľuje odložiť platbu bez vynaloženia explicitného úrokového nákladu. Tam, kde je nemožné pripočítať sumu úroku, je takýto majetok prepočítaný od dátumu platby a nie od dátumu obstarania.
23. IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien, povoľuje podniku zahrnúť kurzové rozdiely z pôžičiek do účtovnej hodnoty majetku po prudkej a nedávnej devalvácii. Takáto prax nie je vhodná pre podnik vykazujúci v mene hyperinflačného hospodárstva, ak účtovná hodnota majetku je prepočítaná od dátumu jeho obstarania.
24. Na začiatku prvého obdobia použitia tohto štandardu sú súčasťou vlastného imania vlastníkov, okrem nerozdelených ziskov a akéhokoľvek prebytku z prehodnotenia prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu od dátumov, ku ktorým súčasťou prispeli alebo inak vznikli. Akýkoľvek prebytok z prehodnotenia, ktorý vznikol v predchádzajúcich obdobiach je vylúčený. Prepočítané nerozdelené zisky sú odvodené od všetkých ostatných súm v prepočítanej súvahe.
25. Ku koncu prvého obdobia a v nasledujúcich obdobiach, sú všetky súčasťou vlastného imania vlastníkov prepočítané použitím všeobecného cenového indexu od začiatku obdobia alebo od dátumu príspevku, ak to bolo neskôr. Pohyby vlastného imania vlastníkov za obdobie sú zverejnené v súlade s IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky.

#### Výkaz ziskov a strát

26. Tento štandard požaduje, aby všetky položky vo výkaze ziskov a strát boli vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Preto všetky sumy musia byť prepočítané s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe od dátumov, keď položky výnosov a nákladov boli pôvodne vykázané v účtovných závierkach.

#### Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek

27. V období inflácie, podnik vlastníci prebytok peňažných majetku nad peňažnými záväzkami stráca kúpnu silu a podnik s prebytkom peňažných záväzkov nad peňažným majetkom získava kúpnu silu v tej miere, v ktorej nie sú majetok a záväzky spojené s cenovou hladinou. Tento prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek môže byť odvodený ako výsledný rozdiel z prepočtu nepeňažných majetku, vlastného imania vlastníkov a položiek výkazu ziskov a strát, a úpravy indexom spojených majetku a záväzkov. Prírastok alebo úbytok môže byť odhadnutý s použitím zmeny vo všeobecnom cenovom indexe k váženému priemeru za obdobie na rozdiel medzi peňažným majetkom a peňažnými záväzkami.

28. Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek je zahrnutý v čistom zisku. Úprava týchto majetku a záväzkov spojených dohodou k zmenám cien, prevedená v súlade s ods. 13, je nahradená prírastkom alebo úbytkom v čistej pozícii peňažných položiek. Ostatné položky výkazu ziskov a strát, ako sú výnosové a nákladové úroky, a kurzové rozdiely súvisiace s investovanými alebo pôžičkovými finančnými prostriedkami, sú tiež spojené s čistou pozíciou peňažných položiek. Hoci sú takéto položky zverejnené oddelene, môže napomôcť, ak sú uvedené spolu s prírastkom alebo úbytkom v čistej pozícii peňažných prostriedkov vo výkaze ziskov a strát.

#### *Účtovné závierky založené na bežnom náklade*

##### *Súvaha*

29. Položky uvedené v bežnom náklade nie sú prepočítané, pretože už sú vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu. Ostatné položky v súvahe sú prepočítané v súlade s ods. 11 až 25.

##### *Výkaz ziskov a strát*

30. Výkaz ziskov a strát založený na bežnom náklade pred prepočtom všeobecne vykazuje náklady bežné v čase, v ktorom sa základné transakcie a udalosti stali. Náklady na predaj a odpisy sú zaznamenané v bežných nákladoch v čase spotreby; predajné a ostatné náklady sú zaznamenané v ich peňažných sumách, keď boli vynaložené. Preto musia byť všetky sumy prepočítané do mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu s použitím všeobecného cenového indexu.

#### *Prírastok alebo úbytok v istej pozícii peňažných položiek*

31. Prírastok alebo úbytok v čistej pozícii peňažných položiek je účtovaný v súlade s ods. 27 a 28. Výkaz ziskov a strát založený na bežnom náklade však môže už zahŕňať úpravu odrážajúcu účinky zmien cien na peňažné položky v súlade s ods. 16 z IAS 15, Informácie o účinkoch zmien cien. Takáto úprava je súčasťou prírastku alebo úbytku v čistej pozícii peňažných položiek.

##### *Dane*

32. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom môže spôsobiť rozdiely medzi zdaniiteľným príjmom a účtovným príjmom. Tieto rozdiely sú účtované v súlade s IAS 12, Dane z príjmov.

##### *Výkaz peňažných tokov*

33. Tento štandard požaduje, aby všetky položky vo výkaze peňažných tokov boli vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu.

##### *Zodpovedajúce údaje*

34. Zodpovedajúce údaje za predchádzajúce vykazované obdobie, ak už boli založené na prístupe historického nákladu, alebo prístupe bežného nákladu, sú prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu tak, že porovnateľné účtovné závierky sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia. Zverejnené informácie týkajúce sa predchádzajúcich období sú taktiež vyjadrené v cenách mernej jednotky bežnej ku koncu vykazovaného obdobia.

##### *Konsolidované účtovné závierky*

35. Materský podnik, ktorý vykazuje v mene hyperinflačného hospodárstva, môže mať dcérske podniky, ktoré tiež vykazujú v menách hyperinflačných hospodárstiev. Účtovné závierky akéhokoľvek takéhoto dcérskeho podniku musia byť prepočítané s použitím všeobecného cenového indexu krajiny, v ktorej mene podnik vykazuje, pred tým, ako sú zahrnuté do konsolidovaných účtovných závierok vydávaných jeho materským podnikom. Kde je takýto dcérsky podnik zahraničným dcérským podnikom jeho prepočítané účtovné závierky sú prevedené uzávierkovými kurzami. S účtovnými závierkami dcérskeho podniku, ktoré nevykazujú v menách hyperinflačných hospodárstiev sa zaobchádza v súlade s IAS 21, Účtovanie účinkov zmien v kurzoch cudzích mien.

36. Ak sú účtovné závierky s rozdielnymi vykazovanými dátumami konsolidované, všetky položky, či nepeňažné, alebo peňažné, musia byť prepočítané do mernej jednotky bežnej k dátumu konsolidovaných účtovných závierok.

#### Výber a použitie všeobecného cenového indexu

37. Prepočet účtovných závierok v súlade s týmto štandardom požaduje použitie všeobecného cenového indexu, ktorý odráža zmeny vo všeobecnej kúpnej sile. Je vhodnejšie, aby podniky, ktoré vykazujú v mene rovnakého hospodárstva, používali rovnaký index.

#### HOSPODÁRSTVA, KTORÉ PRESTÁVAJÚ BYŤ HYPERINFLAČNÝMI

38. Ak hospodárstvo prestáva byť hyperinflačné a podnik ukončuje zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky zostavenej v súlade s týmto štandardom, mal by zaobchádzať so sumami vyjadrenými v mernej jednotke bežnej ku koncu predchádzajúceho vykazovaného obdobia ako so základňou pre účtovné hodnoty v jeho nasledujúcich účtovných závierkach.

#### ZVEREJŇOVANIE

39. Mali by byť uskutočnené nasledujúce zverejnenia <sup>(1)</sup>:
- a) skutočnosť, že účtovné závierky a zodpovedajúce údaje za predchádzajúce obdobia boli prepočítané vzhľadom na zmeny vo všeobecnej kúpnej sile vykazovanej meny a ako výsledok sú uvedené v cenách mernej jednotky bežnej k súvahovému dňu;
  - b) či sú účtovné závierky založené na prístupe historického nákladu alebo na prístupe bežného nákladu a
  - c) totožnosť a úroveň cenového indexu k súvahovému dňu a pohyb v indexe počas súčasného a predchádzajúceho vykazovaného obdobia.
40. Zverejnenia požadované týmto štandardom sú potrebné na vytvorenie jasnej základne pre zaobchádzanie s účinkami inflácie v účtovných závierkach. Ich zámerom je taktiež poskytovať ostatné informácie potrebné na porozumenie základne a výsledných súm.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

41. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 1990 alebo neskôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 30 (PREPRACOVANÝ 1994)

#### Zverejnenia v účtovnej závierke bánk a podobných finančných inštitúcií

Tento prepracovaný medzinárodný účtovný štandard nahradí štandard pôvodne schválený predsedníctvom v júni 1990. Je prezentovaný v prepracovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991 a v nasledujúcich rokoch. Na pôvodne schválenom texte sa nerobili žiadne podstatné zmeny. Zmenila sa iba určitá terminológia, aby ho zosúladila so súčasnou IAS praxou Rady IAS.

V roku 1998 boli odseky 24 a 25 IAS 30 pozmenené. Zmeny nahradia odkazy na IAS 25, účtovanie finančných investícií, s odvolaním sa na IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

V 1999, boli odseky 26, 27, 50 a 51 z IAS 30 pozmenené. Tieto zmeny nahrádzajú odkazy na IAS 10, Udalosti po súvahovom dni odkazmi na IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, a aby sa dosiahol súlad s terminológiou v IAS 37.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-30: vykazovaná mena – prevod z oceňovacej meny na prezentačnú menu.



## OBSAH

	Odseky
Rozsah	252
Pôvod	253
Účtovné zásady	253
Výkaz ziskov a strát	253
Súvaha	255
Podmienené skutočnosti a záväzky vrátane podsúvahových položiek	256
Splatnosti majetku a záväzkov	257
Koncentrácia majetku, záväzkov a podsúvahových položiek	258
Straty z úverov a záloh	258
Všeobecné bankové riziká	259
Majetok zastavený ako záruka	260
Správčovské činnosti	260
Transakcie spriaznených osôb	260
Dátum účinnosti	261

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

## ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal používať pre účtovné závierky bánk a podobných finančných inštitúcií (následne uvádzané ako banky).
2. Na účely tohto štandardu zahŕňa výraz „banka“ všetky finančné inštitúcie, ktorých jednou z hlavných činností je prijímať vklady a vypožičiavať si so zámerom požičiavania a investovania, a ktoré sú v rozsahu bankovej alebo podobnej legislatívy. Štandard platí pre také podniky, ktoré vo svojom názve majú alebo nemajú slovo „banka“.
3. Banky predstavujú na celom svete významný a vplyvný sektor podnikania. Väčšina jednotlivcov a organizácií používa banky buď ako vkladatelia alebo ako vypožičiavateľa. Banky zohrávajú hlavnú úlohu pri udržiavaní dôvery v menový systém vďaka blízkemu vzťahu s regulačnými úradmi a s vládami a reguláciami uloženými na ne týmito vládami. Preto existuje značný a všeobecný záujem o prosperitu bánk, najmä ich solventnosť a likviditu a relatívny stupeň rizika, ktoré sa spája s rôznym typom ich podnikania. Operácie bánk sa líšia od operácií iných komerčných podnikov, takisto aj požiadavky na účtovníctvo a vykazovanie. Tento štandard rozoznáva ich špeciálne potreby. Podporuje aj prezentáciu komentáru k účtovnej závierke, ktorý sa zaoberá takými záležitosťami ako je manažment a kontrola likvidity a rizika.
4. Štandard dopĺňa ostatné medzinárodné účtovné štandardy, ktoré platia aj pre banky, pokiaľ nie sú špecificky vyňaté zo štandardu.

5. Štandard platí pre individuálnu účtovnú závierku a konsolidovanú účtovnú závierku bánk. Tento štandard možno použiť s ohľadom na takéto operácie na konsolidovanie základu tam, kde skupina vykonáva bankové operácie.

#### PÔVOD

6. Používatelia účtovnej závierky banky potrebujú relevantné, spoľahlivé a porovnateľné informácie, ktoré im pomáhajú pri hodnotení finančnej situácie a výnosnosti banky a ktoré sú pre ne pri ekonomickom rozhodovaní užitočné. Potrebujú aj informácie, ktoré im pomáhajú lepšie porozumieť špeciálnym charakteristikám operácií banky. Používatelia takéto informácie potrebujú, dokonca aj keď je banka pod dohľadom a regulačným úradom poskytuje informácie, ktoré nie sú vždy dostupné verejnosti. Preto zverejnenia v účtovnej závierke banky musia byť dostatočne vyčerpávajúce, aby splňali potreby používateľov, v medziach toho, čo je od manažmentu rozumné požadovať.
7. Používatelia účtovnej závierky banky sa zaujímajú o jej likviditu a solventnosť a riziká vzťahujúce sa na majetok a záväzky vykázané v jej súvahe a na jej podsúvahové položky. Likvidita sa týka dostupnosti dostatočných finančných zdrojov k uspokojeniu vkladových výberov a iných finančných záväzkov, keď nadobúdajú splatnosť. Solventnosť sa týka prebytku majetku nad záväzkami, a teda primeranosti bankového kapitálu. Banka je vystavená riziku likvidity a rizikám vznikajúcim z kolísania meny, pohybov úrokovej miery, zmien v trhových cenách a zo zlyhania zmluvnej strany. Tieto riziká sa môžu odraziť v účtovnej závierke, ale používatelia budú mať lepšie porozumenie, ak im manažment poskytne komentár k účtovnej závierke, ktorý popisuje spôsob, ako riadi a kontroluje riziká spojené s operáciami banky.

#### ÚČTOVNÉ ZÁSADY

8. Banky používajú na vykazovanie a oceňovanie položiek vo svojich účtovných závierkach rozličné metódy. Kým je zosúladenie týchto metód žiaduce, je to nad rozsah tohto štandardu. Aby sa vyhovelo IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, a tým umožnilo používateľom pochopiť základ, na ktorom sa účtovná závierka banky zostavuje, musia byť zverejnené účtovné zásady zaoberajúce sa nasledujúcimi položkami:
  - a) určenie základných typov výnosu (pozri odseky 10 a 11);
  - b) ocenenie investície a obchodu s cennými papiermi (pozri odseky 24 a 25);
  - c) rozlíšenie medzi takými transakciami a inými udalosťami, ktoré majú za následok vykázanie majetku a záväzkov v súvahe, a takými transakciami a inými udalosťami, ktoré len dávajú zvýšenie podmienených skutočností a záväzkov (pozri odseky 26 až 29);
  - d) základ pre určenie strát z úverov a záloh, a odpisovanie nedobytných úverov a záloh (pozri odseky 43 až 49);
  - e) základ pre určenie nákladov na všeobecné bankové riziká a účtovné zaobchádzanie s takýmito nákladmi (pozri odseky 50 až 52).

Niektoré z týchto problémov sú predmetom existujúcich medzinárodných účtovných štandardov, zatiaľ čo s inými sa možno zaoberať neskôr.

#### VÝKAZ ZISKOV A STRÁT

9. Banka by mala prezentovať výkaz ziskov a strát, ktorý zoskupuje výnosy a náklady podľa charakteru a zverejňuje sumy základných druhov výnosov a nákladov.

10. Navyše, k požiadavkám ostatných medzinárodných účtovných štandardov by mali zverejnenia vo výkaze ziskov a strát alebo poznámky k výkazom účtovnej závierky zahŕňať nasledujúce položky výnosov a nákladov, ale nemali by sa na ne obmedzovať:
- úrokové a podobné výnosy;
  - úrokové náklady a podobné náklady;
  - dividendový výnos;
  - poplatky a výnos z provízie;
  - poplatky a náklad na províziu;
  - prírastky mínus straty vznikajúce z obchodovania s cennými papiermi;
  - prírastky mínus straty vznikajúce z investičných cenných papierov;
  - prírastky mínus straty vznikajúce z obchodovania v cudzích menách;
  - ostatné prevádzkové výnosy;
  - straty z úverov a záloh;
  - všeobecné administratívne náklady; a
  - ostatné prevádzkové náklady.
11. Základné druhy výnosov plynúce z operácií banky zahŕňajú úrok, poplatky za služby, provízie a výsledky obchodovania. Každý druh výnosu sa zverejňuje osobitne, aby používatelia mohli stanoviť výnosnosť banky. Takéto zverejnenia sú dodatkom k zverejneniam zdroja výnosu požadovaných IAS 14, Vykazovanie o segmentoch.
12. Základné druhy nákladov plynúce z operácií banky zahŕňajú úrok, provízie, straty z úverov a záloh, náklady vzťahujúce sa na zníženie v účtovnej hodnote investícií a na všeobecné administratívne náklady. Každý druh nákladu sa zverejňuje osobitne, aby mohli používatelia stanoviť výnosnosť banky.
13. Položky výnosov a nákladov by sa nemali kompenzovať, okrem tých, ktoré sa vzťahujú na hedging a na majetok a záväzky, ktoré boli kompenzované v súlade s odsekom 23.
14. Kompenzácia v prípadoch iných ako tých, keď sa položky vzťahujú na hedging a na majetok a záväzky, ktoré sa kompenzovali, ako je opísané v odseku 23, bráni používateľom stanoviť výnosnosť oddelených činností banky a návratnosť, ktorú získava z jednotlivých tried majetku.
15. Prírastky a straty vznikajúce z každej z nasledujúcich skutočností sa bežne vykazujú na čistom základe:
- a) vyradenia a zmeny v účtovnej hodnote obchodovateľných cenných papierov;
  - b) vyradenia investičných cenných papierov; a
  - c) obchody v cudzích menách.
16. Úrokový výnos a úrokový náklad sa zverejňujú osobitne, aby sa poskytlo lepšie porozumenie zloženia čistého úroku a dôvody pre zmeny v čistom úroku.
17. Čistý úrok je výsledkom tak úrokových mier, ako aj súm pôžičiek a úverov. Od manažmentu sa žiada poskytovať komentár o priemerných úrokových mierach, priemere majetku zarábajúceho úrok a priemere úročených záväzkov za obdobie. V niektorých krajinách podporujú vlády banky tak, že ukladajú do nich vklady a iné úverové facility, ktoré sú dostupné za úrokové miery, ktoré sú podstatne pod trhovými mierami. V týchto prípadoch komentár manažmentu často zverejňuje rozsah týchto vkladov a facility a ich účinok na čistý výnos.

## SÚVAHA

18. Banka by mala prezentovať súvahu, ktorá zoskupuje majetok a záväzky podľa ich charakteru a uvádza ich v poradí, ktoré odráža ich relatívnu likviditu.
19. Navyše k požiadavkám iných medzinárodných účtovných štandardov by zverejnenia v súvahe alebo poznámky k výkazom účtovnej závierky mali zahŕňať nasledujúci majetok a záväzky, ale nemali by sa obmedzovať iba na ne:

## Majetok:

- peniaze a zostatky na účtoch v centrálnej banke,
- štátne pokladničné poukážky a iné zmenky oprávnené na rediskontovanie v centrálnej banke,
- štátne a ostatné cenné papiere držané na obchodné účely,
- umiestnenie kapitálu v iných bankách, úvery a zálohy iným bankám,
- ostatné umiestnenia kapitálu na peňažnom trhu,
- úvery a zálohy zákazníkom, a
- investičné cenné papiere.

## Záväzky:

- vklady od iných bánk,
  - ostatné vklady peňažného trhu,
  - sumy dlžné iným vkladateľom,
  - depozitné certifikáty,
  - vlastné zmenky a iné záväzky doložené dokumentmi, a
  - ostatné vypožičané peňažné prostriedky.
20. Najužitočnejší prístup k členeniu majetku a záväzkov banky je zoskupiť ich podľa ich charakteru a uviesť ich v približnom poradí podľa likvidity; čo sa môže približne rovnať ich dobám splatnosti. Obežné a neobežné položky sa prezentujú oddelene, pretože väčšina majetku a záväzkov banky sa môže realizovať alebo vyrovnávať v blízkej budúcnosti.
21. Rozlíšenie medzi zostatkami v iných bankách a zostatkami s inými časťami peňažného trhu a od iných vkladateľov je dôležitou informáciou, pretože poskytuje pochopenie vzťahov banky s inými bankami a s peňažným trhom a jej závislosť na nich. Preto banka zverejňuje oddelene:
- a) zostatky v centrálnej banke;
  - b) umiestnenia kapitálu v iných bankách;
  - c) ostatné umiestnenia kapitálu na peňažnom trhu;
  - d) vklady od iných bánk;
  - e) ostatné vklady peňažného trhu; a
  - f) ostatné vklady.
22. Banka vo všeobecnosti nepozná majiteľov svojich depozitných certifikátov, pretože sú obyčajne obchodované na otvorenom trhu. Preto banka zverejňuje oddelene vklady, ktoré sa získali vydaním vlastných depozitných certifikátov alebo iných prevoditeľných cenných papierov.

23. Suma, v ktorej je každý majetok alebo záväzok uvedený v súvahe, by sa nemala kompenzovať odpočítaním iného záväzku alebo majetku, pokiaľ neexistuje zákonné právo kompenzovať a kompenzácia predstavuje očakávanie, pokiaľ ide o realizáciu alebo vysporiadanie majetku alebo záväzku.
24. Banka by mala zverejniť objektívne hodnoty každej triedy svojho finančného majetku a záväzkov, ako to požadujú IAS 32, Finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia, IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
25. IAS 39 berie do úvahy štyri kategórie finančného majetku: pôžičky a pohľadávky vytvorené podnikom, investície držané do dátumu splatnosti, finančný majetok držaný pre obchodovanie, a finančný majetok k dispozícii na predaj. Banka minimálne zverejní obvyklé hodnoty svojho finančného majetku pre tieto štyri kategórie.

#### PODMIENENÉ SKUTOČNOSTI A ZÁVÄZKY VRÁTANE PODSÚVAHOVÝCH POLOŽIEK

26. Banka by mala zverejniť nasledujúce podmienené záväzky a záväzky:
  - a) charakter a rozsah záväzkov poskytnúť úver, ktoré sú neodvolateľné, pretože nemôžu byť stiahnuté podľa želania banky bez rizika vyvolania významnej pokuty alebo nákladu; a
  - b) charakter a sumu podmienených záväzkov a záväzkov ktoré vznikajú z podsúvahových položiek vrátane tých, ktoré sa vzťahujú na:
    - i) priame úverové náhrady vrátane všeobecných záruk zadĺženosti, bankové akceptačné záruky a záložné akreditívy, ktoré slúžia ako finančné záruky za úvery a cenné papiere;
    - ii) určité podmienené záväzky vrátane záruk plnenia ktoré súvisia s transakciou, obligácií ktoré sú ponúknuté na kúpu, warrantov a záložných akreditívov, ktoré sa vzťahujú na určité transakcie;
    - iii) krátkodobé samolikvidné záväzky, ktoré súvisia s obchodom a vznikajú z pohybov tovarov, ako sú dokumentárne úvery, kde sa základná zásielka použije ako záruka;
    - iv) tie dohody o predaji a spätnom odkúpení, ktoré nie sú vykázané v súvahe;
    - v) položky, ktoré súvisia s úrokom a kurzom cudzej meny vrátane swapov, opcií a futures;
    - vi) ostatné záväzky, krátkodobé pôžičky a revolvingové upísané úvery.
27. IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, sa vo všeobecnosti zaoberá sa účtovaním a zverejňovaním podmienených záväzkov. Štandard má pre banku dôležitý význam, pretože banky často podnikajú v mnohých druhoch podmienených záväzkov a záväzkov niektorých odvolateľných a iných neodvolateľných, ktoré často významnou sumou a podstatne väčšie ako u iných komerčných podnikov.
28. Mnohé banky vstupujú aj do transakcií, ktoré nemožno súčasne vykázať ako majetok alebo záväzky v súvahe, ale ktoré zapríčínujú vznik podmienených skutočností a záväzkov. Takéto podsúvahové položky často predstavujú dôležitú časť podnikania banky a môžu mať významný vplyv na úroveň rizika, ktorému je banka vystavená. Tieto položky môžu zvyšovať alebo znižovať ostatné riziká, napríklad hedgingom majetku alebo záväzkov v súvahe. Podsúvahové položky môžu vzniknúť z transakcií vykonávaných v zastúpení zákazníkov alebo z vlastnej obchodnej pozície banky.
29. Používatelia účtovnej závierky potrebujú vedieť o podmienených skutočnostiach a neodvolateľných záväzkoch banky kvôli požiadavkám, ktoré môžu klásť na jej likviditu, solventnosť a vrodennú možnosť potenciálnych strát. Používatelia tiež požadujú adekvátne informácie o charaktere a sume podsúvahových transakcií uskutočnených bankou.

## SPLATNOSTI MAJETKU A ZÁVÄZKOV

30. Banka by mala zverejniť analýzu majetku a záväzkov podľa významných zoskupení podľa doby splatnosti založených na zostávajúcim období k súvahovému dňu do zmluvného dátumu splatnosti.
31. Zosúladovanie a kontrolované chybné zosúladovanie dôb splatnosti a úrokových mier majetku a záväzkov je základom riadenia banky. Pre banky nie je obvyklé, aby ich vždy mali úplne zosúladené, keďže obchody sa často uskutočňujú za neistých podmienok a sú rôzneho druhu. Nezosúladená pozícia potenciálne zvyšuje ziskovosť, ale môže zvýšiť aj riziko strát.
32. Splatnosti majetku a záväzkov a schopnosť nahradiť za prijateľný náklad úročené záväzky, keď nadobudnú splatnosť, sú dôležitými faktormi pri hodnotení likvidity banky a jej vystavenia sa zmenám úrokových mier a výmenných kurzov. Aby boli poskytované informácie, ktoré sú dôležité pre hodnotenie jej likvidity, zverejňuje banka, ako minimum, analýzu majetku a záväzkov do relevantných zoskupení dôb splatnosti.
33. Zoskupenia splatností použité na jednotlivý majetok a záväzky sa líšia podľa jednotlivých bánk a podľa vhodnosti na konkrétny majetok a záväzky. Príklady použitých období zahŕňajú nasledujúce:
- a) do jedného mesiaca;
  - b) od jedného do troch mesiacov;
  - c) od troch mesiacov do jedného roka;
  - d) od jedného do piatich rokov; a
  - e) od piatich rokov a viac.
- Obdobia sú často kombinované, napríklad v prípade úverov a záloh, zoskupením tých, ktoré sú do jedného roka, a tých, ktoré sú nad jeden rok. Ak sa splácanie rozvrhne na časové obdobia, každá splátka je alokovaná do obdobia, v ktorom je zmluvne dohodnutá alebo sa očakáva, že bude zaplatená alebo obdržaná.
34. Je dôležité, aby obdobia splatnosti prijaté bankou boli rovnaké pre majetok a záväzky. Toto objasňuje rozsah, v ktorom sú doby splatnosti zosúladené, a následne závislosť banky od iných zdrojov likvidity.
35. Splatnosti môžu byť vyjadrené ako:
- a) obdobie zostávajúce do dátumu splatenia;
  - b) pôvodné obdobie do dátumu splatenia; alebo
  - c) obdobie zostávajúce do ďalšieho dátumu, ku ktorému môžu byť úrokové miery zmenené.
- Analýza majetku a záväzkov podľa ich zostávajúcich období do dátumov splatenia poskytuje najlepší základ pre zhodnotenie likvidity banky. Banka môže tiež zverejniť doby splatnosti založené na pôvodnom období splatnosti do dátumu splatnosti, aby poskytla informácie o svojom finančnom zaistení a obchodnej stratégii. Banka môže navyše zverejniť zoskupenia dôb splatností, ktoré sú založené na období zostávajúcim do ďalšieho dátumu, ku ktorému môžu byť úrokové miery zmenené, aby demonštrovala svoje vystavenie sa rizikám úrokových mier. Manažment môže tiež poskytnúť, vo svojom komentári k účtovnej závierke informácie o vystavení riziku úrokovej miery a o spôsobe, ako riadi a kontroluje takúto vystavenia.
36. V mnohých krajinách možno vklady uložené v banke vybrať na požiadanie a bankou poskytnuté zálohy môžu byť splatné na požiadanie. V praxi sa však tieto vklady a zálohy často udržiavajú dlhé obdobia bez vybratia alebo splatenia; preto dátum účinnosti splatenia je neskorší ako zmluvný dátum. Banka aj napriek tomu zverejňuje analýzu vyjadrenú v termínoch zmluvných dôb splatností, aj keď zmluvné obdobie splatenia často nie je účinným obdobím, pretože zmluvné dátumy odrážajú riziká likvidity prikladané majetku a záväzkom banky.
37. Niektorý majetok banky nemá zmluvný dátum splatnosti. Obdobie, o ktorom sa predpokladá, že tento majetok bude splatný, sa obvykle berie ako očakávaný dátum, ku ktorému sa bude majetok realizovať.

38. Zhodnotenie likvidity banky používateľmi z jej zverejnenia zoskupení dôb splatnosti sa robí v kontexte miestnych bankových praktík vrátane dostupnosti peňažných fondov bankám. V niektorých krajinách sú pri bežnom podnikaní dostupné krátkodobé finančné prostriedky z peňažného trhu, alebo v núdzi od centrálnej banky. V iných krajinách to tak nie je.
39. Aby sa používateľom umožnilo plne porozumieť zoskupeniam dôb splatností, treba zverejnenia v účtovnej závierke doplniť informáciami, ako je pravdepodobnosť splatenia za zostávajúce obdobie. Preto môže manažment poskytnúť vo svojom komentári k účtovnej závierke informácie o účinných obdobiach a o spôsobe, ako riadi a kontroluje riziká a vystavenia sa rizikám spojeným s rozličnými dobami splatnosti a profilmi úrokovej miery.

#### KONCENTRÁCIA MAJETKU, ZÁVÄZKOV A PODSÚVAHOVÝCH POLOŽIEK

40. Banka by mala každú významnú koncentráciu svojho majetku, záväzkov a podsúvahových položiek zverejniť. Takéto zverejnenia by sa mali urobiť s ohľadom na zemepisné oblasti, zákaznícke alebo priemyselné skupiny alebo iné koncentrácie rizika. Banka by mala tiež zverejniť sumu významných čistých vystavení sa riziku cudzích mien.
41. Banka zverejňuje významné koncentrácie v distribúcii svojho majetku a v zdroji svojich záväzkov, pretože je to užitočný náznak potenciálnych rizík spočívajúcich v realizácii majetku a finančných prostriedkov dostupných banke. Takéto zverejnenia sa robia s ohľadom na zemepisné oblasti, zákaznícke a priemyselné skupiny a iné koncentrácie rizika, ktoré sú v podmienkach banky primerané. Dôležitá je aj analýza a vysvetlenie podsúvahových položiek. Zemepisné oblasti môžu zahŕňať jednotlivé krajiny, skupiny krajín alebo regióny v rámci krajiny; zverejnenia o zákazníkoch sa môžu zaoberať so sektormi ako sú štátne a verejné subjekty, a komerčné a obchodné podniky. Takéto zverejnenia sa robia ako akékoľvek informácie o segmentoch požadované IAS 14, vykazovanie o segmentoch.
42. Aj zverejnenie podstatných čistých vystavení riziku cudzej meny je užitočný náznak rizika strát vznikajúcich zo zmien vo výmenných kurzoch.

#### STRATY Z ÚVEROV A ZÁLOH

43. Banka by mala zverejniť nasledujúce:
- a) účtovnú zásadu, ktorá opisuje základňu, podľa ktorej sa nedobytné úvery, úverov a zálohy vykazujú ako náklad a odpisujú;
  - b) podrobnosti pohybov v rezerve na straty z úverov a záloh počas obdobia, banka by mala zverejniť oddelene sumu vykázanú ako náklad v období pre straty z nedobytných úverov a záloh, sumu účtovanú v období pre odpísané úverov a zálohy, a sumu pripísanú k dobru za obdobie pre úverov a zálohy, skôr odpísané ako boli získané späť;
  - c) súhrnnú sumu rezervy na straty z úverov a záloh k súvahovému dňu;
  - d) súhrnnú sumu zahrnutú v súvahe pre úverov a zálohy, pri ktorých úrok nenarastá a základňu použitú pri určení účtovnej hodnoty takýchto úverov a záloh.
44. Všetky sumy rezervované s ohľadom na straty z úverov a záloh navyše k tým stratám, ktoré boli špecificky identifikované alebo potenciálne straty, ktoré skúsenosť naznačuje, že sú prítomné v portfóliu úverov a záloh, by mali byť zaúčtované ako prídely nerozdelených ziskov. Akékoľvek úvery vyplývajúce zo zníženia takýchto súm majú za následok zvýšenie nerozdelených ziskov a nie sú zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za dané obdobie.

45. V bežnom podnikaní býva nevyhnutné, že banky utrpia straty z úverov, záloh a iných úverových facilit ako výsledok toho, že sa stanú čiastočne alebo úplne nevyhnutnými. Suma strát, ktorá bola špecificky identifikovaná, sa vykazuje ako náklad a odpočítava od účtovnej hodnoty príslušnej kategórie úverov a záloh ako rezerva na straty z úverov a záloh. Suma potenciálnych strát, ktoré nie sú špecificky identifikované, ale ktoré skúsenosť naznačuje, že sú prítomné v portfóliu úverov a záloh, sa tiež vykazuje ako náklad a odpočítava od celkovej účtovnej hodnoty úverov a záloh ako rezerva na straty z úverov a záloh. Odhad týchto strát závisí od úsudku manažmentu; je však nevyhnutné, aby manažment používal svoje odhady dôsledne od obdobia k obdobiu.
46. Miestne okolnosti alebo legislatíva môžu vyžadovať alebo povoľovať banke, aby rezervovala sumy pre straty z úverov a záloh navyše k tým stratám, ktoré boli špecificky identifikované a k tým potenciálnym stratám, pri ktorých skúsenosť naznačuje, že sú v portfóliu úverov a záloh prítomné. Všetky tieto rezervované sumy predstavujú prídely nerozdelených ziskov a nie náklady pri určovaní čistého zisku alebo straty za obdobie. Podobne všetky úvery vyplývajúce zo zníženia takýchto súm majú za následok zvýšenie nerozdelených ziskov a nie sú zahrnuté pri určovaní čistého zisku alebo straty za obdobie.
47. Používatelia účtovnej závierky bánk potrebujú poznať dosah, aký mali na finančnú pozíciu a výnosnosť banky straty z úverov a záloh; to im pomáha posúdiť účinnosť, s ktorou banka použila svoje zdroje. Preto banka zverejňuje súhrnnú sumu rezervy na straty z úverov a záloh k súvahovému dňu. Pohyby v rezerve vrátane súm skôr odpísaných, ktoré boli získané späť počas obdobia, sa vykazujú oddelene.
48. Banka sa môže rozhodnúť, že nebude časovo rozlišovať úrok na úver alebo zálohu, napríklad, keď je dlžník viac ako špecifické obdobie v nedoplatku vzhľadom na platbu úroku alebo istiny. Banka zverejňuje súhrnnú sumu úverov a záloh k súvahovému dňu, na ktoré nie je úrok časovo rozlíšený, a základňu použitú na určenie účtovnej hodnoty takýchto úverov a záloh. Je žiaduce, aby banka zverejňovala, či vykazuje úrokový výnos na takéto úvery a zálohy a dosah, ktorý má časové nerozlišovanie úroku na jej výkaz ziskov a strát.
49. Ak úvery a zálohy nemožno získať späť, odpisujú sa a účtujú oproti rezerve na straty. V niektorých prípadoch sa neodpisujú, pokiaľ sa neskončili všetky potrebné právne postupy a nestanovila konečná suma straty. V iných prípadoch sa odpisujú skôr, napríklad keď dlžník nezaplatil žiaden úrok alebo nesplatil žiadnu istinu, ktorá bola splatná v určitom období. Keďže sa líši obdobie, v ktorom sa nedobytné úvery a zálohy odpisujú, môže hrubá suma úverov a záloh a rezerv na straty za podobných okolností významne kolísať. Výsledkom je, že banka zverejňuje svoju politiku pre odpisovanie nedobytných úverov a záloh.

#### VŠEOBECNÉ BANKOVÉ RIZIKÁ

50. Všetky sumy dané bokom pre všetky bankové riziká vrátane budúcich strát a iných nepredvídateľných rizík alebo podmienených skutočností by sa mali zverejniť oddelene ako prídely nerozdelených ziskov. Všetky úvery vyplývajúce zo zníženia takýchto súm majú za následok zvýšenie nerozdelených ziskov a nemali by byť zahrnuté pri určení čistého zisku alebo straty za obdobie.
51. Miestne okolnosti alebo legislatíva môžu vyžadovať alebo povoľovať banke odložiť sumy pre všeobecné bankové riziká, vrátane budúcich strát alebo iných nepredvídateľných rizík, navyše k nákladom za straty z úverov a záloh určených v súlade s odsekom 45. Od banky sa môže tiež požadovať alebo má povolené odložiť sumy za podmienené skutočnosti navyše k tým, pre ktoré je časové rozlíšenie požadované v IAS 10. Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni. Takéto sumy pre všeobecné bankové riziká a podmienené skutočnosti sa nekvalifikujú na vykazovanie ako rezervy podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Preto banka vykazuje takéto sumy ako prídely nerozdelených ziskov. Je to potrebné na vyhnutie sa. Tieto náklady môžu viesť k nadhodnoteniu záväzkov, podceneniu majetku alebo nezverejnenému časovému rozlíšeniu a rezervám a predstavujú príležitosti na skreslenie čistého príjmu a vlastného imania.



52. Výkaz ziskov a strát nemôže predstavovať relevantné a spoľahlivé informácie o výnosnosti banky, ak čistý zisk alebo strata za obdobie zahŕňa účinky nezverejnených súm odložených pre všeobecné bankové riziká alebo dodatočne podmienené skutočností, alebo nezverejnené úvery vyplývajúce zo zrušenia takýchto súm. Podobne súvaha nemôže poskytovať relevantné a spoľahlivé informácie o finančnej situácii banky, ak súvaha zahŕňa nadhodnotené záväzky, podhodnotený majetok, alebo nezverejnené časové rozlíšenia či rezervy.

#### MAJETOK ZASTAVENÝ AKO ZÁRUKA

53. Banka by mala zverejniť súhrnnú sumu zaručených záväzkov a charakter a účtovnú hodnotu majetku zastaveného ako záruka.
54. V niektorých krajinách sa od bánk vyžaduje, buď zákonom alebo národným zvykom, aby poskytli majetok ako záruku na podporu určitých vkladov a iných záväzkov. Sumy, ktorých sa to týka, sú často značné, a preto môžu mať podstatný účinok na stanovenie finančnej situácie banky.

#### SPRÁVCOVSKÉ ČINNOSTI

55. Banky bežne konajú ako správcovia majetku a vystupujú v iných zmocneneckých funkciách, ktoré majú za následok držanie a umiestnenie majetku v zastúpení jednotlivcov, trustov, penzijných programov a iných inštitúcií. Pod podmienkou, že správcovstvo alebo podobný vzťah je právne podložený, tento majetok nie je majetkom banky, a preto nie je zahrnutý v jej súvahe. Ak je banka zaradená do podstatných správcovských činností, zverejnenie tejto skutočnosti a náznak rozsahu týchto činností sa urobí v jej účtovnej závierke, z dôvodu potencionálneho záväzku, ak zlyhá vo svojich zmocneneckých povinnostiach. Na tento účel činnosti trustu nezahŕňajú funkcie bezpečnostných schránok.

#### TRANSAKcie SPRIAZNENÝCH OSÔB

56. IAS 24, Zverejnenia o spriaznených osobách, sa vo všeobecnosti zaoberá so zverejneniami vzťahov spriaznenej osoby a transakciami medzi vykazujúcim podnikom a jeho spriaznenými osobami. V niektorých krajinách zákon alebo regulačné orgány zabráňujú alebo obmedzujú bankám vstupovať do transakcií so spriaznenými osobami, kým v iných krajinách sú takéto transakcie povolené. IAS 24 je osobitne dôležitý pri prezentácii účtovnej závierky banky v krajine, ktorá takéto transakcie povoľuje.
57. Určité transakcie medzi spriaznenými osobami sa môžu uskutočňovať za rozdielnych podmienok od transakcií s inými než spriaznenými osobami. Banka môže napríklad vyplatiť dopredu väčšiu sumu alebo účtovať nižšie úrokové sadzby spriaznenej osobe ako by za tých istých okolností urobila nespriaznenej osobe; zálohy alebo vklady sa môžu presúvať medzi spriaznenými osobami rýchlejšie a s menšou formalitou ako, keď sú zahrnuté nespriaznené osoby. Aj keď transakcie spriaznenej osoby vznikajú pri bežnom chode bankového podnikania, informácie o takýchto transakciách sú pre potreby používateľov dôležité a ich zverejnenie vyžaduje IAS 24.
58. Keď banka vstúpila do transakcií so spriaznenými osobami, je vhodné zverejniť charakter vzťahu spriaznenej osoby, typy transakcií a prvky transakcií potrebné na porozumenie účtovnej závierky banky. Prvky, ktoré by boli bežne zverejnené, aby sa vyhovel IAS 24, zahŕňujú úverovú politiku banky voči spriazneným osobám a vzhľadom na transakcie spriaznenej osoby, sumu zahrnutú v alebo podiel:
- a) každého z úverov alebo záloh, vkladov a akceptácií a vlastných zmeniek; zverejnenia môžu zahŕňať súhrnné sumy nezaplatené k začiatku a koncu obdobia, ako aj zálohy, vklady, splátky a iné zmeny počas obdobia;

- b) každého z hlavných druhov výnosov, úrokových nákladov a zaplatených provízií;
- c) sumy nákladov vykázanej v období pre straty z úverov a záloh a sumy rezerv k súvahovému dňu;
- d) neodvolateľných záväzkov, podmienených skutočnosťami a záväzkov vznikajúcich z podsúvahových položiek.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

59. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky bánk zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 1991 alebo neskôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 31 (REVIDOVANÝ 2000)

#### Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch

IAS 31 bol schválený predsedníctvom v novembri 1990.

V novembri 1994 bolo znenie IAS 31 prepracované z dôvodu predloženia v revidovanej forme prijatej pre medzinárodné účtovné štandardy v roku 1991. Pôvodne schválený text nebol nijako podstatne zmenený. Bol sčasti zmenený po terminologickej stránke s cieľom zosúladenia so súčasnou praxou Rady IAS.

V júli 1998 sa zrevidovali odseky 39 a 40, aby boli konzistentné s IAS 36, a pridal sa nový odsek 41.

V decembri 1998 boli odseky 35 a 42 z IAS 31 zmenené a doplnené nahradením odkazov na IAS 25, Účtovanie finančných investícií, odkazmi na IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.

V marci 1999 sa zmenil a doplnil odsek 45 v IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, aby sa dosiahol súlad s terminológiou v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

IAS 31 sa týka jedna interpretácia SIC:

- SIC-13: spoločne kontrolované jednotky – nepenažné príspevky spoločníkov.

#### OBSAH

	ODSEKY
Rozsah	262
Definície	262
Formy spoločných podnikov	263
Zmluvné dohody	263

Spoločne kontrolované činnosti	264
Spoločne kontrolovaný majetok	264
Spoločne kontrolované jednotky	265
Konsolidovaná účtovná zvierka spoločníka	266
Základné riešenie – podielová konsolidácia	266
Prípustné alternatívne riešenie – metóda vlastného imania	267
Výnimky zo základného a prípustného alternatívneho riešenia	267
Individuálna účtovná zvierka spoločníka	267
Transakcie medzi spoločníkom a spoločnými podnikmi	268
Vykazovanie podielov v spoločných podnikoch v účtovnej závierke investora	268
Výkonní riaditelia spoločných podnikov	268
Zverejňovanie	268
Dátum účinnosti	269

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

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní podielov do spoločných podnikov a pri vykazovaní majetku, záväzkov, výnosov a nákladov v spoločných podnikoch v účtovnej závierke spoločníkov a investorov bez ohľadu na štruktúru alebo formy, ktoré sa používajú pri činnostiach spoločných podnikov.

#### DEFINÍCIE

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

Spoločný podnik je zmluvnou dohodou, podľa ktorej dva alebo viaceré subjekty vykonávajú hospodársku činnosť, ktorá podlieha spoločnej kontrole.

Kontrola je právomoc riadiť finančné a prevádzkové zámery hospodárskej činnosti s cieľom dosiahnutia úžitkov z nej.

Spoločná kontrola je zmluvne odsúhlasené podieľanie sa na spoločnej kontrole hospodárskej činnosti.

Podstatný vplyv je právomoc podieľať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových zámeroch hospodárskej činnosti, ale nie je to kontrola ani spoločná kontrola týchto zámerov.

Spoločník je zmluvnou stranou v spoločnom podniku a má spoločnú kontrolu nad daným spoločným podnikom.

Investor v spoločnom podniku je zmluvnou stranou v spoločnom podniku a nemá spoločnú kontrolu nad týmto spoločným podnikom.

Podielová konsolidácia je metóda účtovníctva a výkazníctva, podľa ktorej podiely spoločníka na každej položke majetku, záväzkov, výnosov a nákladov spoločne kontrolovanej jednotky sa zoskupujú spôsobom riadok po riadku s podobnými položkami účtovnej závierky spoločníka alebo sú vykazované ako osobitné položky v účtovnej závierke spoločníka.

Metóda vlastného imania je metóda účtovania a vykazovania, podľa ktorej podiel v spoločne kontrolovanej jednotke sa najskôr zaznamená v nákladoch a následne upraví o zmeny čistých majetku spoločne kontrolovanej jednotky po nadobudnutí spoločného podielu. Výkaz ziskov a strát zobrazuje výsledky činností vyplývajúcich zo spoločného podielu v spoločne kontrolovanej jednotke.

#### *Formy spoločného podniku*

3. Spoločné podniky majú mnoho rôznych foriem a štruktúr. Tento štandard identifikuje tri rozsiahle typy – spoločne kontrolované činnosti, spoločne kontrolovaný majetok a spoločne kontrolované jednotky, ktoré sú obvykle opísané ako spoločné podniky a vyhovujú definícii spoločného podniku. Nasledujúce charakteristiky sú zhodné pre všetky typy spoločného podniku:
  - a) dvaja alebo viacerí spoločníci sú zaviazaní zmluvnou dohodou; a
  - b) zmluvná dohoda ustanovuje spoločnú kontrolu.

#### *Zmluvná dohoda*

4. Existencia zmluvnej dohody zabezpečuje rozlíšenie podielov, ktoré znamenajú spoločnú kontrolu od investícií do pridružených podnikov, v ktorých má investor podstatný vplyv (pozri IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov). Činnosti, ktoré nespádajú pod spoločnú kontrolu podľa zmluvnej dohody, nie sú spoločným podnikom na účely tohto štandardu.
5. Zmluvná dohoda sa môže uzavrieť rôznymi spôsobmi, napríklad ako zmluva medzi spoločníkmi alebo ako zápisnica zo zhromaždenia spoločníkov. V niektorých prípadoch je dohoda zakotvená v stanovách alebo iných predpisoch spoločného podniku. Nech už ide o akúkoľvek formu, zmluvná dohoda je obvykle písomná a obsahuje nasledujúce náležitosti:
  - a) činnosť, trvanie a vykazovacia povinnosť spoločného podniku;
  - b) menovanie predstavenstva alebo totožného riadiaceho orgánu spoločného podniku a hlasovacie práva spoločníkov;
  - c) kapitálové vklady spoločníkov; a
  - d) podieľanie sa spoločníkov na výkonoch, výnosoch, nákladoch alebo výsledkoch hospodárenia spoločného podniku.
6. Zmluvná dohoda stanovuje spoločnú kontrolu nad spoločným podnikom. Táto požiadavka zabezpečuje, aby žiaden zo spoločníkov nemohol jednostranne kontrolovať činnosť. Dohoda vymedzuje tie rozhodnutia v oblastiach nevyhnutných na ciele spoločného podniku, ktoré vyžadujú súhlas všetkých spoločníkov, a tie rozhodnutia, ktoré môžu vyžadovať súhlas určenej väčšiny spoločníkov.
7. Zmluvná dohoda môže určovať jedného spoločníka ako výkonného riaditeľa alebo manažéra spoločného podniku. Výkonný riaditeľ nekontroluje spoločný podnik, ale zúčastňuje sa na realizácii finančných a prevádzkových zámerov odsúhlasených spoločníkmi v súlade so zmluvnou dohodou a delegovaných na výkonného riaditeľa. Ak má výkonný riaditeľ právomoc riadiť finančné a prevádzkové zábery hospodárskej činnosti, potom podnik kontroluje a ten je dcérskym podnikom výkonného riaditeľa, a nie spoločným podnikom.

## SPOLOČNE KONTROLOVANÉ ČINNOSTI

8. Niekedy činnosť spoločného podniku spočíva v používaní majetku a ostatných zdrojov spoločníkov bez založenia kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej jednotky, alebo finančnej štruktúry, ktorá by bola oddelená od spoločníkov ako takých. Každý spoločník používa vlastný nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a využíva svoje vlastné zásoby. Taktiež mu vznikajú vlastné náklady a záväzky a pribúdajú mu vlastné financie, čo predstavuje jeho vlastné povinnosti. Činnosti spoločného podniku sa môžu uskutočňovať zamestnancami spoločníka súběžne s podobnými činnosťami spoločníka. Dohoda o spoločnom podniku obvykle stanovuje postup, ktorým sa tržby z predaja výrobkov spoločného podniku a akékoľvek náklady vynaložené spoločne rozdeľujú medzi spoločníkov.
9. Ako príklad spoločne kontrolovaných činností je, ak dvaja alebo viacerí spoločníci kombinujú svoje činnosti, zdroje a odborné znalosti s cieľom vyrábať a predávať konkrétny výrobok, ako napríklad lietadlo. Každý zo spoločníkov realizuje samostatne určitú časť výrobného procesu. Každý spoločník znáša svoje vlastné náklady a podieľa sa na tržbách z predaja lietadla, tento podiel je stanovený v súlade so zmluvnou dohodou.
10. Vzhľadom na svoje podiely v spoločne kontrolovaných činnostiach by mal spoločník oddelene vykazovať v individuálnej účtovnej závierke a následne v konsolidovanej účtovnej závierke:
  - a) majetok, ktorý kontroluje, a záväzky, ktoré vznikajú; a
  - b) náklady, ktoré sa vynaložia, a svoj podiel na výnosoch, ktoré sa získajú z predaja tovaru a služieb spoločného podniku.
11. Pretože majetok, záväzky, výnosy a náklady sú vždy vykázané v individuálnej účtovnej závierke spoločníka a nadväzne v jeho konsolidovanej účtovnej závierke, nie sú vyžadované žiadne úpravy alebo konsolidačné postupy vzhľadom na tieto položky, ak spoločník predkladá konsolidovanú účtovnú závierku.
12. Osobitné účtovné zápisy sa nemusia pri samotnom spoločnom podniku vyžadovať a účtovná závierka sa nemusí zostaviť pri spoločnom podniku. Spoločníci môžu však pripraviť manažérske účty, aby mohli vyhodnotiť výnosnosť spoločného podniku.

## SPOLOČNE KONTROLOVANÝ MAJETOK

13. Niekedy spoločný podnik spočíva v spoločnej kontrole a často v spoločnom vlastníctve jedného alebo viacerých majetkov vložených do spoločného podniku alebo nadobudnutých s cieľom spoločného podniku a zameraných na účel spoločného podniku. Majetok sa používa kvôli získaniu výhod pre spoločníkov. Každý spoločník má právo na podiel na výstupoch z majetku a každý znáša zodpovedajúci podiel vynaložených nákladov.
14. Takéto spoločné podniky neznamenajú založenie kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej jednotky, alebo finančnej štruktúry, ktorá by bola oddelená od spoločníkov. Každý spoločník má kontrolu nad svojim podielom z budúcich hospodárskych úžitkov prostredníctvom jeho podielu na spoločne kontrolovanom majetku.
15. Spoločne kontrolovaný majetok sa uplatňuje v ťažobnom priemysle ropy, plynu a nerastov; napríklad mnohé podniky vyrábajúce ropné produkty môžu spoločne kontrolovať a prevádzkovať ropovody. Každý zo spoločníkov používa ropovod na prepravu svojich vlastných produktov, za čo znáša odsúhlasenú časť nákladov na prevádzku ropovodu. Iným príkladom spoločne kontrolovaných majetkov je, keď dva podniky spoločne kontrolujú pozemky, každý dostáva podiel z prijatého nájomného a znáša časť nákladov.
16. Vzhľadom na svoj podiel na spoločne kontrolovanom majetku by mal spoločník vykázat vo svojej individuálnej účtovnej závierke a nadväzne v konsolidovanej účtovnej závierke:
  - a) vlastný podiel na spoločne kontrolovanom majetku, členenom podľa druhu majetku;
  - b) všetky záväzky, ktoré vznikli;

- c) vlastný podiel na záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podniku;
  - d) všetky výnosy z predaja alebo použitia jeho podielu na výkonoch spoločného podniku spolu s jeho podielom na všetkých nákladoch vynaložených pri spoločnom podniku; a
  - e) všetky náklady, ktoré sa vynaložili vzhľadom na podiel do spoločného podniku.
17. Vzhľadom na svoj podiel na spoločne kontrolovanom majetku zahrnie každý spoločník do svojich účtovných zápisov a vykazuje vo svojej individuálnej účtovnej závierke a nadväzne v konsolidovanej účtovnej závierke:
- a) svoj podiel na spoločne kontrolovanom majetku členený skôr podľa charakteru majetku ako investícií. Napríklad podiel na spoločne kontrolovanom ropovode sa člení na nehnuteľnosti, stroje a zariadenia;
  - b) všetky záväzky, ktoré mu vznikli, napríklad pri financovaní jeho podielu na majetku;
  - c) svoj podiel na každom záväzku vzniknutom spoločne s ostatnými spoločníkmi vo vzťahu k spoločnému podniku;
  - d) všetky výnosy z predaja alebo využitia svojho podielu na výkonoch spoločného podniku spolu s podielom na všetkých nákladoch vynaložených pri spoločnom podniku; a
  - e) všetky náklady, ktoré sa vynaložili vzhľadom na podiely do spoločného podniku, napríklad tie, ktoré súvisia s financovaním spoločnickovho podielu na majetku a s predajom jeho podielu na výkonoch.
- Pretože majetok, záväzky, výnosy a náklady sú vždy vykázané v individuálnej účtovnej závierke spoločníka a nadväzne v jeho konsolidovanej účtovnej závierke, nepožadujú sa žiadne úpravy alebo iné konsolidačné postupy vzhľadom na tieto položky, ak spoločník prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku.
18. Nakladanie so spoločne kontrolovaným majetkom vyjadruje podstatu a hospodársku realitu a obvykle i právnu formu spoločného podniku. Osobitné účtovné zápisy o spoločnom podniku sa môžu obmedziť na tie náklady, ktoré sa vynakladajú spoločne s ostatnými spoločníkmi a spoločníci ich znášajú vo výške odsúhlasených podielov. Účtovná závierka nemusí sa zostaviť za spoločný podnik, hoci spoločníci si môžu viesť manažérske účty, aby mohli vyhodnotiť výnosnosť spoločného podniku.

#### SPOLOČNE KONTROLOVANÉ JEDNOTKY

19. Spoločne kontrolovaná jednotka je spoločný podnik, ktorý predstavuje založenie kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej jednotky, v ktorej má každý spoločník podiel. Jednotka pôsobí rovnakým spôsobom ako ostatné podniky s tým, že zmluvná dohoda medzi spoločníkmi stanovuje spoločnú kontrolu nad hospodárskymi aktivitami jednotky.
20. Spoločne kontrolovaná jednotka disponuje majetkom spoločného podniku, spôsobuje záväzky a náklady a dosahuje výnosy. Môže vstupovať do zmluvných vzťahov vo vlastnom mene a zabezpečovať financie na účely činnosti spoločného podniku. Každý spoločník má právo na podiel z výsledkov hospodárenia spoločne kontrolovanej jednotky, i keď niektoré spoločne kontrolované jednotky vykonávajú tiež rozdeľovanie produktov zo spoločného podniku.
21. Obvyklým príkladom spoločne kontrolovanej jednotky je prípad, keď dva podniky spoja svoje činnosti v konkrétnom type podnikania prevodom príslušných majetku a záväzkov do spoločne kontrolovanej jednotky. Ďalším príkladom je, ak podnik začne podnikáť v zahraničí v spolupráci s vládou alebo iným orgánom danej krajiny, a to založením samostatnej jednotky, ktorá je spoločne kontrolovaná daným podnikom a vládou alebo iným orgánom.

22. Mnohé spoločne kontrolované jednotky sú podobné svojím charakterom tým formám spoločného podniku, ktoré sa nazývajú spoločne kontrolované činnosti alebo spoločne kontrolovaný majetok. Napríklad spoločník môže previesť spoločne kontrolovaný majetok ako je ropovod do spoločne kontrolovanej jednotky kvôli daňovým alebo iným dôvodom. Podobne spoločník môže prispieť do spoločne kontrolovanej jednotky majetkom, ktorý sa budú používať spoločne. Niektoré spoločne kontrolované činnosti tiež predpokladajú založenie spoločne kontrolovanej jednotky kvôli konkrétnej čiastkovej činnosti, napríklad vývoj, marketing, distribúcia alebo servis výrobku po jeho predaji.
23. Spoločne kontrolovaná jednotka aj naďalej vedie vlastné účtovníctvo a zostavuje a predkladá účtovnú závierku tým istým spôsobom, ako ostatné podniky v súlade s príslušnými vnútroštátnymi predpismi a medzinárodnými účtovnými štandardmi.
24. Každý zo spoločníkov obvykle prispieva peňažnými prostriedkami alebo inými zdrojmi do spoločne kontrolovanej jednotky. Tieto príspevky sa zohľadňujú v účtovných zápisoch spoločníka a vykazujú v jeho individuálnej účtovnej závierke ako investície do spoločne kontrolovanej jednotky.

#### *Konsolidovaná účtovná závierka spoločníka*

#### Základné riešenie – podielová konsolidácia

25. Spoločník by mal vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke vykázat svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím jedného z dvoch variantov podielovej konsolidácie.
26. Pri vykazovaní podielu v spoločne kontrolovanej jednotke v konsolidovanej účtovnej závierke je nevyhnutné, aby spoločník uprednostnil zobrazenie podstaty a hospodárskej skutočnosti dohody pred konkrétnou štruktúrou alebo formou spoločného podniku. V spoločne kontrolovanej jednotke má spoločník kontrolu nad svojím podielom na budúcich hospodárskych úžitkoch prostredníctvom svojho podielu na majetku a záväzkoch spoločného podniku. Táto podstata a hospodárska skutočnosť sa zobrazuje v konsolidovanej účtovnej závierke spoločníka, ak spoločník vykazuje svoje podiely na majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky použitím jedného z dvoch variantov podielovej konsolidácie podľa odseku 28.
27. Uplatňovanie podielovej konsolidácie znamená, že konsolidovaná súvaha spoločníka obsahuje jeho podiel na majetku, ktorý spoločne kontroluje, a jeho podiel na záväzkoch, za ktoré je spoločne zodpovedný. Konsolidovaný výkaz ziskov a strát spoločníka obsahuje jeho podiel na výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky. Viaceré spôsoby vhodné na uplatňovanie podielovej konsolidácie sú podobné postupom na konsolidáciu investícií do dcérskych podnikov, ktoré sú vysvetlené v IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov.
28. Na zvýšenie účinnosti podielovej konsolidácie sa môžu používať rôzne varianty vykazovania. Spoločník môže kombinovať svoj podiel na každom z majetku, záväzkov, výnosov a nákladov spoločne kontrolovanej jednotky s podobnými položkami vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke prevzatím riadok po riadku. Napríklad môže kombinovať svoj podiel na zásobách spoločne kontrolovanej jednotky so zásobami konsolidovanej skupiny a svoj podiel na nehnuteľnosti, strojov a zariadeniach spoločne kontrolovanej jednotky s tými istými položkami konsolidovanej skupiny. Spoločník môže eventuálne vykázat osobitne riadkové položky pre svoje podiely na majetku, záväzkoch, výnosoch a nákladoch spoločne kontrolovanej jednotky vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke. Napríklad môže vykázat svoj podiel na obežnom majetku v spoločne kontrolovanej jednotke osobitne ako časť obežných majetku konsolidovanej skupiny; môže vykázat svoj podiel na nehnuteľnosti, strojoch a zariadeniach spoločne kontrolovanej jednotky samostatne ako časť nehnuteľností, strojov a zariadení konsolidovanej skupiny. Obidva tieto varianty vykazovania vedú pri vykazovaní k rovnakým sumám čistých výnosov ako aj pri každej z hlavných členených skupín majetku, záväzkov, výnosov a nákladov; oba spôsoby sú prípustné na účely tohto štandardu.
29. Nech je použitý ktorýkoľvek variant s cieľom zvýšiť účinnosť podielovej konsolidácie, je nevhodné kompenzovať akýkoľvek majetok alebo záväzky odpočítaním od ostatných záväzkov alebo majetku, alebo výnosov, alebo nákladov odpočítaním od ostatných nákladov, alebo výnosov s výnimkou, ak existuje legislatívna forma kompenzácie a kompenzácia sa očakáva ako realizácia majetku alebo vysporiadanie záväzku.

30. Spoločník by mal prerušiť uplatňovanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému sa končí jeho spoločná kontrola nad spoločne kontrolovanou jednotkou.
31. Spoločník preruší uplatňovanie podielovej konsolidácie od dátumu, ku ktorému sa končí jeho podiel na kontrole spoločne kontrolovanej jednotky. Toto sa môže stať, napríklad ak spoločník odpredá svoj podiel alebo ak vzniknú také vonkajšie obmedzenia spoločne kontrolovanej jednotky, že sa nemôžu sledovať dané ciele.

#### Prípustné alternatívne riešenie – metóda vlastného imania

32. Spoločník môže vykazovať vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke svoj podiel v spoločne kontrolovanej jednotke použitím metódy vlastného imania.
33. Niektorí spoločníci vykazujú svoje podiely v spoločne kontrolovanej jednotke použitím metódy vlastného imania podľa IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov. Použitie metódy vlastného imania je uprednostňované tými, ktorí argumentujú, že nie je vhodné kombinovať kontrolované položky so spoločne kontrolovanými položkami a tými, ktorí sú presvedčení, že spoločníci majú skôr podstatný vplyv a nie spoločnú kontrolu v spoločne kontrolovanej jednotke. Tento štandard neodporúča používanie metódy vlastného imania, pretože podielová konsolidácia lepšie zobrazuje podstatu a hospodársku skutočnosť podielu spoločníka v spoločne kontrolovanej jednotke, čo je kontrola nad podielom spoločníka na budúcich hospodárskych úžitkoch. Napriek tomu tento štandard dovoľuje používať metódu vlastného imania ako prípustné alternatívne riešenie pri vykazovaní podielov v spoločne kontrolovaných jednotkách.
34. Spoločník by mal prerušiť používanie metódy vlastného imania od dátumu, ku ktorému prestáva mať spoločnú kontrolu alebo podstatný vplyv v spoločne kontrolovanej jednotke.

#### Výnimky zo základného a prípustného alternatívneho riešenia

35. Spoločník by mal zúčtovať nasledujúce podiely v súlade s IAS 39, Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie:
  - a) podiely v spoločne kontrolovanej jednotke, ktorá je nadobudnutá a vlastnená výlučne s cieľom jej následného odpredania v blízkej budúcnosti; a
  - b) podiely v spoločne kontrolovanej jednotke, ktorá je prevádzkovaná pod vplyvom prísnych dlhodobých obmedzení, ktoré významne znižujú schopnosť uskutočniť transfer fondov spoločníkovi.
36. Uplatnenie podielovej konsolidácie alebo metódy vlastného imania je nevhodné, ak podiel v spoločne kontrolovanej jednotke sa nadobudne a drží výlučne s perspektívou jeho následného predaja v blízkej budúcnosti. Je tiež nevhodné, ak spoločne kontrolovaná jednotka sa prevádzkuje pod vplyvom prísnych dlhodobých obmedzení, ktoré významne znižujú schopnosť uskutočniť transfer fondov spoločníkovi.
37. Od dátumu, ku ktorému sa spoločne kontrolovaná jednotka stáva dcérskym podnikom spoločníka, spoločník účtuje svoje podiely v súlade s IAS 27, Konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov.

#### Individuálna účtovná závierka spoločníka

38. V mnohých krajinách spoločníci predkladajú individuálnu účtovnú závierku, aby splnili zákonné alebo iné požiadavky. Takáto individuálna účtovná závierka sa zostavuje, aby splnila množstvo požiadaviek vzhľadom na to, že v rôznych krajinách sa používajú rôzne spôsoby vykazovania. Nadväzne na to tento štandard nestanovuje uprednostňovanie ani jedného spôsobu riešenia.



## TRANSAKČIE MEDZI SPOLOČNÍKOM A SPOLOČNÝM PODNIKOM

39. Ak spoločník vloží majetok do spoločného podniku alebo ich predá, vykázanie ľubovoľnej časti zisku alebo straty z tejto transakcie by malo vyjadrovať podstatu transakcie. Pokiaľ majetok drží spoločný podnik a za predpokladu, že spoločník transferoval významné riziko a odmeny z vlastníctva, spoločník by mal vykázat len tú časť zisku alebo straty, ktorá pripadá na podiely ostatných spoločníkov <sup>(1)</sup>. Spoločník by mal vykázat plnú sumu každej straty, ak vklad alebo predaj poskytuje dôkaz o znížení čistej realizačnej hodnoty obežných majetku alebo o strate zo zníženia hodnoty.
40. Ak spoločník nakúpi majetok zo spoločného podniku, spoločník by nemal vykázat svoj podiel na ziskoch spoločného podniku z transakcie, až kým znova nepredá daný majetok nezávislej zmluvnej strane. Spoločník by mal vykázat svoj podiel na stratách vyplývajúcich z týchto transakcií tým istým spôsobom ako na ziskoch. Výnimkou sú prípady, keď straty vyjadrujú zníženie obežných majetku v čistej realizačnej hodnote alebo straty zo zníženia hodnoty. Vtedy sa majú vykázat okamžite.
41. Spoločník stanovuje návratnú sumu majetku podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, aby sa určilo, či transakcia medzi spoločníkom a spoločným podnikom poskytuje dôkaz o znížení hodnoty majetku. Pri stanovení použiteľnej hodnoty sa odhadujú budúce peňažné toky z majetku, a to na základe nepretržitého používania majetku a do jeho konečného vyradenia zo spoločného podniku.

## VYKAZOVANIE PODIELOV V SPOLOČNOM PODNIKU V ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE INVESTORA

42. Investor v spoločnom podniku, ktorý sa nezúčastňuje spoločnej kontroly, by mal vykazovať svoje podiely v spoločnom podniku vo svojej konsolidovanej účtovnej závierke v súlade s IAS 39 Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie alebo ak má podstatný vplyv v spoločnom podniku, v súlade s IAS 28, Účtovanie investícií do pridružených podnikov. V individuálnej účtovnej závierke investora, ktorý zostavuje aj konsolidovanú účtovnú závierku, môže tiež vykazovať investície v nákladoch.

## VÝKONNÍ RIADITELIA SPOLOČNÝCH PODNIKOV

43. Konatelia alebo manažéri spoločného podniku by mali zaúčtovať všetky odmeny v súlade s IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti.
44. Jeden alebo viacerí spoločníci môžu vystupovať ako výkonní riaditelia alebo manažéri spoločného podniku. Výkonní riaditelia sú obvykle platení za takéto povinnosti manažérskymi odmenami. Odmeny sú zaúčtované v spoločnom podniku ako náklady.

## ZVEREJŇOVANIE

45. Spoločník by mal zverejniť súhrn nasledujúcich podmienených záväzkov, iba ak je pravdepodobnosť straty malá, oddelene od sumy ostatných podmienených záväzkov:
- všetky podmienené záväzky, ktoré spoločník zapríčinil vo vzťahu k jeho podielom v spoločnom podniku, a jeho podiel na každom z týchto podmienených záväzkov, ktoré boli spôsobené spoločne s ostatnými spoločníkmi;
  - jeho podiel na podmienených záväzkoch samotného spoločného podniku, za ktorý je podmienené zodpovedný; a
  - tie podmienené záväzky, ktoré vznikajú v dôsledku podmienenej zodpovednosti spoločníka za záväzky ostatných spoločníkov spoločného podniku.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV – 13, spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné príspevky spoločníkov.

46. Spoločník by mal zverejniť celkovú sumu nasledujúcich záväzkov súvisiacich s jeho podielmi v spoločnom podniku oddelene od ostatných záväzkov:
- a) všetky kapitálové záväzky spoločníka súvisiace s jeho podielmi v spoločnom podniku a jeho podiel na kapitálových záväzkoch, ktoré vznikli spoločne s ostatnými spoločníkmi; a
  - b) jeho podiel na kapitálových záväzkoch samotného spoločného podniku.
47. Spoločník by mal zverejniť zoznam a opis podielov do významného spoločného podniku a pomerný vlastnícky podiel vlastnený v spoločne kontrolovaných jednotkách. Spoločník, ktorý vykazuje svoje podiely v spoločne kontrolovaných jednotkách, používajúc spôsob vykazovania riadok po riadku na podielovú konsolidáciu alebo metódu vlastného imania, by mal zverejniť súhrn každej položky obežných majetku, dlhodobých majetku, obežných záväzkov, dlhodobých záväzkov, výnosov a nákladov, ktoré súvisia s podielmi do spoločného podniku.
48. Spoločník, ktorý nezostaví konsolidovanú účtovnú závierku, pretože nemá dcérske podniky, by mal zverejniť informácie vyžadované v odsekoch 45, 46 a 47.
49. Je vhodné, aby spoločník, ktorý nezostavuje konsolidovanú účtovnú závierku, pretože nemá dcérske podniky, poskytoval tie isté informácie o svojich podieloch do spoločného podniku ako tí spoločníci, ktorí konsolidovanú účtovnú závierku zostavujú.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

50. S výnimkou odsekov 39, 49 a 41 tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené k 1. januáru 1992 alebo neskôr.
51. Odseky 39, 40 a 41 sa stávajú účinnými ku dňu účinnosti IAS 36, t. j. pre riadne účtovné závierky zostavené k 1. júlu 1999 a neskôr, pokiaľ sa IAS 36 neuplatní už skôr.
52. Odseky 39 a 40 tohto štandardu boli schválené v júli 1998 a nahradili odseky 39 a 40 v IAS 31, Účtovné vykazovanie podielov na spoločnom podniku, prepracovaného v roku 1994. Odsek 41 tohto štandardu sa doplnil v júli 1998 medzi odseky 40 a 41 IAS 31, prepracovaného v roku 1994.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 33

#### Zisk na akciu

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v januári 1997 a nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1998 alebo neskôr.

V roku 1999 bol zmenený a doplnený odsek 45, aby sa nahradili odkazy na IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, odkazmi na IAS 10 (revidovaný 1999), udalosti po súvahovom dni.

IAS 33 sa týka táto interpretácia SIC:

— SIC-24: zisk za akciu – finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať v akciách.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	270
Rozsah	270
Podniky, ktorých akcie sú verejne obchodovateľné	270
Podniky, ktorých akcie nie sú verejne obchodovateľné	271
Definície	271
Oceňovanie	272
Základný zisk na akciu	272
Zisk – základ	272
Na jednu akciu – základ	272
Rozriedený zisk na jednu akciu	275
Zisk – rozriedený	276
Na jednu akciu – rozriedené	277
Rozriedujúce potenciálne bežné akcie	278
Prepočet	280
Prezentácia	281
Zverejňovanie	281
Dátum účinnosti	282

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

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je určiť princípy na zisťovanie a predkladanie ziskov na akciu, ktoré zlepšia výkonnostné porovnanie medzi rôznymi podnikmi počas toho istého obdobia a medzi rôznymi účtovnými obdobiami v tom istom podniku. Tento štandard je zameraný na menovateľa v kalkulácii ziskov na jednu akciu. Hoci údaje o ziskoch na jednu akciu sú limitované z hľadiska rôznych účtovných zásad použitých pri určení „zisku“, výkazníctvu napomôže dôsledné určenie menovateľa.

## ROZSAH

*Podniky, ktorých akcie sú verejne obchodovateľné*

1. Tento štandard sa má uplatňovať v podnikoch, ktorých bežné akcie alebo potenciálne bežné akcie sú verejne obchodovateľné, a v podnikoch, ktoré sa nachádzajú v procese emisie bežných akcií alebo potenciálnych bežných akcií na verejných burzách cenných papierov.

2. V prípade predkladania oboch účtovných závierok, bežnej aj konsolidovanej, informácie vyžadované týmto štandardom sa musia predkladať len na základe konsolidovaných údajov.
3. Používatelia účtovnej závierky materského podniku sa väčšinou zaujímajú a potrebujú byť informovaní o výsledkoch činnosti skupiny ako celku.

*Podniky, ktorých akcie nie sú verejne obchodovateľné*

4. Podnik, ktorý nemá bežné alebo potenciálne bežné verejne obchodovateľné akcie, ale ktorý zverejňuje zisk na jednu akciu, by mal vypočítať a zverejniť sumu zisku na jednu akciu v súlade s požiadavkami tohto štandardu.
5. Od podniku, ktorého bežné akcie ani potenciálne bežné akcie nie sú verejne obchodovateľné, sa nevyžaduje zverejnenie ziskov na akciu. Porovnateľnosť vo finančnom výkazníctve medzi podnikmi sa však zabezpečuje, ak ktorýkoľvek z týchto podnikov, ktorý si vyberie uverejniť zisk na akciu, vypočítava zisk na akciu v súlade s princípmi tohto štandardu.

DEFINÍCIE

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

Bežná akcia je majetkový nástroj, ktorý sa podriaďuje všetkým ostatným skupinám majetkových nástrojov.

Potenciálna bežná akcia je finančný nástroj alebo iná zmluva, ktorá môže dávať svojmu držiteľovi právo na bežné akcie.

Waranty alebo opcie sú finančné nástroje, ktoré dávajú svojmu držiteľovi právo na kúpu bežných akcií.

7. Bežné akcie sa podieľajú na čistom zisku za dané obdobie až po ostatných typoch akcií, ako sú napríklad prioritné akcie. Podnik môže mať viac ako jeden druh bežných akcií. Bežné akcie toho istého druhu budú mať rovnaké práva na obdržanie dividend.
8. Príklady na potenciálne bežné akcie sú:
  - a) dlžné alebo majetkové nástroje vrátane prioritných akcií, ktoré sú konvertibilné na bežné akcie;
  - b) waranty na akcie a opcie;
  - c) plány pre zamestnancov, ktoré dovoľujú zamestnancom obdržať bežné akcie ako súčasť ich odmeňovania, a ostatné plány nákupov akcií; a
  - d) akcie, ktoré by sa emitovali na základe splnenia určitých podmienok vyplývajúcich zo zmluvných dohôd, ako je napríklad kúpa podniku alebo iných majetku.

9. V súvislosti s významom špecifikovaným v IAS 32, Finančné nástroje: vykazovanie a prezentácia, sú použité nasledujúce pojmy:

Finančný nástroj je každá zmluva, ktorá dáva podnet na vznik finančného majetku v jednom podniku a finančného záväzku alebo majetkového nástroja v druhom podniku.

Majetkový nástroj je akákoľvek zmluva, ktorá potvrdzuje zostávajúci podiel na majetku podniku po odpočítaní všetkých jeho záväzkov.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú sa môže majetok vymeniť, alebo záväzok vyrovnaný v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

## OCEŇOVANIE

## Základný zisk na akciu

10. Základný zisk na akciu by sa mal vypočítať delením čistého zisku alebo straty za dané obdobie, ktorý prináleží bežným akcionárom, váženým priemerom počtu bežných akcií neuhradených počas daného obdobia.

## Zisk – základ

11. Na účely výpočtu základného zisku na akciu, čistý zisk alebo strata za dané obdobie, ktorý prináleží bežným akcionárom, by mal byť čistý zisk alebo strata za príslušné obdobie po odčítaní prioritných dividend.
12. Všetky položky výnosov a nákladov, ktoré sa vykazujú v danom období vrátane daňových nákladov, mimoriadnych položiek a menšinových podielov, sú zaradené do určovania čistého zisku alebo straty v danom období (pozri IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách). Suma čistého zisku priradená prioritným akcionárom vrátane prioritných dividend na dané obdobie sa odpočíta od čistého zisku za dané obdobie (alebo pridaná k čistej strate za dané obdobie) v snahe vypočítať čistý zisk alebo stratu za dané obdobie, ktorý prináleží bežným akcionárom.
13. Suma prioritných dividend, ktorá sa odpočíta od čistého zisku za dané obdobie, je:
- suma akýchkoľvek prioritných dividend z nekumulatívnych prioritných akcií deklarovaných na dané obdobie; a
  - plná suma požadovaných prioritných dividend na kumulatívne prioritné akcie za dané obdobie, či už boli alebo neboli dividendy deklarované. Suma prioritných dividend za dané obdobie nezahŕňa sumu žiadnej prioritnej dividendy z kumulatívnych prioritných akcií vyplatené alebo deklarované počas bežného obdobia viažucej sa k predchádzajúcim obdobiam.

## Na jednu akciu – základ

14. S cieľom výpočtu základného zisku na jednu akciu by mal byť počet bežných akcií váženým priemerom počtu bežných akcií v obehu počas daného obdobia.
15. Vážený priemer počtu bežných akcií v obehu počas daného obdobia odráža skutočnosť, že množstvo akciového kapitálu môže byť rôzne v priebehu daného obdobia ako dôsledok väčšieho alebo menšieho počtu akcií v obehu počas akéhokoľvek obdobia. Je to počet bežných akcií v obehu na začiatku obdobia upravený o počet bežných akcií odkúpených naspäť alebo emitovaných počas daného obdobia, násobený faktorom „časových váh“. Časová váha predstavuje počet dní, v ktorých sú konkrétne akcie v obehu ako podiel z celkového počtu dní daného obdobia; za mnohých okolností je vhodný odhad váženého priemeru.

## Príklad – vážený priemer počtu akcií

		Emitované akcie	Vlastné akcie	Zostávajúce akcie v obehu
1. január 20X1	Stav na začiatku roka	2 000	300	1 700
31. máj 20X1	Emisia nových akcií za hotovosť	800	—	2 500
1. december 20X1	Nákup vlastných akcií v hotovosti	—	250	2 250
31. december 20X1	Stav na konci roka	2 800	550	2 250

Postup výpočtu váženého priemeru:

$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2146$  akcií alebo:

$(1700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2146$  akcií

16. Vo väčšine prípadov sa akcie započítavajú do váženého priemerného počtu akcií od dátumu, v ktorom sú splatné (čo je všeobecne dátum ich emisie), napríklad:
- a) bežné akcie emitované výmenou za hotovosť sa započítavajú vtedy, keď sa má uskutočniť platba;
  - b) bežné akcie emitované za dobrovoľné preinvestovanie dividend z bežných alebo prioritných akcií, sa započítavajú, keď sú splatné dividendy;
  - c) bežné akcie emitované ako dôsledok konverzie dlžného nástroja na bežné akcie sa započítavajú dňom splatnosti úrokov;
  - d) bežné akcie emitované ako prostriedok vyrovnania úrokov alebo istiny iných finančných nástrojov sa započítavajú dňom splatnosti úrokov;
  - e) bežné akcie emitované výmenou za vyrovanie záväzku podniku sa započítavajú ku dňu vyrovnania;
  - f) bežné akcie emitované so zámerom nadobudnutia majetku iných ako je hotovosť sa započítavajú ku dňu vykázania nadobudnutia; a
  - g) bežné akcie emitované v rámci poskytovania služieb podniku sa započítavajú ku dňu poskytnutia služieb.
- V týchto prípadoch sa načasovanie započítania bežných akcií určuje konkrétnymi termínmi a podmienkami priradenými k ich emisii. Podstata každej zmluvy spojenej s emisiou by sa mala adekvátne posúdiť.
17. Bežné akcie emitované ako súčasť nákupného zámeru v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, sa zahrňujú do váženého priemerného počtu akcií ku dňu akvizície, pretože nadobúdateľ včleňuje výsledky operácií nadobudnutého podniku do svojho výkazu ziskov a strát od dátumu akvizície. Bežné akcie, emitované ako súčasť podnikovej kombinácie, ktorou je zlúčenie podielov, sa zahrňujú do výpočtu váženého priemerného počtu akcií počas všetkých predkladaných období, pretože účtovná závierka kombinovaného podniku sa zostavuje tak, ako keby takáto kombinovaná jednotka existovala vždy. Teda počet bežných akcií použitých na výpočet základného zisku na jednu akciu v podnikovej kombinácii, ktorou je zlúčenie podielov, sa rovná súčtu váženého priemerného počtu akcií kombinovaných podnikov, upravených o sumu akcií podniku, ktorého akcie zostávajú v obehu po uskutočnení kombinácie.
18. Keď sú bežné akcie emitované v čiastočne splatenej forme, takéto čiastočne splatené akcie sa považujú za frakciu bežných akcií v takom rozsahu, v akom mali nárok na dividendy relatívnym podielom k plne splateným bežným akciám za účtovné obdobie.
19. Bežné akcie, ktoré sa emitujú na základe splnenia určitých podmienok (podmienene emitované akcie), sa považujú za akcie v obehu, a sa zahrnú do výpočtu základného zisku na jednu akciu od dátumu, od ktorého boli splnené všetky nevyhnutné podmienky. Bežné akcie zostávajúce v obehu, ktoré sú podmienene návratne (t. j. sú predmetom spätného odkúpenia), sa považujú za podmienene emitované akcie.
20. Vážený priemer počtu bežných akcií zostávajúcich v obehu za dané obdobie a za všetky predkladané obdobia by sa mal upraviť pre prípady iné ako je konverzia potenciálnych bežných akcií, ktoré zmenili počet bežných akcií zostávajúcich v obehu bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch.
21. Bežné akcie sa môžu emitovať alebo počet akcií sa môže znížiť bez zodpovedajúcej zmeny v zdrojoch. Príklady zahŕňajú:
- a) kapitalizáciu alebo bonusovú emisiu (známu v niektorých krajinách ako dividendy vo forme cenných papierov);

- b) bonusový prvok v nejakých iných prípadoch, napríklad bonusový prvok pri dodatočnom vydaní práv existujúcim akcionárom;
- c) štiepenie akcií; a
- d) obrátené štiepenie akcií (konsolidácia akcií).
22. Pri kapitalizácii, bonusovej emisii alebo štiepení akcií sa bežné akcie pre existujúcich akcionárov emitujú bez toho, aby sa dodatočne brali do úvahy. Takto sa počet bežných akcií zostávajúcich v obehu zvýši bez zvýšenia zdrojov. Počet bežných akcií zostávajúcich v obehu pred týmto prípadom sa upraví o pomernú zmenu v počte bežných akcií zostávajúcich v obehu tak, ako keby sa udalosť stala na začiatku prvého vykázaneho obdobia. Napríklad pri bonusovej emisii formou „dve za jednu“ sa počet zostávajúcich akcií v obehu pred emisiou vynásobí tromi, ak chceme získať nový súčet akcií, alebo dvomi, ak chceme získať počet dodatočných akcií.
23. S odvolaním sa na vyššie uvedený odsek 21 b), emisia bežných akcií v čase uplatnenia alebo konverzie potenciálnych bežných akcií nebude obvykle zvyšovať bonusový prvok, pretože potenciálne bežné akcie sa zvyčajne emitovali v plnej hodnote, čoho výsledkom bola pomerná zmena v zdrojoch použiteľných v podniku. Pri vydaní práv je realizačná cena obvyčajne menšia než objektívna hodnota akcií. Preto takéto vydanie práv obsahuje aj bonusový prvok. Počet bežných akcií, ktoré sa použijú pri výpočte základného zisku na jednu akciu za všetky obdobia do vydania práv, je počet bežných akcií zostávajúcich v obehu do dátumu výdaja vynásobený nasledovným faktorom:

Objektívna hodnota na jednu akciu v momente pred uskutočnením práv

Teoretická objektívna hodnota bývalých práv na jednu akciu

Teoretická objektívna hodnota bývalých práv na jednu akciu sa vypočíta prirátaním agregovanej objektívnej hodnoty akcií v momente pred uskutočnením práv k výnosom z uskutočnenia práv a vydelením počtom akcií zostávajúcich v obehu po uskutočnení práv. V prípadoch, keď samotné práva sú verejne obchodovateľné nezávisle od akcií do dátumu ich uskutočnenia, objektívna hodnota na účely tohto výpočtu sa stanovuje pri uzávierke posledného dňa, v ktorom sa akcie predávajú spoločne s právami.

Príklad – bonusová emisia

Čistý zisk 20X0	180
Čistý zisk 20X1	600
Bežné akcie zostávajúce v obehu až do 30. septembra 20X1	200
Bonusová emisia 1. októbra 20X1	bežné akcie za každú bežnú akciu zostávajúcu v obehu k 30. septembru 20X1  $200 \times 2 = 400$
Zisk na jednu akciu 20X1	$\frac{600}{(200+400)} = 1,00$
Zisk na jednu akciu 20X0	$\frac{180}{(200+400)} = 0,30$

Keďže bonusová emisia je emisiou bez dodatočného brania do úvahy, s emisiou sa zaobchádza, ako keby sa uskutočnila do začiatku roka 20X0, prvého vykázaneho obdobia.

## Príklad – vydanie práv

Čistý zisk	20X0: 1 100; 20X1: 1 500; 20X2: 1 800
Akcie zostávajúce v obehu do dátumu vydania práv	500 akcií
Vydanie práv	Jedna nová akcia za každých päť akcií zostávajúcich v obehu (100 nových akcií celkovo) Realizačná cena: 5,00 Dátum poslednej možnosti na uplatnenie práv: 1. marca 20X1
Objektívna hodnota bežnej akcie tesne pred uplatnením 1. marca 20X1	11,00

## Výpočet teoretickej hodnoty bývalého práva na jednu akciu

$$\frac{\text{Objektívna hodnota všetkých akcií v obehu} + \text{celková suma prijatá z uplatnenia práv}}{\text{Počet akcií v obehu pred uplatnením práv} + \text{počet akcií emitovaných ku dňu uplatnenia}}$$

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ akcií}) + (5,00 \times 100 \text{ akcií})}{500 \text{ akcií} + 100 \text{ akcií}}$$

Teoretická hodnota bývalého práva na jednu akciu = 10,00

## Výpočet opravnej položky

$$\frac{\text{Objektívna hodnota jednej akcie pred uplatnením práva}}{\text{Teoretická hodnota bývalého práva na jednu akciu}} = \frac{11,00}{10,00} = 1,1$$

## Výpočet zisku na jednu akciu (EPS)

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
20X0 EPS pôvodne uvádzaný: 1 100/500 akcií	2,20		
20X0 EPS prepočítaný podľa vydania práv: 1 100/(500 akcií x 1.1)	2,00		
20X1 EPS vrátane vplyvu vydania práv		2,54	
		$\frac{1500}{\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$	
20X2 EPS 1 800/600 akcií			3,00

## Rozriedený zisk na jednu akciu

24. S cieľom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu by sa mal byť čistý zisk prisúdiť bežným akcionárom a vážený priemer počtu akcií v obehu upravený o vplyvy všetkých rozriedených potenciálnych bežných akcií (!).
25. Výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu je zhodný s kalkuláciou základného zisku na jednu akciu, pričom sa berú do úvahy vplyvy všetkých rozriedených potenciálnych bežných akcií, ktoré sa nevyplatili počas daného obdobia, t. j.:
  - a) čistý zisk za dané obdobie priradený bežným akciám sa zvýši o sumu dividend a úrokov po zdanení, vykázaných v danom období v súvislosti s rozriedenými potenciálnymi bežnými akciami, a upraví o akékoľvek zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by vyplývali z konverzie rozriedených potenciálnych bežných akcií;

(!) Pozri tiež SIV-24: zisk na akciu – finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré sa môžu vysporiadať v akciách.



- b) vážený priemer počtu bežných akcií v obehu sa zvýši o vážený priemer počtu dodatočných bežných akcií, ktoré by boli zostali v obehu za predpokladu konverzie všetkých rozriedených potenciálnych bežných akcií.

#### Zisk – rozriedený

26. S cieľom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu by sa suma čistého zisku alebo s straty za dané obdobie, prisúdená bežným akcionárom, mala kalkulovať v súlade s odsekom 11, upravená o vplyvy po zdanení:
- akékoľvek dividendy z rozriedených potenciálnych bežných akcií, ktoré sa odpočítali od prijatého čistého zisku prináležiaceho bežným akcionárom, vypočítané v súlade s odsekom 11;
  - úroky vykázané za obdobie na rozriedené potenciálne bežné akcie; a
  - akékoľvek iné zmeny vo výnosoch alebo nákladoch, ktoré by boli výsledkom konverzie rozriedených potenciálnych bežných akcií.
27. Po konverzii potenciálnych bežných akcií na bežné akcie sa dividendy, úroky a ostatné výnosy alebo náklady spojené s týmito potenciálnymi bežnými akciami už nebudú poskytovať. Namiesto toho nové bežné akcie budú oprávnené zúčastniť sa na čistom zisku určenom pre bežných akcionárov. Číže čistý zisk za dané obdobie, prináležiaci bežným akcionárom, vypočítaný v súlade s odsekom 11, sa zvýši o sumu dividend, úrokov alebo ostatných výnosov alebo nákladov, ktoré sa ušetria pri konverzii rozriedených potenciálnych bežných akcií na bežné akcie. Náklady spojené s potenciálnymi bežnými akciami obsahujú poplatky a zľavy alebo prémie, ktoré sa považujú za úpravy zisku (pozri IAS 32). Suma dividend, úrokov a ostatných výnosov alebo nákladov sa upravuje o dane vzniknuté v podniku, ktoré sa im priradia.

#### Príklad – konvertibilné obligácie

Čistý zisk	1 004
Bežné akcie v obehu	1 000
Základný zisk na jednu akciu	1,00
Konvertibilné obligácie	1,00
Každý blok 10 obligácií je konvertibilný na 3 bežné akcie	
Úrokové náklady na bežný rok, ktoré sa vzťahujú na záväzkovú časť konvertibilných obligácií	10
Bežná a odložená daň vzťahujúca sa na dané úrokové náklady	4

#### Pozn.:

úrokové náklady obsahujú amortizáciu diskontu vznikajúceho pri prvotnom vykázaní záväzkovej zložky (pozri IAS 32).

Upravený čistý zisk	$1004 + 10 - 4 = 1010$
Počet bežných akcií vyplývajúcich z konverzie obligácií	30
Počet bežných akcií použitých na výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu	$1000 + 30 = 1030$
Rozriedený zisk na jednu akciu	$\frac{1000}{1030} = 0,98$

28. Konverzia niektorých potenciálnych bežných akcií môže viesť k následným zmenám v ďalších výnosoch alebo nákladoch. Napríklad redukcia úrokových nákladov v súvislosti s potenciálnymi bežnými akciami a z toho vyplývajúci nárast čistého zisku za dané obdobie môže viesť k zvýšeniu nákladov súvisiacich s odvodeným plánom rozdelenia zisku medzi zamestnancov. Na účel výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu je čistý zisk alebo strata za dané obdobie upravená o akúkoľvek z takýchto následných zmien vo výnosoch alebo nákladoch.

Na jednu akciu – rozriedené

29. S cieľom výpočtu rozriedených ziskov na jednu akciu by mal byť počet bežných akcií váženým priemerom počtu bežných akcií počítaných v súlade s odsekmi 14 a 20 plus vážený priemer počtu bežných akcií, ktoré by sa emitovali pri konverzii všetkých potenciálnych bežných akcií na bežné akcie. Rozriedené potenciálne bežné akcie by sa mali považovať za prevedené na bežné akcie buď na začiatku obdobia, alebo k dátumu emisie potenciálnych bežných akcií, ak je to neskôr.
30. Počet bežných akcií, ktoré by sa emitovali pri konverzii rozriedených potenciálnych bežných akcií, sa určuje podmienkami potenciálnych bežných akcií. Výpočet predpokladá najvýhodnejšiu mieru konverzie alebo realizačnú cenu z hľadiska držiteľa potenciálnych bežných akcií.
31. Tak ako pri výpočte základného zisku na jednu akciu, bežné akcie, ktorých emisia je podmienená výskytom určitých udalostí, by sa mali považovať za zostávajúce v obehú a zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu, ak sa splnili podmienky. Podmienene emitované akcie by sa mali priradiť na začiatok daného obdobia (alebo k dátumu dohody o podmienených akciách, ak je tento neskôr). Ak sa podmienky nespĺnili, počet podmienene emitovaných akcií zahrnutých do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa zakladá na počte akcií, ktoré by sa emitovali, ak by koniec vykazovaného obdobia bol koncom obdobia podmienenosti. Oprava vykazovaných skutočností nie je povolená, ak nie sú splnené podmienky po ukončení obdobia podmienenosti. Ustanovenie tohto odseku platí rovnako na potenciálne bežné akcie, ktoré sa emitujú na základe splnenia určitých podmienok (podmienene emitované potenciálne bežné akcie).
32. Dcérske podniky, spoločný podnik alebo pridružený podnik môžu emitovať potenciálne bežné akcie, ktoré sú prevoditeľné buď na bežné akcie dcérskeho podniku, spoločného podniku alebo pridruženého podniku, alebo bežné akcie vykazujúceho podniku. Ak tieto potenciálne bežné akcie dcérskeho podniku, pridruženého podniku alebo spoločného podniku majú za následok rozriedenie konsolidovaného základného zisku na jednu akciu vykazujúceho podniku, sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu.
33. S cieľom výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu by mal podnik predpokladať uplatnenie rozriedujúcich opcií a ostatných rozriedených potenciálnych bežných akcií podniku. Predpokladané výnosy z týchto emisií by sa mali považovať za prijaté z emisie akcií v objektívnej hodnote. Rozdiel medzi počtom akcií už emitovaných a počtom akcií, ktoré by sa emitovali v objektívnej hodnote, by sa mal vysporiadať ako emisia bežných akcií bez dodatočného brania do úvahy.
34. Objektívna hodnota na tento účel sa vypočíta na základe priemernej ceny bežných akcií počas daného obdobia.
35. Opcie a ostatné dohody o nákupe akcií sú rozriedujúce, ak by vyúsťovali do emisie bežných akcií za menej ako je ich objektívna hodnota. Suma rozriedenia sa vypočíta ako objektívna hodnota mínus hodnota emisie. Teda pri postupe výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu sa na každú takúto dohodu pozerá tak, že obsahuje:
- a) zmluvu na emisiu určitého počtu bežných akcií za ich priemernú objektívnu hodnotu počas daného obdobia. Akcie, ktoré sa emitujú, primerane sa ocenia a predpokladá sa, že nepôsobia ani rozriedujúco ani protirozriedujúco. Neprihliada sa na ne pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu; a

- b) zmluvu na emisiu zostávajúcich bežných akcií bez dodatočného brania do úvahy. Takéto bežné akcie nevytvárajú príjmy a nemajú žiadny vplyv na čistý zisk patriaci nevyplateným bežným akciám. Preto sú tieto akcie rozriedujúce a sú pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu včlenené k počtu bežných akcií v obehu.

Príklad – vplyvy akciových opcií na rozriedený zisk na jednu akciu

Čistý zisk za rok 20X1	1 200 000		
Vážený priemer počtu bežných akcií v obehu v roku 20X1	500 000 akcií		
Priemerná objektívna hodnota jednej bežnej akcie v roku 20X1	20,00		
Vážený priemer počtu opcií akcie upísaných v roku 20X1	1 000 000 akcií		
Realizačná cena za akcie upísané na opciu v roku 20X1	15,00		
Výpočet zisku na jednu akciu			
		z jednej akcie	zisk
			akcie
Čistý zisk za rok 20X1			1 200 000
Vážený priemer počtu akcií v obehu v roku 20X1			500 000
Základný zisk na jednu akciu	2,40		
Počet akcií, na ktoré sa vzťahujú opcie			100 000
Počet akcií, ktoré by sa emitovali v objektívnej hodnote: (100000 × 15,00)/20,00			(*) (75 000)
Rozriedený zisk na jednu akciu	2,29	1 200 000	525 000

(\*) Zisk sa nezvýšil, keďže celkový počet akcií sa zvýšil len o počet akcií (25 000) považovaných na účely výpočtu za emitované bez dodatočného brania do úvahy (pozri vyššie uvedený odsek 35 písm. b)).

36. Táto metóda výpočtu vplyvu opcií a ostatných dohôd o nákupe akcií vytvára ten istý výsledok ako metóda vlastných akcií, ktorá sa používa v niektorých krajinách. Toto však neznamená, že podnik vstúpil do transakcie, aby nakúpil vlastné akcie, čo nemusí byť uskutočniteľné za určitých podmienok alebo zákonne v niektorých právnych systémoch.
37. V rozsahu, v ktorom čiastočne vyplatené akcie nemajú právo účasti na dividendách počas účtovného obdobia, sa považujú tieto za ekvivalent warrantov alebo opcií.

#### Rozriedujúce potenciálne bežné akcie

38. Potenciálne bežné akcie by sa mali považovať za rozriedujúce vtedy a len vtedy, ak by ich konverzia na bežné akcie znížila čistý prevádzkový zisk na jednu akciu z pokračujúcich bežných činností.
39. Podnik používa čistý prevádzkový zisk ako „kontrolné číslo“, ktoré sa používa na určenie, či potenciálne bežné akcie sú rozriedujúce alebo protirozriedujúce. Čistý prevádzkový zisk je čistý zisk z bežnej činnosti (definovaný v IAS 8) po odpočítaní prioritných dividend a po vylúčení položiek súvisiacich s ukončenými operáciami; čiže neobsahuje mimoriadne položky, vplyvy zmien v účtovných zásadách a vplyvy opráv podstatných chýb.

40. Potenciálne bežné akcie sú protiroziedňujúce, ak by ich konverzia na bežné akcie zvýšila prevádzkový zisk na jednu akciu alebo znížila stratu z jednej akcie z nepretržitej bežnej činnosti. Vplyvy protiroziedňujúcich potenciálnych bežných akcií sa pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu ignorujú.
41. Pri uvažovaní, či potenciálne bežné akcie sú rozriedňujúce alebo protiroziedňujúce, uvažuje sa skôr samostatne než súhrnne o každej emisii alebo sérii potenciálnych bežných akcií. Poradie, v akom sa uvažuje s potenciálnymi bežnými akciami, môže vplývať na to, či sú alebo nie sú rozriedňujúce. Preto v snahe maximalizovať rozriedenie základného zisku na jednu akciu v každej emisii alebo sérii potenciálnych bežných akcií sa berie do úvahy poradie od najviac rozriedňujúcich po najmenej rozriedňujúce.

Príklad – určenie postupu na zahrnutie rozriedňujúcich cenných papierov do výpočtu váženého aritmetického priemeru počtu akcií.

Zisk – čistý zisk patriaci bežným akcionárom	10 000 000
Bežné akcie v obehu	2 000 000
Priemerná objektívna hodnota jednej bežnej akcie v priebehu roka	75,00
Potenciálne bežné akcie	
Opcie	100 000 s realizačnou cenou 60
Konvertibilné prioritné akcie	800 000 akcií oprávnených na kumulatívne dividendy vo výške 8 na jednu akciu. Každá prioritná akcia je konvertibilná na 2 bežné akcie
5 % konvertibilné obligácie	Nominálna hodnota 100 000 000. Každých 1 000 obligácií je konvertibilných na 20 bežných akcií. Neexistuje amortizácia emisného ážia alebo diskontu, ktorá by ovplyvnila určenie úrokových nákladov
Daňová sadzba	40 %

Zvýšenie ziskov prináležiacich bežným akcionárom pri konverzii potenciálnych bežných akcií.

	Zvýšenie v ziskoch	Zvýšenie v počte bežných akcií	Zisk na prírastok akcií
Opcie			
Zvýšenie v ziskoch	nula		
Prírastok emitovaných akcií bez prémie $100\,000 \times (75-60)75$		20 000	nula
Konvertibilné prioritné akcie			
Zvýšenie čistého zisku $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Prírastok akcií $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 % konvertibilné obligácie			
Zvýšenie čistého zisku $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1-4)$	3 000 000		
Prírastok akcií $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

## Výpočet rozriedeného zisku na jednu akciu Výpočet zisku na jednu akciu

	Prínáležiaci čistý zisk	Bežné akcie	Na jednu akciu
Ako sa vykazujú opcie	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 rozriedujúce
Konvertibilné obligácie 5 %	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 002 000	3,23 rozriedujúce
Konvertibilné prioritné akcie	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 protirozriedujúce

Keďže rozriedené zisky na jednu akciu sú zvýšené pri uvažovaní s konvertibilnými prioritnými akciami (z 3,23 na 3,45), konvertibilné prioritné akcie sú protirozriedujúce a neprihliada sa na ne pri výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu. Preto je rozriedený zisk na jednu akciu vo výške 3,23.

Tento príklad nevykresľuje členenie konvertibilných finančných nástrojov medzi záväzky a vlastné imanie alebo členenie súvisiacich úrokov a dividend medzi náklady a vlastné imanie, ako to vyžaduje IAS 32.

42. Potenciálne bežné akcie sa vážia obdobím, v ktorom sa nevyplácajú Potenciálne bežné akcie, ktoré sa zrušili alebo bolo im umožnené, aby v danom období prepadli, sú zahrnuté vo výpočte rozriedeného zisku na jednu akciu iba pomernou časťou za to obdobie, v ktorom boli v obehu. Potenciálne bežné akcie, ktoré sa konvertovali na bežné akcie počas vykazovaného obdobia, sú zahrnuté do výpočtu rozriedeného zisku na jednu akciu od začiatku obdobia do dátumu konverzie; od dátumu konverzie sa výsledné bežné akcie zahŕňajú do základného i rozriedeného zisku na jednu akciu.

## PREPOČET

43. Ak sa počet bežných alebo potenciálne bežných akcií v obehu zvýši následkom kapitalizácie, bonusovou emisiou, štiepením akcií alebo sa zníži následkom obráteného štiepenia akcií, výpočty základného a rozriedeného zisku na jednu akciu za všetky predkladané obdobia by sa mali spätne upraviť. Ak sa tieto zmeny vyskytnú po súvahovom dni, ale pred vydaním účtovnej závierky, výpočty zisku na jednu akciu na túto účtovnú závierku a účtovnú závierku predkladanú v predchádzajúcich obdobiach by sa mali zakladať na novom počte akcií. Ak výpočet na jednu akciu odráža takéto zmeny v počte akcií, táto skutočnosť sa musí zverejniť. Navyše základný a rozriedený zisk na jednu akciu za všetky predkladané obdobia by sa mal upraviť o:
- vplyvy základných chýb a úprav vyplývajúcich zo zmien v účtovných zásadách, s ktorými sa nakladá v súlade so základným riešením podľa IAS 8; a
  - vplyvy podnikových kombinácií, v ktorých ide o zlúčenie podielov.
44. Podnik neupravuje rozriedený zisk na jednu akciu vykázaný za predkladané obdobia o zmeny v použitých predpokladoch alebo o konverzie potenciálnych bežných akcií na bežné akcie v obehu.

45. Podniku sa odporúča zverejniť opis transakcií s bežnými akciami alebo transakcií s potenciálnymi bežnými akciami okrem kapitalizačných emisií a štiepenia akcií, ktoré sa vyskytnú po súvahovom dni, ak majú takú dôležitosť, že neuverejnenie by mohlo ovplyvniť schopnosť používateľov účtovnej závierky robiť správne hodnotenia a rozhodnutia (pozri IAS 10, Udalosti po súvahovom dni). Príklady takýchto transakcií zahŕňajú:
- a) emisiu akcií za hotovosť;
  - b) emisiu akcií, keď tržby sa použijú na splatenie dlhu alebo na splatenie prioritných akcií v obehu k súvahovému dňu;
  - c) vykúpenie bežných akcií v obehu;
  - d) konverziu alebo prevedenie potenciálnych bežných akcií v obehu k súvahovému dňu na bežné akcie;
  - e) vydanie warrantov, opcií alebo konvertibilných cenných papierov; a
  - f) dosiahnutie podmienok, ktoré by znamenali emisiu podmienene emitovaných akcií.
46. Sumy ziskov na jednu akciu nie sú upravené o takéto transakcie vyskytujúce sa po súvahovom dni, pretože tieto transakcie neovplyvňujú množstvo kapitálu použitého na tvorbu čistého zisku alebo straty v danom období.

#### PREDKLADANIE

47. Podnik by mal predkladať základný a rozriedený zisk na jednu akciu vo výkaze ziskov a strát za každý druh bežných akcií, ktoré majú rôzne práva, na podiel z čistého zisku na dané obdobie. Podnik by mal predkladať základný a rozriedený zisk na jednu akciu s rovnakým významom za všetky predkladané obdobia.
48. Tento štandard požaduje, aby podnik predkladal základný a rozriedený zisk na jednu akciu aj v prípade, ak je zverejnené množstvo záporné (strata z jednej akcie).

#### ZVEREJŇOVANIE

49. Podnik by mal zverejniť nasledujúce:
- a) sumy použité v čitateli výpočtu základného a rozriedeného zisku na jednu akciu a ich zosúladenie so sumou čistého zisku alebo straty za dané obdobie; a
  - b) vážený aritmetický priemer počtu bežných akcií použitý v menovateli výpočtu základného a rozriedeného zisku na jednu akciu a zosúladenie týchto menovateľov medzi sebou.
50. Finančné nástroje a iné zmluvy vytvárajúce potenciálne bežné akcie môžu obsahovať podmienky, ktoré ovplyvňujú meranie základného a rozriedeného zisku na jednu akciu. Tieto podmienky môžu určovať, či sú alebo nie sú potenciálne bežné akcie rozriedňujúce, a ak áno, ich vplyv na vážený priemer počtu akcií v obehu a akékoľvek následné úpravy čistého zisku prináležiaceho bežným akcionárom. Či už je alebo nie je zverejnenie podmienok vyžadované IAS 32, takého zverejnenie tento štandard odporúča.
51. Ak podnik zverejní dodatočne k základným a rozriedeným ziskom na jednu akciu sumy na akciu, použijúc zložku čistého zisku iného ako je čistý zisk alebo strata za obdobie prináležiace bežným akcionárom, tieto sumy by sa mali vypočítať použitím váženého priemeru počtu bežných akcií, určeného v súlade s týmto štandardom. Ak sa použije zložka čistého zisku, ktorá nie je vykázaná ako riadková položka vo výkaze ziskov a strát, malo by sa vykonať vzájomné porovnanie medzi použitými prvkami a riadkovou položkou vykazovanou vo výkaze ziskov a strát. Základné a rozriedené sumy na jednu akciu by sa mali zverejniť s rovnakým významom.

52. Podnik si môže priať zverejniť viac informácií než je požadované týmto štandardom. Takéto informácie môžu pomôcť používateľom zhodnotiť výnosnosť podniku a môžu byť vo forme súm na jednu akciu používaných na rôzne položky čistého zisku. Takéto zverejňovania sa odporúčajú. Ak sú však spomínané sumy zverejnené, menovatele sa vypočítajú v súlade s týmto štandardom, aby sa dosiahla porovnateľnosť zverejnených súm pripadajúcich na jednu akciu.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

53. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1998 alebo neskôr. Odporúča sa uplatňovať ho skôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 34

#### Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS vo februári 1998 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobie začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

V apríli 2000, odsek 7 v prílohe C bol zmenený a doplnený podľa IAS 40, investičný majetok.

#### ÚVOD

1. Tento štandard („IAS 34“) sa zaoberá finančným vykazovaním v priebehu účtovného roka, ktorého podstata nie je obsiahnutá v predchádzajúcich IAS. Účinnosť nadobúda pre účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.
2. Finančná správa v priebehu účtovného roka je finančná správa, ktorá obsahuje buď kompletnú alebo skrátenú účtovnú závierku za obdobie kratšie ako je celý účtovný rok podniku.
3. Tento štandard nestanovuje, ktoré podniky by mali uverejňovať svoje finančné správy v priebehu účtovného roka, ako často alebo ako skoro po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka. Podľa mienky Rady IAS by o týchto záležitostiach mali rozhodnúť vnútroštátne vlády, organizátori dohľadu, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie. Tento štandard sa uplatňuje ak sa od podniku vyžaduje alebo sa podnik rozhodne publikovať finančné správy v priebehu účtovného roka v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.
4. Tento štandard:
  - a) definuje minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka, vrátane zverejnení; a
  - b) identifikuje oblasti vykazovania v účtovníctve a princípy oceňovania, ktoré by sa mali použiť vo finančnej správe v priebehu účtovného roka.
5. Minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka tvorí skrátená súvaha, skrátený výkaz ziskov a strát, skrátený výkaz peňažných tokov, skrátený výkaz o zmenách vlastného imania a vybrané vysvetľujúce poznámky.
6. Predpokladá sa, že každý, kto číta správy podniku v priebehu účtovného roka, bude mať prístup aj k jeho poslednej výročnej správe, prakticky žiadna z poznámok k ročnej účtovnej závierke sa v správach v priebehu účtovného roka neopakuje, ani v nej nie je aktualizovaná. Naopak, poznámky v priebehu účtovného roka obsahujú prvotné vysvetlenia o udalostiach a zmenách, ktoré sú podstatné na pochopenie zmien vo finančnej situácii a výnosnosti podniku od dátumu posledného ročného vykazovania.
7. Podnik by mal pri finančných správach v priebehu účtovného roka uplatňovať tie isté účtovné zásady, aké uplatňuje pri ročnej účtovnej závierke, okrem zmien v účtovných zásadách, uskutočnených po dátume zostavenia poslednej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odrazia v bezprostredne nasledujúcej ročnej účtovnej závierke. Frekvencia podnikového vykazovania – ročne, polročne alebo štvrťročne – by nemala ovplyvniť oceňovanie ročných výsledkov. Na dosiahnutie tohto cieľa sa oceňovanie na účely vykazovania v priebehu účtovného roka uskutočňuje na ročnom základe.

8. Príloha k tomuto štandardu poskytuje návod na uplatňovanie podstaty vykazovania a oceňovacích princípov k dátumom v priebehu účtovného roka pre rôzne druhy majetku, záväzkov, nákladov a výnosov. Náklady na daň z príjmov za obdobie v priebehu účtovného roka sú založené na odhadnutej priemernej platnej ročnej sadzbe dane z príjmov, konzistentnej s celoročným odhadom daní.
9. Pri rozhodovaní sa o vykázaní, členení, alebo zverejnení položky na účely finančného vykazovania v priebehu účtovného roka sa vyhodnocuje významnosť finančných údajov za obdobie v priebehu účtovného roka, nie odhadované ročné údaje.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	284
Rozsah	284
Definície	284
Obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka	284
Minimálne súčasti finančnej správy v priebehu účtovného roka	285
Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka	285
Vybrané vysvetľujúce poznámky	286
Zverejnenie súladu s IAS	287
Obdobia, za ktoré majú byť účtovné závierky v priebehu účtovného roka prezentované	287
Významnosť	288
Zverejnenie ročnej účtovnej závierky	288
Vykazovanie a oceňovanie	288
Rovnaké účtovné zásady ako ročné	288
Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy z bežnej činnosti	290
Náklady vznikajúce nepravidelne počas účtovného roka	290
Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania	290
Používanie odhadov	290
Opakované zostavenie výkazov za predchádzajúce obdobia účtovného roka	290
Dátum účinnosti	291

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



## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka a stanoviť princípy vykazovania a oceňovania v kompletnej alebo skrátenej účtovnej závierke pre obdobie v priebehu účtovného roka. Včasné a spoľahlivé finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a ostatných porozumieť schopnosti podniku vytvárať zisky a peňažné toky a jeho finančnému stavu a likvidite.

## ROZSAH

1. Tento štandard nestanovuje, od ktorých podnikov by sa malo požadovať uverejnenie finančných správ v priebehu účtovného roka, ako často, alebo ako skoro po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka. Avšak vlády, organizátori dohľadu, burzy cenných papierov a účtovnícke inštitúcie často vyžadujú od podnikov, ktorých dlžné alebo majetkové cenné papiere sú verejne obchodovateľné, zverejniť finančné správy v priebehu účtovného roka. Tento štandard sa uplatňuje, ak sa od podniku vyžaduje alebo sa podnik rozhodne uverejniť finančnú správu v priebehu účtovného roka v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi. Rada pre medzinárodné účtovné štandardy podnecuje podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, poskytovať finančné správy v priebehu účtovného roka, ktoré sú v súlade s princípmi vykazovania, oceňovania a zverejňovania, stanovenými týmto štandardom. Konkrétne, podniky, ktorých cenné papiere sú verejne obchodovateľné, sú vyzývané:
  - a) poskytovať finančné správy v priebehu účtovného roka najneskôr ku koncu prvej polovice ich účtovného roka; a
  - b) poskytnúť svoje finančné správy v priebehu účtovného roka k dispozícii najneskôr 60 dní po ukončení tohto obdobia.
2. Každá finančná správa, ročná alebo v priebehu účtovného roka, je z hľadiska súladu s medzinárodnými účtovnými štandardmi posudzovaná samostatne. Skutočnosť, že podnik neposkytol finančnú správu v priebehu účtovného roka počas konkrétneho účtovného roka alebo poskytol finančnú správu v priebehu účtovného roka, ktorá nie je v súlade s týmto štandardom, nebráni podniku v iných prípadoch rozhodnúť sa zostaviť ročnú účtovnú závierku v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi.
3. Ak je uvedené, že finančná správa podniku v priebehu účtovného roka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, musí spĺňať všetky požiadavky tohto štandardu. V nadväznosti na to požaduje odsek 19 určité zverejnenia.

## DEFINÍCIE

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

Obdobie v priebehu účtovného roka je obdobie finančného vykazovania kratšie ako celý účtovný rok.

Finančná správa v priebehu účtovného roka je finančná správa, ktorá obsahuje buď kompletnú účtovnú závierku (opísanú v IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky) alebo skrátenú účtovnú závierku (opísanú v tomto štandarde) za obdobie v priebehu účtovného roka.

## OBSAH FINANČNEJ SPRÁVY V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA

5. IAS 1 definuje kompletnú účtovnú závierku, ktorá obsahuje tieto súčasti:
  - a) súvaha;
  - b) výkaz ziskov a strát;
  - c) výkaz vysvetľujúci buď i) všetky zmeny vo vlastnom imaní alebo ii) zmeny vo vlastnom imaní iné ako tie, ktoré vznikajú z kapitálových transakcií s vlastníckmi a z rozdeľovania vlastníkom;
  - d) výkaz peňažných tokov; a
  - e) účtovné zásady a vysvetľujúce poznámky,

6. V záujme včasnosti a so zreteľom na náklady a vyvarovanie sa opakovaniu informácií z predošlých správ, sa môže od podniku vyžadovať alebo sa môže podnik rozhodnúť poskytovať k obdobiam v priebehu účtovného roka menší rozsah informácií v porovnaní s ročnou účtovnou závierkou. Tento štandard definuje minimálny obsah finančnej správy v priebehu účtovného roka, ktorú tvoria skrátené účtovné výkazy a vybrané vysvetľujúce poznámky. Finančná správa v priebehu účtovného roka je zameraná na aktualizáciu poslednej ročnej účtovnej závierky. Preto je zameraná na nové činnosti, udalosti a okolnosti a neduplikuje už predtým vykázané informácie.
7. Nič v tomto štandarde nezakazuje alebo nebráni podniku uverejňovať v jeho finančnej správe v priebehu účtovného roka namiesto skrátených účtovných výkazov a vybraných vysvetľujúcich poznámok úplnú účtovnú závierku (ako je opísaná v IAS 1). Tento štandard tiež nezakazuje ani nebráni podnikom do skrátenej účtovnej závierky v priebehu účtovného roka zaradiť viac položiek ako je minimum alebo viac vybraných vysvetľujúcich poznámok ako je stanovené v tomto štandarde. Pre kompletnú účtovnú závierku obdobia v priebehu účtovného roka platia tiež návody na vykazovanie a oceňovanie uvedené v tomto štandarde a takéto výkazy by mali obsahovať všetky zverejnenia, vyžadované týmto štandardom (najmä vysvetlivky uvedené v odseku 16), ako aj tie, ktoré sú vyžadované podľa ostatných medzinárodných účtovných štandardov.

#### *Minimálne súčasti finančnej správy v priebehu účtovného roka*

8. Finančná správa v priebehu účtovného roka by mala obsahovať minimálne tieto súčasti:
  - a) skrátenú súvahu;
  - b) skrátený výkaz ziskov a strát;
  - c) skrátený výkaz vysvetľujúci buď i) všetky zmeny vo vlastnom imaní alebo ii) zmeny vo vlastnom imaní iné ako tie, ktoré vznikajú z kapitálových transakcií s vlastníkmi a z rozdeľovania vlastníkom;
  - d) skrátený výkaz peňažných tokov; a
  - e) vybrané vysvetľujúce poznámky.

#### *Forma a obsah účtovnej závierky v priebehu účtovného roka*

9. Ak podnik uverejňuje vo svojej finančnej správe v priebehu účtovného roka kompletnú účtovnú závierku, forma a obsah tejto závierky by mali podliehať požiadavkám IAS 1 o kompletnej účtovnej závierke.
10. Ak podnik uverejňuje vo svojej finančnej správe v priebehu účtovného roka skrátenú účtovnú závierku, skrátené výkazy by mali obsahovať minimálne každý názov a medzisúčet, ktorý bol zahrnutý do jeho poslednej ročnej účtovnej závierky a vybrané vysvetľujúce poznámky požadované týmto štandardom. Ak by vynechanie riadkových položiek alebo poznámok v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka bolo zavádzajúce, mali by byť do nej dodatočne zaradené.
11. Základný a zriedený zisk na akciu by mal byť prezentovaný v samotnom výkaze ziskov a strát za obdobie v priebehu účtovného roka, a to v kompletnom alebo skrátenom.
12. IAS 1 poskytuje návod na štruktúru účtovnej závierky a obsahuje prílohu „Ilustratívna štruktúra účtovnej závierky“, ktorá poskytuje ďalšie návody na hlavné položky a medzisúčty.
13. Aj keď IAS 1 vyžaduje, aby výkaz o zmenách vo vlastnom imaní bol prezentovaný ako samostatná súčasť účtovnej závierky podniku, pripúšťa, aby informácie o zmenách vo vlastnom imaní, ktoré vyplývajú z kapitálových transakcií medzi vlastníkmi a z rozdeľovania vlastníkom, boli uvedené buď na začiatku samotného výkazu alebo alternatívne, v poznámkach. Vo výkaze v priebehu účtovného roka uvádza podnik zmeny vo vlastnom imaní tak, že zachováva ten istý formát, aký použil v poslednom ročnom výkaze.
14. Ak posledná ročná účtovná závierka podniku bola konsolidovaná závierka, finančná správa v priebehu účtovného roka sa zostavuje ako konsolidovaná. Materská individuálna účtovná závierka nie je konzistentná alebo nie je porovnateľná s konsolidovanou závierkou z poslednej ročnej finančnej správy. Ak výročná finančná správa podniku obsahovala okrem konsolidovanej účtovnej závierky ešte navyše individuálnu materskú účtovnú závierku, tento štandard nevyžaduje ani nezakazuje zahrnutie individuálnych materských účtovných závierok do finančnej správy podniku v priebehu účtovného roka.

## Vybrané vysvetľujúce poznámky

15. Používateľ finančnej správy podniku v priebehu účtovného roka bude mať tiež prístup k najaktuálnejšej výročnej finančnej správe daného podniku. Nie je preto potrebné, aby poznámky vo finančnej správe v priebehu účtovného roka poskytovali relatívne nevýznamné aktualizácie údajov, ktoré už boli uvedené v poznámkach k poslednej výročnej správe. K dátumu v priebehu účtovného roka je užitočnejšie vysvetliť udalosti a transakcie, ktoré sú významné na pochopenie zmien vo finančnej situácii a výnosnosti podniku od posledného dátumu posledného ročného vykazovania.
16. Podnik by mal v poznámkach účtovnej závierky v priebehu účtovného roka uviesť minimálne nasledujúce informácie, ak sú podstatné a ak nie sú uvedené na inom mieste finančnej správy v priebehu účtovného roka. Bežne by mali byť informácie vykazované na základe účtovného roka. Avšak podnik by mal tiež zverejniť každú udalosť alebo transakciu, ktorá je významná na pochopenie daného obdobia kratšieho ako účtovný rok:
- a) vyhlásenie, že v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka v porovnaní s poslednou ročnou účtovnou závierkou bola použitá tá istá účtovná zásada a metódy výpočtu alebo ak boli tieto zásady alebo metódy zmenené, opis charakteru a vplyv danej zmeny;
  - b) vysvetľujúci komentár o sezónnosti alebo cyklickosti činností v priebehu účtovného roka;
  - c) charakter a sumy položiek vplývajúcich na nehnuteľnosti, záväzky, vlastné imanie, čistý zisk, alebo peňažné toky, ktoré sú mimoriadne svojím charakterom, rozsahom alebo výskytom;
  - d) charakter a sumu zmien pri odhadovaných sumách už vykázaných v predchádzajúcom období bežného účtovného roka alebo zmeny odhadovaných súm vykázaných v predošliých účtovných rokoch, ak tieto zmeny majú významný vplyv v bežnom období v priebehu účtovného roka;
  - e) emisie, spätné odkúpenie a vyplatenie dlžných a majetkových cenných papierov;
  - f) vyplatené dividendy (agregované alebo na akciu) osobitne pre kmeňové akcie a pre ostatné akcie;
  - g) výnosy z bežnej činnosti podľa segmentov a výsledok segmentu podľa segmentov podnikania alebo geografických segmentov, podľa toho, čo je určujúce pre segmentové vykazovanie podniku (zverejňovanie údajov podľa segmentov sa vyžaduje vo finančnej správe v priebehu účtovného roka podniku len ak IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, vyžaduje od daného podniku zverejniť segmentové údaje v jeho ročnej účtovnej závierke);
  - h) významné udalosti, ktoré nasledujú po ukončení obdobia v priebehu účtovného roka, ktoré neboli zohľadnené v účtovnej závierke tohto obdobia;
  - i) vplyv zmien v štruktúre podniku počas obdobia v priebehu účtovného roka, vrátane podnikových kombinácií, akvizície alebo vyradenia dcérskych podnikov a dlhodobých investícií, reštrukturalizácie a ukončovania aktivít; a
  - j) zmeny v podmienených záväzkoch alebo v podmienenom majetku od dátumu zostavenia poslednej súvahy.
17. V nasledujúcom texte sú uvedené príklady druhov zverejnení, ktoré sú vyžadované podľa odseku 16. Jednotlivé IAS poskytujú návod na zverejnenie pre viaceré z týchto položiek:
- a) zníženie hodnoty zásob na čistú realizačnú hodnotu a zrušenie takéhoto zníženia;
  - b) vykázanie straty zo znehodnotenia nehnuteľností, strojov a zariadenia, nehmotného nehnuteľností alebo iného nehnuteľností a zrušenie takejto straty zo znehodnotenia;
  - c) zrušenie všetkých rezerv na náklady reštrukturalizácie;

- d) obstaranie a vyradenie položiek nehnuteľností, strojov a zariadenia;
  - e) zmluvné záväzky z nákupov nehnuteľností, strojov a zariadenia;
  - f) dohody o vedení sporov;
  - g) opravy základných chýb finančných údajov vykazovaných v minulosti;
  - h) mimoriadne položky;
  - i) akékoľvek nezaplatené dlhy alebo akékoľvek nedodržania zmlúv o dlhoch, ktoré neboli následne napravené; a
  - j) transakcie so spropriatými osobami.
18. Ostatné IAS špecifikujú zverejnenia, ktoré by mali byť uvedené v účtovnej závierke. V tomto kontexte, účtovná závierka znamená kompletnú účtovnú závierku, ktorá je bežne súčasťou ročnej finančnej správy a niekedy aj súčasťou iných správ. Zverejnenia vyžadované pre kompletnú účtovnú závierku týmito ostatnými IAS sa nevyžadujú, ak finančná správa podniku v priebehu účtovného roka obsahuje len skrátenú účtovnú závierku a vybrané vysvetľujúce poznámky.

#### *Zverejnenie o súlade s IAS*

19. Ak je finančná správa podniku v priebehu účtovného roka v súlade s IAS, táto skutočnosť by mala byť zverejnená. Nemalo by byť uvedené, že finančná správa v priebehu účtovného roka je v súlade s IAS, ak nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého aplikovateľného štandardu a každej aplikovateľnej interpretácie Stáleho interpretačného výboru.

#### *Obdobia, za ktoré majú byť účtovné závierky v priebehu účtovného roka prezentované*

20. Správy v priebehu účtovného roka by mali obsahovať účtovné výkazy (skrátene alebo kompletne) za tieto obdobia:
- a) súvaha ku koncu daného obdobia v priebehu účtovného roka a porovnateľná súvaha ku koncu bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka;
  - b) výkaz ziskov a strát za dané obdobie v priebehu účtovného roka a kumulatívne za daný účtovný rok až k príslušnému dátumu a k tomu porovnateľný výkaz ziskov a strát za zodpovedajúce obdobie v priebehu účtovného roka (bežné a ročné) za bezprostredne predchádzajúci účtovný rok;
  - c) výkaz o zmenách vo vlastnom imaní kumulatívne za daný účtovný rok k príslušnému dátumu, s porovnateľným ročným výkazom za zodpovedajúci bezprostredne predchádzajúci účtovný rok; a
  - d) výkaz peňažných tokov kumulatívne za bežný účtovný rok k príslušnému dátumu a porovnateľný výkaz za zodpovedajúce obdobie bezprostredne predchádzajúceho účtovného roka.
21. Pre podnik, ktorého činnosť je vysoko sezónna, môže byť užitočné uvedenie finančných informácií za 12 mesiacov končiacich dátumom vykazovania v priebehu účtovného roka a porovnateľných informácií za predchádzajúcich 12 mesiacov. Následne, podnikom, ktorých činnosť je vysoko sezónna, sa odporúča zväziť uvedenie dodatočných informácií k tým, ktoré boli vyžadované v predchádzajúcich odsekoch.
22. Príloha 1 ilustruje obdobia, za ktoré sa vyžaduje prezentácia v podnikoch, ktoré zverejňujú správy polročne a v podnikoch, ktoré zverejňujú správy štvrťročne.

*Významnosť*

23. Pri rozhodovaní sa, ako vykazovať, oceňovať, členiť alebo zverejňovať položku pre potreby finančného vykazovania v priebehu účtovného roka, by mala byť významnosť hodnotená vo vzťahu k finančným údajom tohto obdobia. Pri hodnotení významnosti by sa malo vziať do úvahy, že oceňovania v priebehu účtovného roka sa môžu vo väčšom rozsahu opierať o odhady ako oceňovania ročných finančných údajov.
24. „Predslov k medzinárodným účtovným štandardom“ uvádza, že „Medzinárodné účtovné štandardy nie sú zamerané na nevýznamné položky“. V rámcovej osnove sa uvádza, že „informácia je významná, ak by jej vynechanie alebo chybné uvedenie mohlo ovplyvniť hospodárske rozhodnutia používateľov, ktoré uskutočnili na základe účtovnej závierky“. IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovnej zásade, vyžaduje osobitné zverejnenie významných mimoriadnych položiek, neobvyklých bežných položiek ukončovaných aktivít, zmien v účtovných odhadoch, zásadné chyby a zmeny v účtovnej zásade. IAS 8 neobsahuje návod na kvantifikáciu významnosti.
25. Vzhľadom na to, že stanovenie významnosti na účely finančného vykazovania sa vyžaduje vždy, tento štandard stanovuje vykazovanie a zverejnenie rozhodnutí o údajoch za obdobie v priebehu účtovného roka samostatne, z dôvodu pochopiteľnosti údajov tohto obdobia. Preto, napríklad neobvyklé alebo mimoriadne položky, zmeny v účtovnej zásade alebo odhadoch a zásadné chyby sú vykázané a zverejnené na základe významnosti vo vzťahu k údajom obdobia v priebehu účtovného roka kvôli tomu, aby sa predišlo zavádzajúcim záverom v dôsledku nezverejnenia údajov. Prvotným cieľom je zabezpečiť, aby finančná správa v priebehu účtovného roka obsahovala všetky informácie, ktoré sú relevantné na pochopenie finančnej situácie podniku a výnosnosti počas obdobia v priebehu účtovného roka.

## ZVEREJNENIE V ROČNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE

26. Ak sa odhadnutá suma, vykázaná za obdobie v priebehu účtovného roka, významne zmenila počas záverečného obdobia účtovného roka, ale osobitná finančná správa za toto posledné obdobie nie je uverejnená, charakter a sumy tejto zmeny v odhadoch by mali byť zverejnené v poznámke k ročnej účtovnej závierke za daný účtovný rok.
27. IAS 8 vyžaduje zverejnenie charakteru a (ak je to prakticky možné) sumy zmeny v odhadoch, ktorá má buď významný vplyv v bežnom období alebo sa očakáva, že bude mať významný vplyv v nasledujúcich obdobiach. Odssek 16 písm. d tohto štandardu vyžaduje podobné zverejnenie vo finančnej správe v priebehu účtovného roka. Príkladmi sú zmeny v odhadoch počas posledného obdobia súvisiace so znížením hodnoty zásob, reštrukturalizáciou alebo stratami zo znehodnotenia, ktoré boli vykázané v predchádzajúcich obdobiach v priebehu účtovného roka. Zverejnenie, vyžadované v predchádzajúcom odseku je v súlade s požiadavkou IAS 8 a je určené na obmedzený rozsah – iba vo vzťahu k zmenám v odhadoch. V tomto prípade sa od podniku nevyžaduje zaradiť dodatočné finančné informácie z obdobia v priebehu účtovného roka do ročnej účtovnej závierky.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

*Rovnaké ročné účtovné zásady*

28. Podnik by mal uplatňovať vo svojej účtovnej závierke v priebehu účtovného roka tie isté účtovné zásady, aké použil v ročnej účtovnej závierke, okrem zmien v účtovných zásadách uskutočnených po dátume zostavenia poslednej ročnej účtovnej závierky, ktoré sa odrazia v budúcej účtovnej závierke. Avšak frekvencia podnikového vykazovania (ročne, polročne alebo štvrťročne) by nemala ovplyvniť oceňovanie jeho ročných výsledkov. Na dosiahnutie tohto cieľa by sa na účely vykazovania v priebehu účtovného roka malo oceňovanie uskutočňovať na ročnom základe.

29. Požiadavka, aby podnik používal tú istú účtovnú zásadu v účtovnej závierke v priebehu účtovného roka, akú používa v ročných výkazoch, poukazuje na to, že oceňovanie obdobia v priebehu účtovného roka je také, ako keby každé z období existovalo samostatne ako nezávislé obdobie vykazovania. Avšak, za predpokladu, že frekvencia vykazovania podniku by nemala mať vplyv na oceňovanie ročných výsledkov, odsek 28 potvrdzuje, že obdobie v priebehu účtovného roka je časťou dlhšieho obdobia účtovného roka. Ročné oceňovanie môže obsahovať zmeny v odhadoch súm vykazovaných v predchádzajúcich kratších obdobiach bežného účtovného roka. Ale princípy vykazovania nehnuteľností, záväzkov, výnosov a nákladov za obdobie v priebehu účtovného roka sú tie isté ako pri ročnej účtovnej závierke.
30. Na ilustráciu:
- a) princípy vykazovania a oceňovania zníženia hodnoty zásob, reštrukturalizácie alebo znehodnotenia počas obdobia v priebehu účtovného roka sú také isté ako tie, ktoré by podnik použil, ak zostavuje len ročnú účtovnú závierku. V prípade, že sú tieto položky vykázané a ocenené v jednom období v priebehu účtovného roka a tento odhad sa v nasledujúcich obdobiach daného účtovného roka zmení, pôvodné odhady sa opravujú v nasledujúcom období buď zvýšením o dodatočnú sumu straty alebo znížením predtým vykazanej sumy;
  - b) náklady, u ktorých na konci obdobia v priebehu účtovného roka nie je dostatok informácií o tom, že spĺňajú definíciu nehnuteľností alebo že v budúcnosti budú znižovať zisky, sa v období v priebehu účtovného roka ako náklady budúcich období nevykazujú v súvahe; a
  - c) náklady dane z príjmov vykazované v každom období v priebehu účtovného roka sú založené na najlepšom možnom výpočte váženej priemernej ročnej sadzby dane z príjmov, očakávanej pre celý účtovný rok. Ak sa odhadovaná ročná sadzba dane z príjmov mení, sumy, o ktoré náklady na daň z príjmov v jednom z období v priebehu účtovného roka vzrástli, môžu byť upravené v nasledujúcom období daného účtovného roka.
31. Podľa rámcovej osnovy zostavovania a prezentácie účtovnej závierky (rámcová osnova) je vykazovanie „proces zahrnutia do súvahy alebo výkazu ziskov a strát tých položiek, ktoré spĺňajú definíciu zložiek a spĺňajú kritériá vykazovania“. Definície majetku, záväzkov, výnosov a nákladov sú základom na vykazovanie k dátumom tak ročných ako aj finančných vykazovaní v priebehu účtovného roka.
32. K dátumom obdobia v priebehu účtovného roka platia pre majetok tie isté testy o budúcej hospodárskej užitočnosti, ako sú uplatňované ku koncu účtovného roka podniku. Náklady, ktoré by sa svojím charakterom nekvalifikovali ako majetok ku koncu účtovného roka, sa nebudú takto kvalifikovať ani k dátumu v priebehu účtovného roka. Podobne, záväzky k dátumu vykazovania v priebehu účtovného roka musia predstavovať existujúcu povinnosť k tomuto dátumu tak, ako aj k dátumu ročného vykazovania.
33. Nevyhnutná charakteristika výnosov (výnosov z bežnej činnosti) a nákladov je, že súvisiace zvýšenia alebo zníženia majetku a záväzkov sa už uskutočnili. Ak sa tieto zvýšenia a zníženia už uskutočnili, príslušné výnosy z bežnej činnosti a náklady sa vykážu; v opačnom prípade sa nevykážu. V rámcovej osnove sa uvádza, že „náklady sú vo výkaze ziskov a strát vykázané, ak sú spojené so znížením budúceho hospodárskeho požitku, v súvislosti s úbytkom majetok alebo prírastkom záväzkov, ktoré musí byť spoľahlivo ocenené..... Rámcová osnova nedovoľuje vykázať v súvahe položku, ktorá nespĺňa definíciu nehnuteľností alebo záväzkov“.
34. Podnik, ktorý vykazuje len ročne, je schopný získať účtovné informácie o oceňovaní majetku, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov na vykazovanie v účtovnej závierke počas účtovného roka. V skutočnosti sa jeho oceňovania uskutočňujú na ročnom základe.
35. Podnik, ktorý zostavuje výkazy polročne, používa informácie, ktoré sa vyskytnú v priebehu polroka alebo krátko po jeho skončení, pri oceňovaní v účtovnej závierke za prvých šesť mesiacov obdobia a informácie, ktoré sú k dispozícii ku koncu roka alebo krátko po ňom za obdobie 12 mesiacov. Oceňovania za 12 mesiacov budú odrážať možné zmeny v odhadoch súm, vykázaných za prvých šesť mesiacov daného

obdobia. Sumy, vykázané vo finančnej správe v priebehu účtovného roka za prvých šesť mesiacov sa spätne neupravujú. Odseky 16 písm. d a 26 však vyžadujú, aby charakter a sumy všetkých významných zmien v odhadoch boli zverejnené.

36. Podnik, ktorý zostavuje výkazy častejšie ako polročne, oceňuje výnosy a náklady na ročnom základe v každom období v priebehu účtovného roka s použitím informácií, ktoré sú k dispozícii pri zostavovaní každej účtovnej závierky. Sumy výnosov a nákladov, vykazované za bežné obdobie v priebehu účtovného roka, budú odrážať všetky zmeny v odhadovaných sumách, vykázaných v predchádzajúcich obdobiach účtovného roka. Sumy vykázané v predchádzajúcom období sa však spätne neupravujú. Odseky 16 písm. d a 26 však vyžadujú, aby charakter a veľkosť každej významnej zmeny v odhadoch bola zverejnená.

#### *Sezónne, cyklické alebo príležitostné výnosy z bežnej činnosti*

37. Výnosy z bežnej činnosti, ktoré sa vyskytujú počas účtovného roka sezónne, cyklicky alebo príležitostne, by sa k dátumu v priebehu účtovného roka nemali časovo rozlišovať, ak by sa časovo nerozlišovali na konci účtovného roka podniku.
38. Príkladmi môžu byť výnosy z dividend, tantiém a štátnych dotácií. Naviac, niektoré podniky nepretržite získavajú viac výnosov v určitých obdobiach účtovného roka v porovnaní s ostatnými obdobiami v priebehu účtovného roka, napr. sezónne výnosy z bežnej činnosti maloobchodníkov. Takéto výnosy z bežnej činnosti sa vykazujú vtedy, keď sa vyskytnú.

#### *Náklady vznikajúce nepravidelne počas účtovného roka*

39. Náklady vzniknuté nepravidelne počas účtovného roka podniku, by sa mali časovo rozlišovať na účely vykazovania v priebehu účtovného roka len vtedy, ak sa tento typ nákladov bude časovo rozlišovať na konci daného účtovného roka.

#### *Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania*

40. Príloha 2 poskytuje príklady uplatňovania všeobecných princípov vykazovania a oceňovania, ktoré sú stanovené v odsekoch 28 až 39.

#### *Používanie odhadov*

41. Postupy oceňovania, ktoré by sa mali dodržiavať vo finančnej správe v priebehu účtovného roka, by mali byť vybrané tak, aby bolo zaistené, že výsledné informácie sú spoľahlivé a že všetky významné finančné informácie, vzťahujúce sa na pochopenie finančnej situácie alebo výnosnosti podniku, sú riadne zverejnené. Zatiaľ čo oceňovanie v ročnej finančnej správe v priebehu účtovného roka je často založené na rozumných odhadoch, zostavenie finančnej správy v priebehu účtovného roka bude vo všeobecnosti vyžadovať použitie viacerých metód odhadu ako zostavenie ročnej finančnej správy.
42. Príloha 3 poskytuje príklady použitia metód odhadu v obdobiach v priebehu účtovného roka.

#### **OPAKOVANÉ ZOSTAVENIE VÝKAZOV ZA PREDCHÁDZAJÚCE OBDOBIA V PRIEBEHU ÚČTOVNÉHO ROKA**

43. Zmena účtovnej zásady, ktorá nesúvisí s prechodom na nový medzinárodný účtovný štandard, by mala odrážať:
- opakované zostavenie účtovnej závierky predchádzajúcich období bežného účtovného roka a porovnateľných období v priebehu predchádzajúceho účtovného roka (pozri odsek 20), ak sa podnik riadi základným riešením podľa IAS 8; alebo
  - opakované zostavenie účtovnej závierky predchádzajúcich období bežného účtovného roka, ak sa podnik riadi prípustným alternatívnym riešením podľa IAS 8. V tomto prípade sa opakované zostavenie za predchádzajúce porovnateľné obdobie nevykonáva.

44. Jedným z cieľov predošlého princípu je zaistiť, aby sa jednotlivé účtovné zásady uplatňovali na konkrétnu skupinu transakcií počas celého účtovného roka. Podľa IAS 8 sa zmena účtovných zásad odráža v spätnom uplatňovaní opakovaným zostavením výkazov z finančných údajov predchádzajúceho obdobia, ak je to uskutočniteľné. Avšak, ak suma úpravy, vo vzťahu k predchádzajúcim účtovným rokom, nie je rozumne stanovená, potom sa podľa IAS 8 nové zásady uplatňujú perspektívne. Prípustnou alternatívou je začlenenie úplnej kumulatívnej spätnej úpravy do stanovenia čistého zisku alebo straty za obdobie, v ktorom sú účtovné zásady zmenené. V dôsledku princípu z odseku 43 sa požaduje, aby sa v rámci bežného účtovného roka všetky zmeny v účtovnej zásade uplatňovali spätne od začiatku účtovného roka.
45. Umožnenie, aby sa účtovné zmeny odzrkadlili k dátumu medziobdobia v rámci účtovného roka, by dovolilo, aby boli uplatňované dve rôzne účtovné zásady na konkrétnu skupinu transakcií v rámci účtovného roka. Výsledkom by boli obtiažne vymedzenia, nejasné výsledky činnosti a komplikovaná analýza a zrozumiteľnosť informácií obdobia v priebehu účtovného roka.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

46. Tento IAS sa stáva účinným pre účtovnú závierku za obdobie začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr. Odporúča sa ho uplatňovať skôr.

### MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 35

#### Ukončované činnosti

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v apríli 1998 a nadobudol účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1999 alebo neskôr.

Tento štandard nahrádza odseky 19 až 22 v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

V roku 1999 boli odsek 8 úvodu odseky 20, 21, 29, 30 a 32 tohoto štandardu a odsek 4 prílohy B zmenené a doplnené, aby sa dosiahol súlad s terminológiou použitou v IAS 10 (revidovaný 1999), Udalosti po súvahovom dni, a v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

#### ÚVOD

1. Tento štandard (IAS 35) sa zaoberá predkladaním a zverejňovaním v súvislosti s ukončovanými činnosťami. Týmto problémom sa relatívne v krátkosti zaoberali odseky 19-22 v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. IAS 35 nahrádza tieto odseky z IAS 8. IAS 35 nadobúda účinnosť pre účtovnú závierku za obdobia začínajúce 1. januárom 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.
2. Cieľom IAS 35 je vytvoriť základ na oddelenie informácií o väčšine činností, s ktorými podnik končí, od informácií o pokračujúcich činnostiach, a špecifikovať minimálne zverejnenia o ukončovaných činnostiach. Rozlíšením ukončovaných a pokračujúcich činností sa zlepšuje schopnosť investorov, veriteľov a ostatných používateľov účtovnej závierky predvídať peňažné toky v podniku, schopnosť vytvárať príjmy a finančnú situáciu.
3. Ukončovaná činnosť je relatívne veľká zložka podniku – obdobne ako je segment podnikania alebo geografický segment podľa IAS 14, Vykazovanie o segmentoch – ktorú podnik podľa jedného plánu buď v podstate vyraduje ako celok, alebo ju končí zrušením, alebo postupným predajom.



4. Tento štandard používa radšej výraz „ukončovaná činnosť“ než tradičný „skončená činnosť“, pretože „skončená činnosť“ (minulý čas) predpokladá, že vykázanie ukončenia je nevyhnutné jedine blízko konca alebo ku koncu procesu ukončovania činnosti. Tento štandard vyžaduje, aby zverejnenia o ukončovanej činnosti nastali už skôr – keď bol prijatý a oznámený podrobný oficiálny plán o vyradení alebo keď podnik už zmluvne dohodol vyradenie.
5. Toto je štandard o predkladaní a zverejňovaní. Zameriava sa na to, ako predkladať ukončovaniu činnosť v účtovnej závierke podniku a aké informácie zverejniť v poznámkach. Nestanovuje žiadne nové postupy na rozhodovanie, kedy a ako vykazať a oceniť výnosy, náklady, peňažné toky a zmeny v majetku a záväzkoch v súvislosti s ukončovanými činnosťami. Namiesto toho vyžaduje, aby sa podniky riadili postupmi na vykazovanie a oceňovanie, ktoré sú v ostatných medzinárodných účtovných štandardoch.
6. Podľa tohto štandardu sa informácie o plánovanom ukončení musia najprv zverejniť v prvej účtovnej závierke vydané podnikom a) po vstupe do zmluvného vzťahu o predaji v podstate všetkých majetku ukončovanej činnosti, alebo b) po tom, keď jeho predstavenstvo alebo iný podobný riadiaci orgán schválil a aj oznámil plánované ukončenie. Vyžaduje sa zverejniť:
  - opis ukončovanej činnosti,
  - segmenty) podnikania alebo geografický(é) segmenty), v ktorom sú o nej predkladané informácie,
  - dátum a charakter udalosti na úvodné zverejnenie,
  - čas predpokladaného dokončenia procesu ukončovania,
  - zostatkové hodnoty všetkých majetku a všetkých záväzkov, ktoré sa budú vyradovať,
  - sumy výnosov, nákladov a zisku alebo straty pred zdanením, ktoré sa týkajú ukončovanej činnosti a s tým súvisiaci náklad na daň z príjmov,
  - čistý peňažný tok, ktorý sa týka prevádzkovej, investičnej a finančnej činnosti ukončovanej činnosti,
  - sumy všetkých vykázaných výnosov alebo strát pri vyradení majetku alebo vyrovnaní záväzkov, ktoré súvisia s ukončovanými činnosťami, a nadväzujúci náklad na daň z príjmov, a
  - čistú predajnú cenu bez nákladov na vyradenie z predaja tých čistých majetku, u ktorých podnik vstúpil do jedného alebo viacerých záväzných predajných dohôd, a očakávaný čas tejto transakcie a účtovné hodnoty týchto čistých majetku.
7. Účtovná závierka za obdobie po úvodnom zverejnení musí aktualizovať tie zverejnenia vrátane opisu akejkoľvek významnej zmeny v sume alebo čase peňažného toku v súvislosti s vyradovaným majetkom a vyrovnanými záväzkami a príčiny týchto zmien.
8. Zverejnenia by sa mali uskutočniť aj vtedy, ak sa schváli a verejne oznámi plán vyradenia po skončení účtovného obdobia podniku, ale predtým, ako sa účtovná závierka na toto obdobie schváli na zverejnenie. Zverejnenia pokračujú až do ukončenia vyradenia.
9. Porovnateľné informácie s predchádzajúcimi obdobiami, ktoré sa predkladajú v účtovnej závierke zostavenej po úvodnom zverejnení, sa musia preskúpiť kvôli oddeleniu pokračujúcich a ukončovaných majetku, záväzkov, výnosov, nákladov a peňažných tokov. Retrospektívnym rozčlenením činností na pokračujúce a ukončované sa zlepši schopnosť používateľa účtovnej závierky robiť výhľady.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	293
Rozsah	294
Definície	294
Ukončovaná aktivita	294
Udalosť na úvodné zverejňovanie	295
Vykazovanie a oceňovanie	296
Rezervy	296
Straty zo zníženia hodnoty	296
Predkladanie a zverejňovanie	297
Úvodné zverejňovanie	297
Ostatné zverejnenia	298
Aktualizácia zverejnení	298
Oddelené zverejňovanie pri každej ukončovanej činnosti	298
Predkladanie požadovaných zverejnení	299
Výkazy účtovnej závierky alebo poznámky	299
Nie mimoriadna položka	299
Obmedzené používanie názvu „ukončovaná činnosť“	299
Ilustratívne zverejnenia	299
Preskupenie predchádzajúcich období	299
Zverejňovanie vo finančných správach v priebehu účtovného roka	299
Dátum účinnosti	299

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

## CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť postupy na vykazované informácie o ukončovaných činnostiach a tým zvýšiť schopnosť používateľov účtovnej závierky robiť výhľady o peňažných tokoch v podniku, o jeho schopnosti dosahovať výnosy a o finančnej situácii, oddelením informácií o ukončovaných činnostiach od informácií o pokračujúcich činnostiach.

## ROZSAH

1. Tento štandard platí pre všetky ukončované činnosti vo všetkých podnikoch.

## DEFINÍCIE

*Ukončovaná činnosť*

2. Ukončovaná činnosť je zložkou podniku:
  - a) ktorú podnik na základe jedného plánu:
    - i) vyraduje v podstate úplne tak, že túto časť predáva jedinou transakciou, rozdeľuje alebo prevádza vlastníctvo zložky na podnikových akcionárov;
    - ii) vyraduje postupne tak, že predáva časti majetku a vyrovnáva ich záväzky jednotlivo; alebo
    - iii) ruší prostredníctvom odovzdania;
  - b) ktorá predstavuje oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti aktivít; a
  - c) ktorú možno prevádzkovo a na účely finančného vykazovania rozlíšiť.
3. Podľa kritéria a) definície [odsek 2a)], ukončovaná činnosť sa môže vyradiť buď ako celok alebo po častiach, ale vždy na základe celkového plánu o ukončení celej zložky.
4. Ak podnik predáva zložku v podstate ako celok, výsledkom môže byť čistý výnos alebo čistá strata. Na takéto ukončenie existuje jeden dátum, ku ktorému sa vstupuje do záväznej predajnej dohody, i keď sa uskutoční prevod vlastníctva a kontroly nad ukončovanou činnosťou môže uskutočniť v neskoršom dátume. Taktiež platby predávajúcemu sa môžu uskutočniť v čase dohody, v čase prevodu alebo počas dlhšieho budúceho obdobia.
5. Namiesto vyradenia prevažujúcej zložky ako celku môže podnik ukončiť a vyradiť zložku predajom jej majetku a vyrovaním jej záväzkov v častiach (jednotlivo alebo po malých skupinách). Zatiaľ čo pri celkovom vyradení môže byť výsledkom čistý výnos alebo čistá strata, po postupnom vyradovaní môže mať predaj jednotlivých majetku alebo vyrovanie jednotlivého záväzku opačný účinok. Naviac neexistuje jediný dátum, ku ktorému sa vstúpilo do záväznej predajnej dohody. Pravdepodobnejšie je, že predaj majetku a vyrovanie záväzkov sa môže uskutočňovať počas obdobia niekoľkých mesiacov alebo možno i dlhšie a koniec účtovného obdobia môže nastať sčasti počas obdobia vyradovaní. Aby sa ukončenie kvalifikovalo ako ukončovaná činnosť, musí sa uskutočňovať podľa jedného koordinovaného plánu.
6. Podnik môže skončiť činnosť zrušením bez podstatného predaja majetku. Zrušená činnosť by bola ukončovanou činnosťou, ak spĺňa kritériá definícií. Zmena rozsahu činnosti alebo spôsob jej vykonávania nie sú však zrušením, pretože táto činnosť, hoci zmenená, pokračuje.
7. Podnikateľské jednotky často zatvárajú prevádzky, rušia výroby alebo dokonca aj výrobné linky a menia veľkosť svojich pracovných síl v závislosti od tlaku trhu. Zatiaľ čo tieto druhy skončenia všeobecne nie sú samé o sebe ukončovanými činnosťami v zmysle, v akom sa tento výraz používa v tomto štandarde, môžu vzniknúť v súvislosti s ukončovanými činnosťami.
8. Príklady činností, ktoré nemusia nevyhnutne spĺňať kritérium a) odseku mohli by však spĺňať v kombinácii s inými okolnosťami, zahŕňajú:
  - a) postupné alebo plynulé vyradovanie výrobných linky alebo druhov služieb;

- b) ukončovanie, dokonca aj relatívne prudké, niekoľkých výrobkov v rámci prebiehajúceho podnikania;
  - c) presun určitej výroby alebo činností marketingu konkrétnej časti podnikania z jednej oblasti do inej;
  - d) zatvorenie prevádzky kvôli dosiahnutiu zlepšenia v produktivite alebo kvôli inému ušetreniu nákladov;  
a
  - e) predaj dcérskeho podniku, ktorého činnosti sú podobné činnostiam materského podniku alebo ostatných dcérskych podnikov.
9. Segment podnikania alebo geografický segment podliehajúci vykazovaniu, ako je definované v IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, by zvyčajne spĺňal kritérium b) definície ukončovanej činnosti (odsek 2b)), t. j. predstavoval by oddelenú prevažujúcu časť podnikateľskej alebo geografickej oblasti činnosti. Časť segmentu, ako je definovaný v IAS 14, môže tiež spĺňať kritérium b) tejto definície. Pre podnik, ktorý vykonáva činnosť v jednom segmente podnikania alebo geografickom segmente a preto nevykazuje informácie o segmentoch, môže hlavná časť výroby alebo služieb tiež spĺňať kritériá tejto definície.
10. IAS 14 povoľuje, ale nevyžaduje, aby rôzne štádiá vertikálne spojených činností boli identifikované ako oddelené segmenty podnikania. Takto vertikálne spojené segmenty podnikania môžu spĺňať kritérium b) definície ukončovanej činnosti.
11. Zložka sa môže prevádzkovo a na účely finančného vykazovania rozlíšiť – kritérium c) definície [odsek 2c)], ak:
- a) jej prevádzkový majetok a záväzky sa jej môžu priamo priradiť;
  - b) jej výnos (hrubé výnosy) sa jej môžu priamo priradiť; a
  - c) najmenej väčšina jej prevádzkových nákladov sa jej môže priamo priradiť.
12. Majetok, záväzky, výnosy a náklady sa môžu priamo priradiť zložke, ak by sa eliminovali, keď sa zložka predá, zruší alebo iným spôsobom vyradí. Úrok a ostatné finančné náklady sa môžu priradiť ukončovanej činnosti iba vtedy, ak s nimi súvisiaci úver sa priradí obdobne.
13. Predpokladá sa, že ukončované činnosti sa podľa definovania v tomto štandarde budú vyskytovať zriedkavo. Niektoré zmeny, ktoré sa neklasifikujú ako ukončované činnosti, môžu sa kvalifikovať ako reštrukturalizácie (pozri IAS 37, rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky).
14. Tiež výsledkom niektorých zriedka sa vyskytujúcich udalostí, ktoré sa nequalifikujú buď ako ukončované činnosti alebo ako reštrukturalizácie, môžu byť položky výnosov alebo nákladov, ktoré vyžadujú oddelené zverejňovanie podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, pretože ich rozsah, charakter alebo výskyt spôsobujú, že sú dôležité na vysvetlenie výnosnosti podniku za dané obdobie.
15. Skutočnosť, že vyradenie zložky podniku sa klasifikuje ako ukončovaná činnosť podľa tohto štandardu, sama o sebe nespochybňuje schopnosti podniku nepretržite pokračovať vo svojej činnosti. IAS 1, Prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje zverejniť neistoty, ktoré súvisia so schopnosťou podniku nepretržite pokračovať vo svojej činnosti a každý záver, že podnik nie je neschopný nepretržite pokračovať vo svojej činnosti.

#### *Udalosť na úvodné zverejňovanie*

16. Vo vzťahu s ukončovanou činnosťou je udalosťou na úvodné zverejňovanie výskyt jednej z nasledujúcich, ktorákoľvek sa stane skôr:
- a) podnik vstúpil do záväznej predajnej dohody pre v podstate všetok majetok, ktorý sa dá priradiť k ukončovanej činnosti; alebo
  - b) predstavenstvo podniku alebo podobný riadiaci orgán i) schválilo podrobný, oficiálny plán na ukončenie ako aj ii) vykonalo oznámenie o tomto pláne.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

17. Podnik má používať princípy vykazovania a oceňovania, ktoré sú stanovené v ostatných medzinárodných účtovných štandardoch na účely rozhodovania, kedy a ako vykázať a oceniť zmeny v majetku a záväzkoch a výnosoch a nákladoch a peňažných tokoch v súvislosti s ukončovanou činnosťou.
18. Tento štandard nestanovuje žiadne princípy vykazovania a oceňovania. Skôr vyžaduje, aby sa podnik pridržiaval princípov vykazovania a oceňovania ustanovených ostatnými štandardmi. Dva štandardy, ktoré sú v tomto ohľade pravdepodobne dôležité, sú:
  - a) IAS 36, Zníženie hodnoty majetku; a
  - b) IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.
19. Ostatné štandardy, ktoré môžu byť dôležité, zahŕňajú IAS 19, Zamestnanecké požitky, v súvislosti s vykázáním skončenia požitkov, a IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, v súvislosti s vyradením týchto druhov majetku.

*Rezervy*

20. Ukončovaná činnosť je reštrukturalizácia v tom zmysle, ako je definované v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. IAS 37 poskytuje návod k určitým požiadavkám tohto štandardu vrátane toho:
  - a) čo obsahuje „podrobný, oficiálny plán ukončenia“ v tom zmysle, ako je tento výraz použitý v odseku 16b) tohto štandardu; a
  - b) čo obsahuje „oznámenie plánu“ v tom zmysle, ako je tento výraz použitý v odseku 16 písm. b) tohto štandardu.
21. IAS 37 definuje, kedy sa má rezerva vykázať. V niektorých prípadoch udalosť, ktorá zaväzuje podnik, nastane po konci účtovného obdobia, ale predtým, než sa účtovná závierka za dané obdobie schváli na zverejnenie. Odsek 29 tohto štandardu vyžaduje v takýchto prípadoch zverejnenia o ukončovanej činnosti.

*Straty zo zníženia hodnoty*

22. Schválenie a oznámenie plánu ukončenia je náznakom, že majetok, ktorý patrí k ukončovanej činnosti, by mohol mať zníženú hodnotu, alebo že strata zo zníženia hodnoty tohto majetku už predtým vykázaná pri tomto majetku by sa mala zvýšiť alebo znížiť. Kvôli tomu, v súlade s IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, podnik odhaduje uhraditeľnú sumu všetkých majetku ukončovanej činnosti (vyššia z čistej predajnej ceny majetku a jeho použiteľnej hodnoty) a vykáže stratu zo zníženia hodnoty alebo zrušenie predchádzajúcej straty zo zníženia hodnoty, ak táto existuje.
23. Pri uplatňovaní IAS 36 na ukončovanú činnosť podnik určuje, či uhraditeľná suma majetku ukončovanej činnosti je určená na jednotlivý majetok alebo na jednotku majetku vytvárajúcu peňažné prostriedky (definovanú v IAS 36 ako najmenšia identifikovateľná skupina majetku, ktorá zahŕňa posudzovaný majetok a ktorá vytvára príjem peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania (tento je úplne nezávislý od príjmu peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupín majetku). Napríklad:
  - a) ak podnik predáva ukončovanú činnosť v podstate ako celok, žiaden z majetku ukončovanej aktivity nevytvára príjem peňažných prostriedkov nezávisle od ostatných majetku v rámci ukončovanej činnosti. Preto uhraditeľná suma je určená na ukončovanú činnosť ako celok a straty zo zníženia hodnoty, ak existujú, alokujú sa medzi majetok ukončovanej činnosti v súlade s IAS 36;
  - b) ak podnik vyraduje ukončovanú činnosť iným spôsobom ako je predaj po častiach, uhraditeľná suma je určená na jednotlivý majetok, pokiaľ sa majetok nepredal v skupinách; a
  - c) ak podnik zruší ukončovanú činnosť, uhraditeľná suma je určená na jednotlivý majetok tak, ako je stanovené v IAS 36.

24. Po oznámení plánu môžu rokovania s možnými kupujúcimi ukončovanej činnosti alebo aktuálne záväzné predajné dohody naznačovať, že hodnota majetku ukončovanej činnosti môže viac poklesnúť alebo že straty zo zníženia hodnoty, vykázané u týchto majetku v predchádzajúcich obdobiach, sa mohli znížiť. Ako dôsledok, ak tieto udalosti nastanú, podnik znovu odhaduje uhraditeľnú sumu majetku ukončovanej činnosti a vykazuje vyplývajúcu stratu zo zníženia hodnoty alebo zrušenie straty zo zníženia hodnoty v súlade s IAS 36.
25. Cena v záväznej predajnej dohode je najlepším dôkazom čistej predajnej ceny majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky) alebo odhadnutého príjmu peňažných prostriedkov z konečného vyradenia pri určovaní použiteľnej hodnoty majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky).
26. Účtovná hodnota (uhraditeľná suma) ukončovanej činnosti zahŕňa účtovnú hodnotu (uhraditeľnú sumu) goodwill-u, ak existuje, ktorá sa môže alokovať na základe primeranosti a konzistencie k tejto ukončovanej činnosti.

## PREDKLADANIE A ZVEREJŇOVANIE

### Úvodné zverejňovanie

27. Nasledujúce informácie súvisiace s ukončovanou činnosťou by mal podnik zahrnúť do svojej účtovnej závierky, začínajúc účtovnou závierkou za obdobie, v ktorom nastala udalosť na úvodné zverejňovanie (ako je definované v odseku 16):
  - a) opis ukončovanej činnosti;
  - b) segment/-y podnikania alebo geografický/-é segment/-y, v ktorom/-ých sa činnosť vykazuje v súlade s IAS 14;
  - c) dátum a charakter udalosti na úvodné zverejňovanie;
  - d) dátum alebo obdobie predpokladaného dokončenia procesu ukončovania činnosti, ak je známe alebo sa dá stanoviť;
  - e) účtovné hodnoty k súvahovému dňu, celkových majetku a celkových záväzkov, ktoré sa budú vyraďovať;
  - f) sumy výnosov, nákladov, bežného zisku alebo straty pred zdanením z bežnej činnosti, ktoré sa dajú priradiť k ukončovanej činnosti počas bežného účtovného obdobia, a náklad na daň z príjmov s tým súvisiaci, ako sa vyžaduje podľa odseku 81 písm. h) v IAS 12; a
  - g) sumy čistých peňažných tokov, ktoré patria do prevádzkových, investičných a finančných činností ukončovanej činnosti počas bežného účtovného obdobia.
28. Pri oceňovaní majetku, záväzkov, výnosov, nákladov, ziskov, strát a peňažných tokov ukončovanej činnosti na účely zverejnení, ktoré sa požadujú podľa tohto štandardu, je tieto možné priradiť ukončovanej činnosti, ak sa vyradia, vyrovnajú, zredukujú alebo eliminujú, keď sa skončí ukončovanie činnosti. V rozsahu, v ktorom tieto položky pokračujú po skončení ukončovania činnosti, sa nemajú pričleniť k ukončovanej činnosti.
29. Ak sa udalosť na úvodné zverejňovanie podniku uskutoční po skončení bežného účtovného obdobia, ale predtým, než sa účtovná závierka za toto obdobie schváli na zverejnenie, táto účtovná závierka by mala obsahovať zverejnenia špecifikované v odseku 27 na obdobie tejto účtovnej závierky.
30. Napríklad predstavenstvo podniku, ktorého účtovný rok sa končí 31. decembrom 20X5, schváli plán ukončovania činnosti 15. decembra 20X5 a oznámi tento plán 10. januára 20X6. Predstavenstvo schváli účtovnú závierku za obdobie 20X5 na zverejnenie 20. marca 20X6. Účtovná závierka za obdobie 20X5 obsahuje zverejnenia, ktoré sa vyžadujú podľa odseku 27.

*Ostatné zverejnenia*

31. Keď podnik vyraduje majetok alebo vyrovnáva záväzky, ktoré sa vzťahujú na ukončovanú činnosť, alebo vstupuje do záväzných dohôd o predaji takýchto majetku alebo vyrovnaní takýchto záväzkov, mal by zahrnúť do svojej účtovnej závierky nasledujúce informácie vtedy, keď nastanú tieto udalosti:
- pre každý zisk alebo stratu, ktorá sa vykáže pri vyradovaní majetku alebo vyrovnávaní záväzkov týkajúcich sa ukončovanej činnosti i) sumu zisku alebo straty pred zdanením a ii) náklad na daň z príjmov, ktorá sa týka zisku a straty, ako sa vyžaduje podľa odseku 81h) v IAS 12; a
  - čistú predajnú cenu alebo rozpätie cien (čo je po odpočítaní očakávaných nákladov na vyradenie) týchto čistých majetku, u ktorých podnik vstúpil do jedného alebo viacerých záväzných predajných dohôd, očakávané obdobie prijatia týchto peňažných tokov a účtovná hodnota takýchto čistých majetku.
32. Vyradenie majetku, vyrovnanie záväzkov a záväzné predajné dohody, ktoré sa uvádzajú v predchádzajúcom odseku, sa môžu uskutočniť súbežne s udalosťou na úvodné zverejnenie prv alebo v období, v ktorom udalosť na úvodné zverejnenie nastala, alebo v neskoršom období. V súlade s IAS 10, Udalosti po súvahovom dni, ak niektoré z majetku, ktoré sa týkajú ukončovanej činnosti, sa skutočne predali alebo podliehajú jednej alebo viacerým záväzným predajným dohodám, do ktorých sa vstúpilo po skončení účtovného roka, ale pred schválením účtovnej závierky na zverejnenie predstavenstvom, účtovná závierka má obsahovať zverejnenia, ktoré sa požadujú v odseku 31, ak by nezverejnenie mohlo ovplyvniť schopnosť užívateľa účtovnej závierky uskutočňovať správne hodnotenia a rozhodnutia.

*Aktualizácia zverejnení*

33. Okrem toho by mal podnik k zverejneniam v odsekoch 27 a 31 zahrnúť do svojej účtovnej závierky za obdobia nasledujúce po tom období, v ktorom nastala udalosť na úvodné zverejňovanie, opis akejkoľvek významnej zmeny v sume alebo čase peňažných tokov, ktoré sa vzťahujú na vyradený majetok a vyrovnané záväzky, a opis udalostí, ktoré spôsobujú tieto zmeny.
34. Príklady udalostí a činností, ktoré by sa mali zverejňovať, zahrňujú charakter a podmienky záväzných predajných dohôd pre majetok, oddelenie majetku cez prevod osobitného aktivového cenného papiera podnikovým akcionárom a právne alebo zákonné schválenia.
35. Zverejnenia požadované odsekmi 27-34 by mali pokračovať v účtovných závierkach až do obdobia, v ktorom sa ukončovanie činnosti skončí. Ukončenie je skončené, keď sa plán v podstate dokončí alebo zruší, aj keď platby od kupujúceho(cich) predávajúcemu ešte nemusia byť uskutočnené.
36. Ak podnik zruší alebo odstúpi od plánu, ktorý sa predtým vykázal ako ukončovaná činnosť, musí sa táto skutočnosť a jej vplyv zverejniť.
37. S cieľom uplatnenia predchádzajúceho odseku zahrňuje zverejňovanie vplyvu zrušenie akejkoľvek predchádzajúcej straty zo zníženia hodnoty alebo rezervy, ktorá sa vykázala v súvislosti s ukončovanou činnosťou.

*Oddelené zverejňovanie pri každej ukončovanej činnosti*

38. Každé zverejňovanie, ktoré sa vyžaduje podľa tohto štandardu, by sa malo predkladať oddelene pre každú ukončovanú činnosť.

*Predkladanie požadovaných zverejnení**Výkazy účtovnej závierky alebo poznámky*

39. Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú v odsekoch 27-37, môžu sa predkladať buď v poznámkach k výkazom účtovnej závierky, alebo v samotných výkazoch účtovnej závierky, okrem zverejnenia zisku a straty pred zdanením vykázanim pri vyradení majetku alebo vyrovnaní záväzkov týkajúcich sa ukončovanej činnosti (odsek 31a)), ktoré sa majú uviesť v samotnom výkaze ziskov a strát.
40. Zverejnenia, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 27f) a 27g), sa odporúča predkladať v samotnom výkaze ziskov a strát a nadväzne aj vo výkaze peňažných tokov.

*Nie mimoriadna položka*

41. Ukončovaná činnosť by sa nemala predkladať ako mimoriadna položka.
42. IAS 8 definuje mimoriadne položky ako „výnos alebo náklad, ktorý vzniká z udalostí alebo transakcií, ktoré je možné jasne odlíšiť od bežných činností podniku, a preto sa neočakáva, že nastanú často a pravidelne“. Dva príklady mimoriadnych položiek, ktoré sa uvádzajú v IAS 8, sú vyvlastnenie nehnuteľností a prírodné katastrofy, z ktorých obidve sú typmi udalostí, ktoré nie sú pod kontrolou manažmentu podniku. Ako sa definuje v tomto štandarde, ukončovaná činnosť sa musí zakladať na jednom pláne manažmentu podniku o predaji alebo inom vyradení prevažnej časti podniku.

*Obmedzené používanie názvu „ukončovaná činnosť“*

43. Reštrukturalizácia, transakcia alebo udalosť, ktoré nenapĺňajú definíciu ukončovanej činnosti tohto štandardu, by sa nemali označovať ako ukončovaná činnosť.

*Ilustratívne zverejnenia*

44. Príloha A poskytuje príklady predkladania a zverejňovania, ktoré sa vyžadujú podľa tohto štandardu.

*Preskupenie predchádzajúcich období*

45. Porovnateľné informácie za predchádzajúce obdobia, ktoré sa predkladajú v účtovnej závierke zostavenej po udalosti na úvodné zverejňovanie, by sa mali preskupiť s cieľom oddelenia pokračujúcich a ukončovaných majetku, záväzkov, výnosov, nákladov, a peňažných tokov podobným spôsobom, ako sa vyžaduje v odsekoch 27 – 43.
46. Príloha B ilustruje uplatňovanie predchádzajúceho odseku.

*Zverejňovanie vo finančných správach v priebehu účtovného roka*

47. Poznámky k finančnej správe v priebehu účtovného roka majú opisovať všetky významné činnosti alebo udalosti od konca posledného ročného účtovného obdobia v súvislosti s ukončovanou činnosťou a všetky významné zmeny peňažných tokov v sume alebo v čase, ktoré sa týkajú vyradovaných majetku alebo vyrovnávaných záväzkov.
48. Tento princíp je konzistentný s prístupom v IAS 34, Finančné vykazovanie v priebehu účtovného roka, lebo poznámky k finančnej správe v priebehu účtovného roka sa zameriavajú na vysvetlenie významných zmien od konca posledného ročného účtovného obdobia.

*DÁTUM ÚČINNOSTI*

49. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januárom 1999 alebo neskôr. Skoršie uplatňovania sa odporúča za obdobia, ktoré končia po zverejnení tohto štandardu.
50. Tento štandard nahrádza odseky 19-22 v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.



**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 36****Zníženie hodnoty majetku**

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom IAS v apríli 1998 a nadobúda účinnosť pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júlom 1999 alebo neskôr.

V júli 1998 mali schválenie IAS 38, Nehmotný majetok, a IAS 22 (revidovaný 1999) Podnikové kombinácie, za následok zmeny odkazov a terminológie v úvode a v odsekoch 39, 40 a 110. Okrem toho sa do odseku 5 v IAS 38 pridala definícia „aktívneho trhu“. Napokon sa opravili menšie nezrovnalosti v citáciách v prílohe A. odseky A47, A48 a A57.

V apríli 2000 sa v IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach, zmenil a doplnil odsek 1 Zmena a doplnok nadobúda účinnosť pri účtovných závierkach zahŕňajúcich obdobia začínajúce 1. januárom 2001 alebo neskôr.

V januári 2001 sa v IAS 41, Poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 1 Zmena a doplnok nadobúda účinnosť pri účtovných závierkach zahrňujúcich obdobia začínajúce 1. januárom 2003 alebo neskôr.

**ÚVOD**

1. Tento štandard („IAS 36“) predpisuje účtovanie a zverejňovanie zníženia hodnoty všetkého nehnuteľností. Nahradzuje požiadavky na zhodnotenie návratnosti nehnuteľností a na vykázanie strát zo zníženia hodnoty, ktoré sa zahrnuli do:

- a) IAS 16 (revidovaný 1993), Nehnutelnosti, stroje a zariadenia [pozri IAS 16 (revidovaný 1998)];
- b) IAS 22 (revidovaný 1993). Podnikové kombinácie [pozri IAS 22 (revidovaný 1998)];
- c) IAS 28 (prepracovaný 1994), Účtovanie investícií do pridružených podnikov [pozri IAS 28 (revidovaný 1998)]; a
- d) IAS 31 (prepracovaný 1994), Účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch [pozri IAS 31 (revidovaný 1998)].

Hlavné zmeny oproti predchádzajúcim požiadavkám a vysvetleniam princípov v IAS 36 sú uvedené osobitne v časti Základ na závery.

2. IAS 36 sa nezaobera znížením hodnoty zásob, odložených daňových pohľadávok, majetku vznikajúcich na základe zákaziek na zhotovenie, majetku vznikajúcich na základe nárokov zamestnaneckých požitkov alebo väčšiny finančného majetku.
3. IAS 36 vyžaduje, aby sa uhraditeľná suma majetku odhadovala vždy, ak existuje náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť. V špecifických prípadoch môže medzinárodný účtovný štandard platný na konkrétny nehnuteľností obsahovať požiadavky na ďalšie preverenie. Napríklad IAS 38, Nehmotný majetok, a IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, vyžadujú, aby sa ročne odhadovala uhraditeľná suma nehmotného nehnuteľností a goodwill-u, ktoré sú odpisované počas viac ako 20 rokov.
4. IAS 36 vyžaduje, aby sa strata zo zníženia hodnoty vykázala (hodnota majetku znížila) vždy, keď účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu. Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázat vo výkaze ziskov a strát k majetku, ktorý sa zaúčtuje v obstarávacej cene, ako zníženie z precenenia nehnuteľností v precenených sumách.
5. IAS 36 vyžaduje, aby sa uhraditeľná suma oceňovala ako vyššia z čistej predajnej ceny a použiteľnej hodnoty:
  - a) čistá predajná cena je suma, ktorú by bolo možné získať z predaja nehnuteľností medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami v nezávislej transakcii po odpočítaní akýchkoľvek priamych nákladov vynaložených na vyradenie; a
  - b) použiteľná hodnota je súčasná hodnota odhadnutých budúcich peňažných tokov, ktoré sa očakávajú, že budú plynúť z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci jeho obdobia použiteľnosti.

6. Pri určení použiteľnej hodnoty majetku IAS 36 vyžaduje, aby podnik okrem iného používal:
  - a) plánovanie peňažných tokov založené na primeraných a podložených predpokladoch, ktoré:
    - i) berú do úvahy majetok v ich súčasnom stave; a
    - ii) predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúceho obdobia použiteľnosti nehnuteľností; a
  - b) diskontnú sadzbu pred zdanením, ktorá odráža súčasné trhové hodnotenia časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické na daný nehnuteľnosti. Diskontná sadzba by nemala odrážať riziká, o ktoré sa upravili budúce peňažné toky.
7. Uhraditeľná suma sa má odhadovať na jednotlivý nehnuteľnosti. Ak to nie je možné uskutočniť, IAS 36 vyžaduje, aby podnik stanovil uhraditeľnú sumu na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej majetok patrí. Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je najmenšia identifikovateľná skupina majetku, ktorá vytvára príjem peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktorý je vo veľkej miere nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatného nehnuteľností alebo skupín nehnuteľností. Ak sa však výstup vyprodukovaný majetkom alebo skupinou majetku predáva na aktívnom trhu, tento nehnuteľnosti alebo skupina nehnuteľností sa má byť identifikovať ako oddelená jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aj keď niektoré alebo všetky výrobky týchto majetku alebo skupiny majetku sa používajú vnútorne. Príloha A, Ilustratívne príklady, obsahuje príklady na identifikáciu jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.
8. Pri testovaní zníženia hodnoty u jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky, IAS 36 vyžaduje, aby sa brali do úvahy goodwill a spoločný majetok (ako je napríklad majetok ústredia) súvisiace s jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky. IAS 36 špecifikuje, ako by sa to malo uskutočniť.
9. Princípy na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sú tie isté, ako sú na jednotlivý majetok. IAS 36 špecifikuje, ako stanoviť účtovnú hodnotu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ako alokovať stratu zo zníženia hodnoty medzi majetku jednotky.
10. IAS 36 vyžaduje, aby strata zo zníženia hodnoty vykázaná v predchádzajúcich rokoch sa zrušila vtedy a len vtedy, ak nastala zmena v odhadoch používaných na stanovenie uhraditeľnej sumy z posledného vykázania straty zo zníženia hodnoty. Strata zo zníženia hodnoty sa však zruší iba do rozsahu, v ktorom nezvyšuje účtovnú hodnotu majetku nad účtovnú hodnotu, ktorá by bola určená na majetok (po odpočítaní amortizácie alebo odpisovania) v prípade, ako keby sa nebola vykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty v predchádzajúcich rokoch. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty by sa malo vykázat vo výkaze ziskov a strát pri majetku zaúčtovanom v obstarávacej cene a s uvedením zvýšenia z precenenia pri majetku zaúčtovanom v precenených sumách.
11. IAS 36 vyžaduje, aby strata zo zníženia hodnoty goodwill-u sa nerušila, okrem prípadov, keď:
  - a) bola strata zo zníženia hodnoty spôsobená špecifickou vonkajšou udalosťou výnimočného charakteru, u ktorej sa neočakáva, že znova nastane; a
  - b) nasledujúce vonkajšie udalosti zrušili vplyv tejto udalosti.
12. Keď sú vykázané (zrušené) straty zo zníženia hodnoty, IAS 36 vyžaduje zverejnenie určitých informácií:
  - a) podľa triedy majetku; a
  - b) podľa segmentov, ktoré podliehajú vykazovaniu v nadväznosti na primárnu formu vykazovania podniku (vyžaduje sa len, ak podnik uplatňuje IAS 14, vykazovanie o segmentoch).

IAS 36 vyžaduje ďalšie zverejňovanie, ak sú vykázané (zrušené) straty zo zníženia hodnoty počas daného obdobia významné pre účtovnú závierku vykazujúceho podniku ako celku.

13. Pri prvom uplatňovaní by sa mal IAS 36 použiť len na perspektívnej báze. Pri vykázaných (zrušených) stratách zo zníženia hodnoty sa má postupovať v súlade s IAS 36 a nie podľa základného riešenia alebo podľa prípustného alternatívneho riešenia na ostatné zmeny v účtovných zásadách v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.
14. IAS 36 nadobúda účinnosť pre účtovné obdobie začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	303
Rozsah	303
Definície	304
Identifikovanie nehnuteľností, ktorého hodnota by sa mohla znížiť	305
Oceňovanie uhraditeľnej sumy	306
Čistá predajná cena	307
Použiteľná hodnota	308
Základ na odhad budúcich peňažných tokov	308
Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov	309
Budúce peňažné toky v cudzej mene	310
Diskontná sadzba	311
Vykazovanie a oceňovanie straty zo zníženia hodnoty	312
Jednotky, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky	312
Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej patrí majetok	312
Uhraditeľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky	314
Goodwill	315
Spoločný majetok	316
Strata zo zníženia hodnoty pri jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky	317
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty	318
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty pre jednotlivé nehnuteľnosti	319
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky	320
Zrušenie straty zo zníženia hodnoty pre goodwill	320
Zverejňovanie	321
Prechodné ustanovenia	322
Dátum účinnosti	322

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je predpísať postupy, ktoré podnik uplatňuje, aby zabezpečil, že účtovná hodnota jeho majetku nie je vyššia ako je jeho uhraditeľná suma. Majetok majú vtedy vyššiu účtovnú hodnotu ako je uhraditeľná suma, ak ich účtovná hodnota preyšuje uhraditeľnú sumu používania alebo predaja majetku. Ak sa jedná o takýto prípad, majetok sa definuje ako majetok, ktorého hodnota sa znížila a štandard vyžaduje, aby podnik vykazoval stratu zo zníženia hodnoty. Štandard tiež špecifikuje, kedy má podnik zrušiť stratu zo zníženia hodnoty, a predpisuje určité zverejnenia pri majetku, ktorého hodnota sa znížila.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri účtovaní zníženia hodnoty všetkých majetku, okrem:
  - a) zásob (pozri IAS 2, Zásoby);
  - b) majetku vznikajúcich na základe zákaziek na zhotovenie (pozri IA 11, Zákazková výroba);
  - c) odložených daňových pohľadávok (pozri IAS 12, dane z príjmov);
  - d) nehnuteľností vznikajúceho zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19, zamestnanecké požitky); a
  - e) finančného nehnuteľností, ktorý je zahrnutý do rozsahu IAS 32, finančné nástroje: zverejňovanie a prezentácia;
  - f) investície v nehnuteľnostiach, ktorý sa oceňuje v objektívnej hodnote (pozri IAS 40, investície v nehnuteľnostiach); a
  - g) biologický majetok týkajúce sa poľnohospodárskej činnosti, ktoré sa oceňujú v objektívnej hodnote zníženej o náklady na mieste predaja (pozri IAS 41, poľnohospodárstvo).
2. Tento štandard sa neuplatňuje na zásoby, majetok vznikajúci zo zákaziek na zhotovenie, odložené daňové pohľadávky alebo nehnuteľnosti vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov, pretože existujúce medzinárodné účtovné štandardy platné na tento majetok už obsahujú špecifické požiadavky na vykazovanie a oceňovanie tohto majetku.
3. Tento štandard sa vzťahuje na:
  - a) dcérske podniky, ako je definované v IAS 27, konsolidovaná účtovná zvierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov;
  - b) pridružené podniky, ako je definované v IAS 28, účtovanie investícií do pridružených podnikov; a
  - c) spoločné podniky, ako je definované v IAS 31, účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch.Na obmedzenie iných finančných majetku pozri IAS 39, finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
4. Tento štandard platí pre nehnuteľnosti, ktorého účtovné hodnoty sú v sume po precenení (objektívna hodnota) podľa iných medzinárodných účtovných štandardov, ako napríklad prípustné alternatívne riešenie v IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. Aj tak zisťovanie, či hodnota preceneného majetku by sa mohla znížiť, závisí od základne, ktorá sa používa na stanovenie objektívnej hodnoty:
  - a) ak objektívna hodnota majetku je jeho trhová hodnota, jediným rozdielom medzi objektívnou hodnotou majetku a jeho čistou predajnou cenou sú priame dodatočné náklady na vyradenie majetku:

- i) ak sú náklady vyradenia zanedbateľné, uhraditeľná suma preceneného majetku sa nevyhnutne približuje alebo je väčšia ako jeho precenená suma (objektívna hodnota). V takomto prípade po uplatnení požiadaviek na precenenie je nepravdepodobné, že u preceneného nehnuteľností sa zníži hodnota a uhraditeľná suma sa nemusí odhadovať; a
  - ii) ak nie sú náklady vyradenia zanedbateľné, čistá predajná cena preceneného majetku je nevyhnutne nižšia ako jeho objektívna hodnota. Preto hodnota preceneného majetku sa zníži, ak jeho použiteľná hodnota je nižšia ako je jeho precenená (objektívna hodnota). V takomto prípade, po uplatnení požiadaviek na precenenie, podnik uplatní tento štandard, aby určil, či by sa hodnota majetku mohla znížiť; a
- b) ak objektívna hodnota majetku sa stanoví na inej základni ako je jeho trhovú hodnotu, jeho precenená suma (objektívna hodnota) by mohla byť vyššia alebo nižšia ako je jeho uhraditeľná suma. Preto po uplatnení požiadaviek na precenenie podnik uplatní štandard, aby určil, či by sa hodnota nehnuteľností mohla znížiť.

## DEFINÍCIE

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

Uhraditeľná suma je vyššia z čistej predajnej ceny majetku a jeho použiteľnej hodnoty.

Použiteľná hodnota je súčasná hodnota odhadovaných budúcich peňažných tokov, ktoré sa očakávajú z pokračujúceho používania majetku a z jeho vyradenia na konci obdobia použiteľnosti.

Čistá predajná cena je suma, ktorú možno získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami po odpočítaní nákladov vyradenia.

Náklady vyradenia sú dodatočné náklady, ktoré priamo súvisia s vyradením majetku okrem finančných nákladov a daňového nákladu.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykazuje v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov (amortizácie) a okrem toho aj akumulovaných strát zo zníženia jeho hodnoty.

Odpisovanie (amortizácia) je systematická alokácia odpisovateľnej sumy nehnuteľností počas jeho obdobia použiteľnosti <sup>(1)</sup>.

Odpisovateľná suma je obstarávací cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu v účtovných závierke po odpočítaní zostatkovej hodnoty.

Doba použiteľnosti je buď:

- a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že podnik bude majetok používať; alebo
- b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré podnik očakáva, že sa získajú z majetku.

Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je najmenšia identifikovateľná skupina majetku, ktorá vytvára príjem peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktorý je do veľkej miery nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupín majetku.

<sup>(1)</sup> V prípade nehmotného nehnuteľností alebo goodwill-u sa namiesto výrazu „odpisovanie“ všeobecne používa termín „amortizácia“. Obidva výrazy majú rovnaký význam.

Spoločný majetok je majetok iný ako goodwill, ktorý prispieva k budúcim peňažným tokom preverovanej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, tak aj ostatných jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

Aktívny trh je trh, na ktorom sú splnené všetky z nasledujúcich podmienok:

- a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;
- b) v akomkoľvek čase je možné nájsť ochotných kupujúcich aj predávajúcich; a
- c) ceny sú prístupné verejnosti.

#### IDENTIFIKOVANIE MAJETKU, KTORÉHO HODNOTA BY SA MOHLA ZNÍŽIŤ

6. Odseky 7 až 14 špecifikujú, kedy by sa mala určiť uhraditeľná suma. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, platia však rovnako na jednotlivý majetok alebo na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
7. Hodnota majetku sa znížila vtedy, keď účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu. Odseky 9 až 11 opisujú niektoré náznaky, kedy by sa strata zo zníženia hodnoty mohla vyskytnúť: ak niektorý z týchto náznakov existuje, od podniku sa vyžaduje, aby uskutočnil formálny odhad uhraditeľnej sumy. Ak neexistuje žiaden náznak o novej strate zo zníženia hodnoty, tento štandard nevyžaduje, aby podnik uskutočnil formálny odhad uhraditeľnej sumy.
8. Podnik by mal zhodnotiť ku každému súvahovému dňu, či existuje nejaký náznak, že by sa hodnota majetku mohla znížiť. Ak niektorý takýto náznak existuje, podnik by mal odhadnúť uhraditeľnú sumu majetku.
9. Pri zhodnotení, či existuje nejaký náznak, že by hodnota majetku sa mohla znížiť, podnik by mal brať do úvahy prinajmenšom nasledujúce náznaky:

Vonkajšie zdroje informácií

- a) počas daného obdobia sa tržobná hodnota majetku znížila podstatne viac, ako by sa očakávalo ako výsledok plynutia času alebo bežného používania;
- b) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s opačným vplyvom na podnik alebo sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v technologickom, trhovom, hospodárskom alebo právnom prostredí, v ktorom podnik pôsobí, alebo na trhu, na ktorý majetok patrí;
- c) trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií sa počas daného obdobia zvýšili a tieto zvýšenia majú pravdepodobne vplyv na diskontnú sadzbu, ktorá sa používa pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, a znížia významne uhraditeľnú sumu majetku;
- d) účtovná hodnota čistých majetku vykazujúceho podniku je vyššia ako jeho tržobná kapitalizácia.

Vnútorne zdroje informácií

- e) k dispozícii sú dôkazy o zastaraní alebo fyzickom poškodení nehnuteľností;
- f) počas daného obdobia sa vyskytli podstatné zmeny s opačným účinkom na podnik alebo sa očakáva, že sa vyskytnú v blízkej budúcnosti, v rozsahu alebo v spôsobe, ako sa nehnuteľnosti používajú, alebo sa očakáva, že sa budú používať. Tieto zmeny zahŕňajú plány i ukončenie alebo reštrukturalizáciu činnosti, do ktorej nehnuteľnosti patrí, alebo plány na vyradenie nehnuteľností v skoršom termíne, ako sa predtým očakávalo; a
- g) k dispozícii sú dôkazy z vnútorného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hospodárska výnosnosť majetku je alebo bude horšia ako očakávalo.

10. Zoznam v odseku 9 nie je úplný. Podnik môže rozpoznať i náznaky, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, a na tieto by mal podnik tiež určiť uhraditeľnú sumu nehnuteľností.
11. Dôkazy z vnútorného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hodnota nehnuteľností sa mohla znížiť, zahŕňajú existenciu:
- a) peňažných tokov na nadobudnutie majetku alebo následnú potrebu peňažných prostriedkov na ich prevádzkovanie a údržbu, ktoré sú podstatne vyššie ako bol pôvodný rozpočet;
  - b) skutočných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku straty plynúcich z majetku, ktoré sú podstatne horšie ako ich rozpočet;
  - c) podstatného zníženia rozpočtovaných čistých peňažných tokov alebo prevádzkového zisku, alebo podstatného zvýšenia rozpočtovanej straty plynúcich z majetku; alebo
  - d) prevádzkových strát alebo čistých výdavkov peňažných prostriedkov na majetok, ak sú do budúcnosti údaje bežného obdobia zoskupené rozpočtovými údajmi.
12. Koncepcia významnosti platí pri zisťovaní, či je potrebné odhadnúť uhraditeľnú sumu majetku. Napríklad ak predchádzajúci výpočet ukazuje, že uhraditeľná suma majetku je podstatne vyššia ako jeho účtovná hodnota, podnik nemusí znovu odhadnúť uhraditeľnú sumu, ak sa nevyskytli žiadne prípady, ktoré by eliminovali tento rozdiel. Podobne predchádzajúca analýza môže ukázať, že uhraditeľná suma majetku nie je citlivá na jeden (alebo viac) z náznakov uvedených v zozname odseku 9.
13. Ako ilustrácia k odseku 12, ak sa trhové úrokové sadzby alebo iné trhové sadzby návratnosti z investícií zvýšili počas daného obdobia, podnik nemusí uskutočniť formálny odhad uhraditeľnej sumy majetku v nasledujúcich prípadoch:
- a) ak diskontná sadzba použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku nebude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb. Napríklad zvýšenia v krátkodobých úrokových sadzbách nemusia mať významný vplyv na diskontnú sadzbu použitú na majetok, ktorý má dlhú zostávajúcu dobu použiteľnosti; alebo
  - b) ak diskontná sadzba použitá pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku bude pravdepodobne ovplyvnená zvýšením týchto trhových sadzieb, predchádzajúca analýza citlivosti uhraditeľnej sumy však ukazuje; že:
    - i) je nepravdepodobné, že sa vyskytne významné zníženie uhraditeľnej sumy, pretože budúce peňažné toky sa tiež pravdepodobne zvýšia. Napríklad v niektorých prípadoch podnik môže byť schopný dokázať, že upravuje svoje výnosy, aby kompenzoval akékoľvek zvýšenia trhových sadzieb; alebo
    - ii) zníženie uhraditeľnej sumy nebude pravdepodobne viesť k výraznej strate zo zníženia hodnoty.
14. Ak existuje náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, toto môže naznačovať, že je treba prehodnotiť zostávajúcu dobu použiteľnosti, metódu odpisovania (amortizácie) alebo zostatkovú hodnotu majetku a upraviť podľa medzinárodného účtovného štandardu, ktorý platí na daný majetok dokonca aj vtedy, ak sa nevykázala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku.

#### OCEŇOVANIE UHRADITELNEJ SUMY

15. Tento štandard definuje uhraditeľnú sumu ako vyššiu z čistej predajnej ceny majetku a použiteľnej hodnoty. Odseky 16 až 56 určujú požiadavky na oceňovanie uhraditeľnej sumy. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, sú však platné rovnako pre individuálny majetok ako aj pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

16. Nie je vždy nevyhnutné určiť obidve sumy, čistú predajnú cenu majetku a ich použiteľnú hodnotu. Napríklad ak jedna z týchto súm prevyšuje účtovnú hodnotu majetku, hodnota majetku sa neznížila a nie je nevyhnutné odhadovať druhú sumu.
17. Bolo by možné stanoviť čistú predajnú cenu aj vtedy, keď sa s majetkom neobchoduje na aktívnom trhu. Niekedy však nebude možné určiť čistú predajnú cenu, pretože neexistuje základ na spoľahlivý odhad sumy, ktorú by bolo možné získať z predaja majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami. V takomto prípade sa za použiteľnú hodnotu môže považovať uhraditeľná suma.
18. Ak neexistuje dôvod sa domnievať, že použiteľná hodnota majetku výrazne prevyšuje ich čistú predajnú cenu, uhraditeľná suma nehnuteľností sa môže považovať za ich čistú predajnú cenu. Toto bude častým prípadom u majetku, ktoré sú určené na vyradenie. Je to v dôsledku toho, že použiteľná hodnota majetku určených na vyradenie sa bude skladať hlavne z čistých výnosov vyradenia, keďže budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku až do jeho vyradenia budú pravdepodobne zanedbateľné.
19. Na jednotlivý majetok sa stanoví uhraditeľná suma s výnimkou majetku, ktoré nevytvárajú príjem peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktorý je vo veľkej miere nezávislý od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupín majetku. Ak ide o takýto prípad, uhraditeľná suma sa stanoví na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej majetok patrí (pozri odseky 64 až 87), s výnimkou prípadu, keď:
  - a) čistá predajná cena majetku je vyššia ako ich účtovná hodnota; alebo
  - b) použiteľná hodnota majetku sa môže odhadnúť ako blízka jeho čistej predajnej cene a čistá predajná cena sa dá určiť.
20. V niektorých prípadoch môžu odhady, priemery a výpočtové skratky poskytovať primerané priblíženie sa podrobným výpočtom, ktoré sa v tomto štandarde uvádzajú na určenie čistej predajnej ceny alebo použiteľnej hodnoty.

#### Čistá predajná cena

21. Najlepším dôkazom čistej predajnej ceny majetku je cena v záväznej predajnej dohode v nezávislej transakcii upravená o zvýšené náklady, ktoré by sa priamo týkali vyradenia majetku.
22. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda, ale s majetkom sa obchoduje na aktívnom trhu, čistou predajnou cenou je trhová cena majetku znížená o náklady na vyradenie. Primeranou trhovou cenou je obvyčajne bežná ponúkaná cena. Ak bežné ponúkané ceny nie sú k dispozícii, cena poslednej transakcie môže poskytovať základ, z ktorého sa odhaduje čistá predajná cena za predpokladu, že sa nevyskytujú podstatné zmeny v hospodárskych podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému sa odhad uskutočnil.
23. Ak neexistuje záväzná predajná dohoda alebo aktívny trh s majetkom, čistá predajná cena sa zakladá na najlepších dostupných informáciách tak, aby vyjadrovala sumu, ktorú by mohol podnik získať k súvahovému dňu z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami po odpočítaní nákladov na vyradenie. Pri určovaní tejto sumy podnik zvažuje výsledok nedávnych transakcií s podobným majetkom v rámci toho istého priemyselného odvetvia. Čistá predajná cena nevyjadruje vynútený predaj s výnimkou, keď je manažment prinútený k okamžitému predaju.
24. Náklady na vyradenie iné ako tie, ktoré sa už vykázali ako záväzky, sa odpočítajú pri určení čistej predajnej ceny. Príklady takýchto nákladov zahŕňajú právne náklady, náklady na kolky a podobné dane z transakcií, náklady na odstránenie majetku a priame zvýšenie nákladov na uvedenie majetku do podmienok ich predaja. Požitky zo skončenia zamestnania (ako sa definujú v IAS 19, Zamestnanecké požitky) a náklady spojené s redukciou alebo reorganizáciou podnikania, ktoré nasledujú po vyradení majetku, nie sú však priamym zvýšením nákladov na vyradenie majetku.



25. Niekedy by vyradenie majetku mohlo vyžadovať, aby kupujúci prevzal záväzok a iba jediná čistá predajná cena bola k dispozícii pre obidve časti, pre nehnuteľnosti i záväzok. Odsek 77 vysvetľuje, ako treba postupovať pri takýchto prípadoch.

#### *Použiteľná hodnota*

26. Odhadovanie použiteľnej hodnoty majetku zahŕňa tieto kroky:
- odhad budúcich príjmov a výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré vyplynú z pokračujúceho používania majetku a z ich definitívneho vyradenia; a
  - použitie vhodných diskontných sadzieb na tieto budúce peňažné toky.

#### *Základ odhadu budúcich peňažných tokov*

27. Pri oceňovaní použiteľnej hodnoty:
- plánovanie peňažných tokov by sa malo zakladať na primeraných a preukázateľných predpokladoch, ktoré reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku. Väčšia váha sa má dať vonkajším dôkazom;
  - plánovanie peňažných tokov by malo vychádzať z najnovších finančných rozpočtov/predpovedí, ktoré schválil manažment. Plány založené na týchto rozpočtoch/predpovediach by mali zahŕňať maximálne obdobie piatich rokov s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť dlhšie obdobie; a
  - plánovanie peňažných tokov na obdobie dlhšie ako obsahujú posledné rozpočty/predpovede by sa malo odhadovať extrapoláciou plánov založených na rozpočtoch/predpovediach pri použití stabilnej alebo klesajúcej miery rastu na nasledujúce roky s výnimkou prípadov, keď by sa dala obhájiť rastúca miera. Táto miera rastu by nemala byť vyššia ako dlhodobá priemerná miera rastu výrobkov, priemyselných odvetví alebo krajiny či krajín, v ktorých podnik funguje, alebo trhu, na ktorom sa majetok používa, s výnimkou prípadov, kedy sa dá obhájiť vyššia miera.
28. Podrobné, presné a spoľahlivé finančné rozpočty/predpovede budúcich peňažných tokov na obdobie dlhšie ako päť rokov nie sú všeobecne k dispozícii. Z toho dôvodu odhady manažmentu o budúcich peňažných tokoch sa zakladajú na najaktuálnejších rozpočtoch/predpovediach na maximálne päť rokov. Manažment môže využívať plány peňažných tokov, založené na finančných rozpočtoch/predpovediach za obdobie dlhšie ako päť rokov, ak je presvedčený, že tieto plány sú spoľahlivé, a môže preukázať svoju schopnosť založenú na minulých skúsenostiach predpovedať peňažné toky presne na toto dlhšie obdobie.
29. Plány peňažných tokov do konca doby použiteľnosti majetku sa odhadujú extrapoláciou plánov peňažných tokov založených na finančných rozpočtoch/predpovediach pri použití miery rastu na nasledujúce roky. Táto miera je stabilná alebo klesajúca s výnimkou prípadov, kedy zvýšenie miery zodpovedá objektívnym informáciám o vzorových dobách životnosti výrobku alebo priemyselného odvetvia. Ak je vhodné, miera rastu je nulová alebo záporná.
30. Kde sú podmienky veľmi priaznivé, konkurenti pravdepodobne vstúpia na trh a obmedzia rast. Preto podniky budú ťažko prekračovať priemernú historickú mieru rastu počas dlhého obdobia (povedzme dvadsať rokov) u výrobkov, priemyselných odvetví alebo krajiny či krajín, v ktorých podnik funguje, alebo u trhu, na ktorom sa majetok používa.
31. Pri používaní informácií z finančných rozpočtov/predpovedí podnik berie do úvahy, či informácie odrážajú primerané a preukázateľné predpoklady a či reprezentujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas zostávajúcej doby použiteľnosti majetku.

## Štruktúra odhadov budúcich peňažných tokov

32. Odhady budúcich peňažných tokov by mali obsahovať:
- plány príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku;
  - plány výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré nevyhnutne vzniknú, aby vytvárali príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania majetku (vrátane výdavkov peňažných prostriedkov na prípravu majetku na používanie) a ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k majetku na primeranom a konzistentnom základe; a
  - čisté peňažné toky, ak existujú, ktoré sa prijímú (alebo sa zaplatia) pri vyradení nehnuteľností na konci jeho doby použiteľnosti.
33. Odhady budúcich peňažných tokov a diskontnej sadzby odrážajú konzistentné predpoklady o raste cien v dôsledku všeobecnej inflácie. Preto ak diskontná sadzba obsahuje vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v nominálnych hodnotách. Ak diskontná sadzba nezahrňuje vplyv rastu cien v dôsledku všeobecnej inflácie, budúce peňažné toky sa odhadujú v reálnych hodnotách (ale zahŕňajú budúce špecifické zvýšenia alebo zníženia cien).
34. Plánovanie výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa budúce režijné náklady, ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať k majetku na primeranom a konzistentnom základe.
35. Ak účtovná hodnota majetku ešte neobsahuje všetky výdavky peňažných prostriedkov, ktoré vzniknú predtým, ako sú pripravené na používanie alebo predaj, odhad budúcich výdavkov peňažných prostriedkov zahŕňa odhad všetkých ďalších výdavkov peňažných prostriedkov, ktoré majú podľa očakávania vzniknúť pred tým, ako je majetok pripravený na používanie alebo predaj. Napríklad toto je prípad rozostavanej budovy alebo vývojového projektu, ktorý ešte nieje dokončený.
36. Aby sa predišlo dvojnásobnému započítaniu, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú:
- príjmy peňažných prostriedkov z majetku, ktoré vytvárajú príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od peňažných príjmov z preverovaných majetkov (napríklad finančný majetok ako sú pohľadávky); a
  - výdavky peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s povinnosťami, ktoré sa už vykázali ako záväzky (napríklad záväzky, dôchodky alebo rezervy).
37. Budúce peňažné toky by sa mali odhadovať pri majetku v ich súčasnom stave. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali zahrnúť odhadované budúce príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vznikli z:
- budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej podnik ešte nie je zaviazaný; alebo
  - budúcich kapitálových výdavkov, ktoré zdokonalia alebo rozšíria majetok oproti ich pôvodne stanovenému štandardu výnosnosti.
38. Pretože budúce peňažné toky sa odhadujú pri majetku v ich súčasnom stave, použiteľná hodnota neodráža:
- budúce výdavky peňažných prostriedkov alebo s tým súvisiace úspory nákladov (napríklad zníženie nákladov na zamestnancov), alebo úžitky, ktoré podľa očakávania vzniknú z budúcej reštrukturalizácie, ku ktorej podnik ešte nie je zaviazaný; alebo
  - budúce kapitálové výdavky, ktoré zdokonalia alebo rozšíria majetok oproti ich pôvodne stanovenému štandardu výnosnosti, alebo s tým súvisiace budúce úžitky z tohto budúceho výdavku.
39. Reštrukturalizácia je program, ktorý plánuje a kontroluje manažment a ktorý významne mení buď rozsah podnikania podniku, alebo spôsob, ktorým sa podnikanie vykonáva. IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienený majetok, dáva návod, ktorý by mal objasniť, kedy je podnik zaviazaný na reštrukturalizáciu.

40. Ak sa podnik stane zaviazaným na reštrukturalizáciu, niektorý majetok bude pravdepodobne ovplyvnený touto reštrukturalizáciou. Len čo je podnik zaviazaný na reštrukturalizáciu:
- pri stanovení použiteľnej hodnoty odhady budúcich príjmov a výdavov peňažných prostriedkov odrážajú úspory nákladov a ostatné úžitky z reštrukturalizácie (ktoré vychádzajú z najaktuálnejších finančných rozpočtov/predpovedí, ktoré schválil manažment); a
  - odhady budúcich výdavov peňažných prostriedkov na reštrukturalizáciu pracujú s rezervou na reštrukturalizáciu podľa IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky.

Príloha A príklad 5 ilustruje vplyv budúcej reštrukturalizácie na výpočet použiteľnej hodnoty.

41. Pokiaľ podniku vznikajú kapitálové výdavky, ktoré zdokonaľujú alebo rozširujú majetok oproti jeho pôvodne stanovenému štandardu výnosnosti, odhady budúcich peňažných tokov nezahŕňajú odhadované budúce príjmy peňažných prostriedkov, ktoré podľa očakávania vzniknú z tých výdavkov (pozri prílohu A príklad 6).
42. Odhady budúcich peňažných tokov zahŕňajú budúce kapitálové výdavky, ktoré sú potrebné na udržiavanie alebo zachovanie majetku v ich pôvodne stanovenom štandarde výnosnosti.
43. Odhady budúcich peňažných tokov by nemali obsahovať:
- príjmy alebo výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností alebo
  - príjmy alebo výdaje dane z príjmov.
44. Odhadované budúce peňažné toky odrážajú predpoklady, ktoré sú konzistentné so spôsobom, ktorým sa určila diskontná sadzba. V opačnom prípade by sa vplyv niektorých predpokladov započítal dvakrát alebo by sa ignoroval. Pretože pri diskontovaní odhadnutých budúcich peňažných tokov sa berie do úvahy časová hodnota peňazí, tieto peňažné toky neberú do úvahy príjmy a výdaje peňažných prostriedkov z finančných činností. Podobne, pretože sa diskontná sadzba stanovuje na báze pred zdanením, budúce peňažné toky sa tiež odhadujú na báze pred zdanením.
45. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré sa prijímú (alebo zaplatia) za vyradenie majetku na konci ich doby použiteľnosti, by mala byť suma, ktorú podnik očakáva, že získa z vyradenia majetku v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami, po odpočítaní odhadnutých nákladov na vyradenie.
46. Odhad čistých peňažných tokov, ktoré sa prijímú (alebo zaplatia) za vyradenie nehnuteľností na konci jeho doby použiteľnosti, sa určuje podobným spôsobom, ako čistá predajná cena majetku, s výnimkou toho, že pri odhadovaní týchto čistých peňažných tokov:
- podnik používa ceny prevládajúce k dátumu odhadu pri podobnom majetku, ktorého doba použiteľnosti skončila a ktoré fungovali za podmienok podobných tým, v ktorých sa bude daný nehnuteľnosti používať; a
  - tieto ceny sa upravujú o obidva vplyvy aj budúcich zvýšení cien v dôsledku všeobecnej inflácie a aj špecifických budúcich zvýšení (znížení) cien. Ale ak odhady budúcich peňažných tokov pokračujúceho používania majetku a diskontná sadzba neberú do úvahy vplyv všeobecnej inflácie, tento vplyv sa tiež vylúči z odhadu čistých peňažných tokov z vyradenia.

#### Budúce peňažné toky v cudzej mene

47. Budúce peňažné toky sa odhadujú v mene, v ktorej sa budú vytvárať a následne diskontovať s použitím diskontnej sadzby, ktorá je primeraná na danú menu. Podnik prepočíta získanú súčasnú hodnotu s použitím aktuálneho výmenného kurzu k súvahovému dňu (opísaného v IAS 21, Účinky zmien v kurzoch cudzích mien ako závierkový kurz).

## Diskontná sadzba

48. Diskontná/-é sadzba/-y by mala/-i byť sadzba/-y pred zdanením, ktorá/-é odráža/-jú súčasné trhové ohodnotenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre daný majetok. Diskontná/-é sadzba/-y by nemala/-i odrážať riziká, o ktoré sa odhady budúcich peňažných tokov upravili.
49. Sadzba, ktorá odráža súčasné trhové ohodnotenie časovej hodnoty peňazí a rizík špecifických pre daný majetok, je výnos, ktorý by investori vyžadovali, ak by sa rozhodli pre investíciu, ktorá by vytvárala peňažné toky v sumách, čase a s rizikom ekvivalentným tým, ktoré podnik očakáva, že získa z majetku. Táto sadzba sa odhaduje zo sadzby v bežných transakciách na trhu s podobným majetkom alebo z váženého priemeru nákladov na kapitál podniku obchodovateľného na burze, ktorý má jediný majetok (alebo portfólio majetok) podobný preverovanému majetku v zmysle schopnosti poskytovať službu a v zmysle rizík.
50. Ak špecifická sadzba pre daný majetok nie je priamo k dispozícii z trhu, podnik používa náhradné spôsoby odhadovania diskontnej sadzby. Účelom je odhadnúť, pokiaľ je to možné, trhové ohodnotenie:
- časovej hodnoty peňazí za obdobie do konca doby použiteľnosti majetku; a
  - rizík, či budúce peňažné toky sa budú odlišovať v sumách alebo v čase od odhadu.
51. Zo začiatku by podnik mohol vziať do úvahy tieto sadzby:
- podnikový vážený priemer kapitálových nákladov, ktoré sa stanovujú použitím takých techník, ako je model oceňovania kapitálových akcií;
  - podnikovú zvýšenú úrokovú sadzbu; a
  - ostatné trhové úrokové sadzby.
52. Tieto sadzby sa upravujú tak, aby:
- odrážali spôsob, ktorým by trh ohodnotil špecifické riziká spojené s plánovanými peňažnými tokmi; a
  - sa nebrali do úvahy riziká, ktoré nie sú dôležité na plánované peňažné toky.
- Do úvahy sa berú riziká, ako je riziko krajiny, riziko meny, riziko ceny a riziko peňažných tokov.
53. Aby sa predišlo dvojitému započítaniu, diskontná sadzba neodráža riziká, o ktoré sa odhady budúcich peňažných tokov upravili.
54. Diskontná sadzba je nezávislá od podnikovej štruktúry kapitálu a od spôsobu, ktorým podnik financuje nákup majetku, pretože budúce peňažné toky, ktorých vznik sa očakáva od majetku, nezávisia od spôsobu, ktorým podnik financuje nákup majetku.
55. Ak je báza na sadzbu po zdanení, potom sa táto báza upraví tak, aby odrážala sadzbu pred zdanením.
56. Podnik bežne používa jedinú diskontnú sadzbu na odhad použiteľnej hodnoty majetku. Podnik však používa osobitné diskontné sadzby na rôzne budúce obdobia, kedy je použiteľná hodnota citlivá na rozdiely v rizikách za rôzne obdobia alebo na podmienky štruktúry úrokových sadzieb.

## VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

57. Odseky 58 až 63 stanovujú požiadavky na vykazovanie a oceňovanie strát zo zníženia hodnoty na individuálny majetok. Vykázaním a oceňovaním strát zo zníženia hodnoty u jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zaoberajú odseky 88 až 93.
58. Vtedy a len vtedy, ak uhraditeľná suma majetku je menšia ako ich účtovná hodnota, účtovná hodnota majetku by sa mala znížiť na ich uhraditeľnú sumu. Toto zníženie je stratou zo zníženia hodnoty.
59. Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázať ako náklad vo výkaze ziskov a strát okamžite, s výnimkou prípadu, kedy je majetok vedený v precenenej sume podľa iného medzinárodného účtovného štandardu (napríklad podľa prípustného alternatívneho riešenia v IAS 16 Nehnutelnosti, stroje a zariadenia). Akákoľvek strata zo zníženia hodnoty precenených majetku by sa mala posudzovať ako zníženie z precenenia podľa toho iného medzinárodného účtovného štandardu.
60. Strata zo zníženia hodnoty precenených majetku sa vykáže ako náklad vo výkaze ziskov a strát. Strata zo zníženia hodnoty precenených majetku sa však vykáže priamo oproti prebytku z precenenia majetku v rozsahu, v ktorom strata zo zníženia hodnoty neprevýši sumu, ktorá je v preceňovacom prebytku na tento istý majetok.
61. Ak suma odhadnutá na stratu zo zníženia hodnoty je väčšia ako účtovná hodnota majetku, s ktorými súvisí, podnik by mal vykázať záväzok vtedy a len vtedy, ak sa to vyžaduje v medzinárodnom účtovnom štandarde.
62. Po vykázaní straty zo zníženia hodnoty by sa mal odpisový náklad (náklad amortizácie) na daný majetok v budúcich obdobiach upraviť, aby sa alokovala preverovaná účtovná hodnota majetku, znížená o ich zostatkovú hodnotu (ak nejaká je), systematicky počas ich zostávajúcej doby použiteľnosti.
63. Ak sa vykáže strata zo zníženia hodnoty, všetky s ňou súvisiace odložené daňové pohľadávky alebo záväzky sa určia podľa IAS 12, Dane z príjmov, porovnaním preverovanej účtovnej hodnoty majetku s ich daňovým základom (pozri prílohu A príklad 3).

## JEDNOTKY, KTORÉ VYTVÁRAJÚ PEŇAŽNÉ PROSTRIEDKY

64. Odseky 65 až 93 stanovujú požiadavky na rozpoznanie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a ktorej patrí majetok, na stanovenie účtovnej hodnoty a na vykázanie straty zo zníženia hodnoty pri jednotkách, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky.

*Identifikácia jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej nehnuteľnosti patrí*

65. Ak existuje akýkoľvek náznak, že hodnota majetku by sa mohla znížiť, na jednotlivý majetok by sa mala odhadnúť uhraditeľná suma. Ak nie je možné odhadnúť uhraditeľnú sumu na jednotlivý majetok, podnik by mal stanoviť uhraditeľnú sumu pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorého majetku patria (jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky).
66. Uhraditeľná suma jednotlivých majetku sa nedá určiť, ak:
  - a) použiteľná hodnota majetku sa nedá odhadnúť tak, aby sa približovala jeho čistej predajnej cene (napríklad, keď sa budúce peňažné toky z pokračujúceho používania majetku nedajú odhadnúť, lebo sú zanedbateľné); a
  - b) majetok nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov ostatného majetku. V takých prípadoch sa použiteľná hodnota a v dôsledku toho uhraditeľná suma môže určiť len na jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

## Príklad

Ťažobný podnik vlastní súkromnú železniciu, aby podporovala jeho ťažobné aktivity. Súkromná železnica by sa mohla predat iba za cenu šrotu a súkromná železnica nevytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku bane.

Nie je možné odhadnúť uhraditeľnú sumu súkromnej železnice, pretože použiteľná hodnota súkromnej železnice sa nedá stanoviť a je pravdepodobne odlišná od ceny šrotu. Preto podnik odhaduje uhraditeľnú sumu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej súkromná železnica patrí, t. j. baňu ako celok.

67. Ako sa definuje v odseku 5, jednotka majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je najmenšia skupina majetku, ktorá zahŕňa majetok a vytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupín majetku. Identifikácia jednotky majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vyžaduje posudzovanie. Ak sa uhraditeľná suma nedá na jednotlivý majetok určiť, podnik určí najnižšie zoskupenie majetku, ktoré vytvára vo veľkej miere nezávislé príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania.

## Príklad

Autobusový podnik poskytuje služby podľa zmluvy s mestskou správou, ktorá vyžaduje minimálne služby na každej z piatich osobitných trás. Majetok priradený každej trase sa dajú rozpoznať osobitne. Jedna z trás funguje s významnou stratou.

Pretože podnik nemá možnosť skrátenia ktorejkoľvek z autobusových trás, najnižšia úroveň identifikovateľných príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupín majetku, sú príjmy peňažných prostriedkov vytvorené piatimi trasami spoločne. Jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky na každú trasu, je autobusový podnik ako celok.

68. Príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania sú príjmy peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov, ktoré boli prijaté od strán mimo vykazujúceho podniku. Pri rozpoznávaní, či príjmy peňažných prostriedkov z majetku (alebo skupín majetku) sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku (alebo skupín majetku), podnik berie do úvahy rôzne faktory vrátane toho, ako manažment monitoruje podnikové činnosti (podľa výrobných liniek, podnikateľských jednotiek, jednotlivých lokalít, obvodov alebo regionálnych oblastí, alebo iným spôsobom) alebo ako manažment robí rozhodnutia o pokračovaní alebo vyradovaní podnikových majetku a aktivít. Príloha A príklad 1 dáva príklady na identifikáciu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
69. Ak existuje aktívny trh na výstupy, ktoré vyrábajú majetok alebo skupinu majetku, tento majetok alebo skupina majetku by sa mali určiť ako jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aj keď sa niektoré alebo všetky z výstupov používajú vnútorne. Ak ide o takýto prípad, mal by sa použiť najlepší odhad manažmentu na budúce trhové ceny za výstupy:
- a) pri určení použiteľnej hodnoty v tejto jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pri odhadovaní budúcich príjmov peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s vnútorným používaním výstupov; a
  - b) pri určení použiteľnej hodnoty ostatných jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky, vykazujúceho podniku, pri odhadovaní budúcich výdajov peňažných prostriedkov, ktoré súvisia s vnútorným používaním výstupov.
70. Dokonca aj keď časť alebo všetky výstupy, ktoré vyrábajú majetok alebo skupina majetku, sa používajú ostatnými jednotkami vykazujúceho podniku (napríklad výrobky v strednej fáze výrobného procesu), tento majetok alebo skupina majetku formujú osobitnú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak by podnik mohol predat tieto výstupy na aktívnom trhu. Preto daný majetok alebo skupina majetku by mohli vytvárať príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré by boli vo veľkej miere nezávislé od

príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku alebo skupiny majetku. Pri využívaní informácií na základe finančných rozpočtov/predpovedí, ktoré sa vzťahujú na takú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podnik upraví tieto informácie, ak vnútorný prevod cien neodráža najlepší odhad manažmentu o budúcich trhových cenách výstupov jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.

71. Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, by sa mala určiť konzistentne z obdobia do obdobia na ten istý majetok alebo typy majetku, s výnimkou prípadu, ak sa dá zmena obhájiť.
72. Ak podnik určí, že majetok patrí do inej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako v predchádzajúcich obdobiach alebo že typy majetku zoskupené na jednotku majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zmenili, odsek 117 požaduje určité zverejnenia o jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ak sa vykáže strata zo zníženia hodnoty alebo sa zruší na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky a je významná vo vzťahu k účtovnej závierke vykazujúceho podniku ako celku.

*Uhraditeľná suma a účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky*

73. Uhraditeľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je vyššia z čistej predajnej ceny a použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Na účely určenia uhraditeľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, akýkoľvek odkaz v odsekoch 16 až 56 na „nehnutelnosti“ sa chápe ako odkaz na „jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky“.
74. Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, by sa mala určiť konzistentne spôsobom, ktorým sa určila uhraditeľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
75. Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky:
  - a) zahŕňa účtovnú hodnotu iba tých majetku, ktoré sa môžu priradiť priamo alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a ktoré budú vytvárať budúce príjmy peňažných prostriedkov odhadnutých pri určovaní použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky; a
  - b) nezahŕňa účtovnú hodnotu akéhokoľvek vykázaného záväzku s výnimkou prípadu, keď sa uhraditeľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedá určiť bez toho, aby sa tento záväzok zobral do úvahy.

Je to z toho dôvodu, že čistá predajná cena a použiteľná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa určujú vylúčením peňažných tokov vzťahujúcich sa na majetok, ktorý nie je časťou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a záväzkov, ktoré sa už v účtovnej závierke vykážali (pozri odseky 24 a 36).

76. Kde sa nehnutelnosti zoskupuje na zhodnotenie návratnosti, je dôležité zahrnúť do jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, celý majetok, ktorý vytvára dôležitý tok príjmov peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania. V opačnom prípade by sa jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, mohla javiť ako úplne návratná, hoci v skutočnosti nastala strata zo zníženia hodnoty. V niektorých prípadoch, hoci určitý majetok prispieva k odhadovaným budúcim peňažným tokom jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, nedajú sa priradiť k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na primeranom a konzistentnom základe. Toto by mohol byť prípad goodwill-u alebo spoločných majetku, ako je majetok ústredia. Odseky 79 až 87 vysvetľujú, ako treba postupovať pri takomto majetku pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, na zníženie hodnoty.
77. Možno bude potrebné brať do úvahy niektoré vykázané záväzky s cieľom určenia uhraditeľnej sumy jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Toto sa môže stať, ak by si vyradenie jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vyžadovalo od kupujúceho prevziať aj záväzok. V tomto prípade čistá predajná cena (alebo odhadnuté peňažné toky z definitívneho vyradenia) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je odhadovaná predajná cena na majetku jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a záväzky, spolu znížené o náklady na vyradenie. S cieľom uskutočniť účelné porovnanie medzi účtovnou hodnotou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a jej uhraditeľnou sumou, účtovná hodnota záväzku sa odpočíta pri určovaní jednak použiteľnej hodnoty jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ako aj jej účtovnej hodnoty.

### Príklad

Podnik prevádzkuje baňu v krajine, kde sa zo zákona vyžaduje, že vlastník musí obnoviť lokalitu po ukončení jeho banskej činnosti. Náklady na obnovu zahŕňajú premiestnenie odkrývky, ktorá sa musí odstrániť pred tým, ako banská činnosť začne. Rezerva na náklady premiestnenia odkrývky sa vykáže, akonáhle sa odkrývka odstráni. Stanovená suma sa vykázala ako súčasť nákladov na baňu a odpisuje sa počas doby použiteľnosti bane. Účtovná hodnota rezervy na náklady obnovy je 500, čo sa rovná súčasnej hodnote nákladov na obnovu.

Podnik testuje baňu na zníženie hodnoty. Jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky pre baňu, je baňa ako celok. Podnik dostal rôzne ponuky na kúpu bane v cene okolo 800; táto cena zohľadňuje skutočnosť, že kupujúci prevezme záväzok na obnovu odkrývky. Náklady na vyradenie bane sú zanedbateľné. Použiteľná hodnota bane je približne 1 200 bez nákladov na obnovu. Účtovná hodnota bane je 1 000.

Čistá predajná cena jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je 800. Táto suma berie do úvahy náklady na obnovu, ktoré sa už vynaložili. Ako dôsledok, použiteľná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa určí po zvážení nákladov na obnovu a odhaduje sa na 700 (1 200 mínus 500). Účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, je 500, čo je účtovná hodnota bane (1 000) mínus účtovná hodnota rezervy na náklady na obnovu (500).

78. Z praktických dôvodov sa uhraditeľná suma jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, niekedy určuje po zvážení majetku, ktoré nie sú súčasťou jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (napríklad pohľadávky alebo iný finančný majetok) alebo záväzkov, ktoré sa už vykázali v účtovnej závierke (napríklad záväzky, dôchodky alebo iné rezervy). V takýchto prípadoch sa účtovná hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, zvyšuje o účtovnú hodnotu týchto majetku a znižuje o účtovnú hodnotu týchto záväzkov.

### Goodwill

79. Goodwill, ktoré vzniká pri nadobudnutí, predstavuje platbu uskutočnenú nadobúdateľom v očakávaní budúcich hospodárskych úžitkov. Budúce hospodárske úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi nadobudnutými identifikovateľným majetkom alebo majetkom, ktoré jednotlivo nespĺňajú predpoklady na vykázanie v účtovnej závierke. Goodwill nevytvára peňažné toky nezávisle od ostatných majetku alebo skupín majetku, a preto sa uhraditeľná suma goodwill-u ako jednotlivých majetku nedá určiť. V dôsledku toho, ak existuje náznak, že hodnota goodwill-u by sa mohla znížiť, uhraditeľná suma sa určí na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej goodwill patrí. Táto suma sa potom porovnáva s účtovnou hodnotou tejto jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, a akákoľvek strata zo zníženia hodnoty sa vykáže v súlade s odsekom 88.
80. Pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky na zníženie hodnoty, podnik by mal zistiť, či goodwill, ktoré patrí k tejto jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa vykáže v účtovnej závierke. Ak ide o tento prípad, podnik by mal:

- a) uskutočniť test „zdola-nahor“, t. j. podnik by mal:
- i) zistiť, či sa účtovná hodnota goodwill-u môže alokovať na primeranom a konzistentnom základe k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky; a
  - ii) potom porovnať uhraditeľnú sumu preverovanej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, s jej účtovnou hodnotou (vrátane účtovnej hodnoty alokovaného goodwill-u, ak existuje) a vykázat každú stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 88.

Podnik by mal uskutočniť druhý krok testu „zdola-nahor“, aj keď žiadna z účtovných hodnôt goodwill-u sa nemôže alokovať na primeranom a konzistentnom základe k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky; a



- b) ak pri uskutočňovaní testu „zdola-nahor“ podnik nemôže alokovať účtovnú hodnotu goodwill-u na primeranom a konzistentnom základe k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podnik by mal uskutočniť aj test „zhora-nadol“, t. j. podnik by mal:
- i) určiť najmenšiu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, ktorá zahŕňa preverovanú jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej sa môže alokovať účtovná hodnota goodwill-u na primeranom a konzistentnom základe („väčšia“ jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky); a
  - ii) potom porovnať uhraditeľnú sumu väčšej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, s jej účtovnou hodnotou (vrátane účtovnej hodnoty alokovaného goodwill-u) a vykázať každú stratu zo zníženia hodnoty v súlade s odsekom 88.
81. Kedykoľvek sa jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky, testuje na zníženie hodnoty, podnik by mal brať do úvahy každé goodwill, ktoré je spojené s budúcimi peňažnými tokmi, ktoré vytvára táto jednotka. Ak sa goodwill môže alokovať na primeranom a konzistentnom základe, podnik použije iba test „zdola-nahor“. Ak sa goodwill nedá alokovať na primeranom a konzistentnom základe, podnik uplatní obidva testy, „zdola-nahor“ aj „zhora-nadol“ (pozri prílohu A, príklad 7).
82. Test „zdola-nahor“ zabezpečuje, aby podnik vykazoval každú stratu zo zníženia hodnoty, ktorá existuje v jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vrátane straty za goodwill, ktoré sa môže alokovať na primeranom a konzistentnom základe. Vždy, keď je nepraktické alokovať goodwill na primeranom a konzistentnom základe pri teste „zdola-nahor“, kombinácia testov „zdola-nahor“ a „zhora-nadol“ zabezpečuje, aby podnik vykázal:
- a) v prvom rade každú stratu zo zníženia hodnoty, ktorá existuje pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pričom sa neberie vôbec do úvahy goodwill; a
  - b) následne každú stratu zo zníženia hodnoty, ktorá existuje pre goodwill. Pretože podnik použije test „zdola-nahor“ najprv na všetok majetok s možným znížením hodnoty, každá strata zo zníženia hodnoty, určená pre väčšiu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa v teste „zhora-nadol“ vzťahuje len na goodwill, ktoré sa alokovalo väčšej jednotke.
83. Ak sa použije test „zhora-nadol“, podnik formálne určí uhraditeľnú sumu väčšej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, s výnimkou prípadu, keď existuje presvedčivý dôkaz, že neexistuje žiadne riziko, že by sa hodnota väčšej jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, znížila (pozri odsek 12).

#### Spoločný majetok

84. Spoločný majetok zahŕňa skupinový alebo delený majetok, ako je budova ústredia alebo úseku podniku, zariadenia na elektronické spracovanie údajov alebo centrum výskumu. Štruktúra podniku určuje, či majetok spĺňa definíciu spoločných majetku podľa tohto štandardu pre konkrétnu jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Kľúčové charakteristiky spoločných majetku sú, že tieto nevytvárajú príjmy peňažných prostriedkov nezávisle od ostatných majetku alebo skupín majetku, a jeho účtovná hodnota sa nedá úplne priradiť k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky.
85. Pretože spoločný majetok nevytvárajú osobitné príjmy peňažných prostriedkov, uhraditeľná suma jednotlivých spoločných majetku sa nedá určiť, s výnimkou prípadu, keď manažment rozhodol majetok vyradiť. V dôsledku toho, ak existuje náznak, že by sa hodnota spoločných majetku mohla znížiť, uhraditeľná suma je určená pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej spoločný majetok patrí, porovnaním s účtovnou hodnotou tejto jednotky a každá strata zo zníženia hodnoty sa vykáže v súlade s odsekom 88.

86. Pri testovaní jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky na zníženie hodnoty, podnik by mal identifikovať všetok spoločný majetok, ktorý súvisí s preverovanou jednotkou, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Na všetok určený spoločný majetok by mal potom podnik uplatniť odsek 80, t. j.:
- a) ak účtovná hodnota spoločných majetku sa môže alokovať na primeranom a konzistentnom základe k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podnik by mal použiť len test „zdola-nahor“; a
  - b) ak sa účtovná hodnota spoločných majetku nedá alokovať na primeranom a konzistentnom základe k preverovanej jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podnik by mal použiť obidva testy, „zdola-nahor“ aj „zhora-nadol“.
87. Príklad, ako sa postupuje pri spoločnom majetku, možno nájsť v prílohe A príklad 8.

*Strata zo zníženia hodnoty pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky*

88. Strata zo zníženia hodnoty by sa mala vykázat pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vtedy a len vtedy, ak jej uhraditeľná suma je menšia ako jej účtovná hodnota. Strata zo zníženia hodnoty by sa mala alokovať, aby sa znížila účtovná hodnota majetku jednotky v nasledujúcom poradí:
- a) najprv na goodwill, ktoré sa pričlenilo k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ak nejaké existuje);  
a
  - b) potom na ostatný majetok jednotky na báze podielov, ktoré vychádzajú z účtovnej hodnoty všetkých majetku jednotky.
- Pri týchto zníženiach účtovných hodnôt sa má postupovať ako pri stratách zo zníženia hodnoty na jednotlivého majetku a majú sa vykázat v súlade s odsekom 59.
89. Pri alokovaní straty zo zníženia hodnoty podľa odseku 88 by sa účtovná hodnota majetku nemala znížiť pod najvyššiu sumu z nasledujúcich:
- a) jeho čistú predajnú cenu (ak sa dá určiť);
  - b) jeho použiteľnú hodnotu (ak sa dá určiť); a
  - c) nulu.

Suma straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa inak alokovala k majetku, by sa mala priradiť k ostatnému majetku jednotky na základe podielov.

90. Goodwill alokované k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa zníži pred znížením účtovnej hodnoty ostatných majetku jednotky v dôsledku jeho charakteru.
91. Ak neexistuje praktický spôsob odhadu uhraditeľnej sumy všetkých jednotlivých majetku jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, tento štandard požaduje náhodnú alokáciu straty zo zníženia hodnoty medzi majetku danej jednotky iné ako goodwill, pretože všetok majetok jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, pracuje spoločne.
92. Ak sa uhraditeľná suma jednotlivých majetku nedá určiť (pozri odsek 66):
- a) strata zo zníženia hodnoty sa vykáže u majetku, ak ich účtovná hodnota je vyššia ako vyššia suma z čistej predajnej ceny a z výsledkov postupu alokovania opísaného v odsekoch 88 a 89; a
  - b) nevykáže sa žiadna strata zo zníženia hodnoty pre majetok, ak hodnota jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa neznížila. Toto sa uplatňuje aj vtedy, ak čistá predajná cena majetku je nižšia ako je ich účtovná hodnota.

## Príklad

Stroj bol fyzicky poškodený, ale ešte stále sa používa, aj keď nie tak dobre, ako by sa mal. Čistá predajná cena stroja je menšia ako jeho účtovná hodnota. Stroj nevytvára nezávislé príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania. Najmenšou identifikovateľnou skupinou majetku, ktorá zahŕňa stroj a vytvára príjmy peňažných prostriedkov z pokračujúceho používania, ktoré sú vo veľkej miere nezávislé od príjmov peňažných prostriedkov z ostatných majetku, je výrobná linka, ku ktorej stroj patrí. Uhraditeľná suma výrobnej linky ukazuje, že hodnota výrobnej linky ako celku sa neznížila.

Predpoklad 1: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, neodrážajú žiaden záväzok manažmentu na nahradenie stroja.

Spätne získateľná suma samotného stroja sa nedá odhadnúť, pretože použiteľná hodnota stroja:

- a) sa môže odlišovať od jeho čistej predajnej ceny; a
- b) sa dá určiť len na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, do ktorej stroj patrí (výrobná linka).

Hodnota výrobnej linky sa neznížila, preto nie je vykázaná žiadna strata zo zníženia hodnoty stroja. Napriek tomu podnik možno potrebuje prehodnotiť dobu odpisovania alebo metódu odpisovania stroja. Možno by bola potrebná kratšia doba odpisovania alebo zrýchlená metóda odpisovania na vyjadrenie očakávanej zostávajúcej doby použiteľnosti stroja alebo modelu, podľa ktorého podnik spotrebovávajú hospodárske úžitky.

Predpoklad 2: rozpočty/predpovede, ktoré schválil manažment, odrážajú záväzok manažmentu nahradiť stroj a predat ho v blízkej budúcnosti. Peňažné toky z pokračujúceho používania stroja až do jeho vyradenia sa odhadujú ako zanedbateľné.

Použiteľná hodnota stroja sa dá odhadnúť ako približujúca sa jeho čistej predajnej cene. Preto sa uhraditeľná suma dá určiť a neberie sa do úvahy jednotka, ktorá vytvára peňažné prostriedky a do ktorej stroj patrí (výrobná linka). Pretože čistá predajná cena stroja je menšia ako jeho účtovná hodnota, zo zníženia hodnoty stroja sa vykáže strata.

93. Po uplatnení požiadaviek v odsekoch 88 a 89 by sa mal vykazať záväzok na každú zostávajúcu sumu straty zo zníženia hodnoty na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, vtedy a len vtedy, ak sa to vyžaduje podľa iných medzinárodných účtovných štandardov.

## ZRUŠENIE STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

94. Odseky 95 až 101 stanovujú požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty v predchádzajúcich rokoch vykázané na majetok alebo na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Tieto požiadavky používajú výraz „majetok“, platia však rovnako na jednotlivý majetok alebo na jednotku, ktorý vytvára peňažné prostriedky. Ďalšie požiadavky sú stanovené na jednotlivé majetok v odsekoch 102 až 106, na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, v odsekoch 107 až 108 a na goodwill v odsekoch 109 až 112.
95. Podnik by mal zhodnotiť ku každému súvahovému dňu, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná na majetok v predchádzajúcich rokoch, by už viac nemusela existovať alebo by sa mohla znížiť. Ak nejaký taký náznak existuje, podnik by mal odhadnúť uhraditeľnú sumu daných majetku.
96. Pri hodnotení, či existuje nejaký náznak, že strata zo zníženia hodnoty, vykázaná na majetok v predchádzajúcich rokoch, už viac nemusí existovať alebo sa mohla znížiť, podnik by mal brať do úvahy minimálne nasledujúce náznaky:

Vonkajšie zdroje informácií

- a) počas obdobia trhová hodnota majetku podstatne vzrástla;
- b) počas obdobia sa uskutočnili podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na podnik alebo sa uskutočnia v blízkej budúcnosti v technologickom, trhovom, hospodárskom alebo právnom prostredí, v ktorom podnik funguje, alebo na trhu, na ktorý je majetok určený;

- c) počas obdobia sa znížili trhové úrokové sadzby alebo ostatné trhové sadzby návratnosti investícií a tieto zníženia pravdepodobne ovplyvnia diskontnú sadzbu, ktorá sa použila pri výpočte použiteľnej hodnoty majetku, a významne zvýšia uhraditeľnú sumu majetku;

#### Vnútorne zdroje informácií

- d) počas obdobia sa uskutočnili podstatné zmeny s priaznivým vplyvom na podnik alebo sa očakáva, že sa uskutočnia v blízkej budúcnosti v rozsahu alebo spôsobom, ako sa majetok používa alebo sa očakáva, že sa budú používať. Tieto zmeny zahŕňajú kapitálové výdavky, ktoré vznikli počas obdobia, aby sa majetok zdokonalil alebo rozšíril nad svoj pôvodný štandard výnosnosti, alebo záväzok na ukončenie, alebo reštrukturalizáciu činnosti, do ktorej majetok patrí; a
- e) sú k dispozícii dôkazy z vnútorného výkazníctva, ktoré naznačujú, že hospodárska výnosnosť majetku je alebo bude lepšia, ako sa očakávalo.
97. Názznaky možného zníženia straty zo zníženia hodnoty v odseku 96 zväčša odrážajú názznaky novej straty zo zníženia hodnoty v odseku 9. Koncept významnosti sa uplatní pri určovaní, či stratu zo zníženia hodnoty, vykázanú na majetok v predchádzajúcich rokoch, by bolo treba zrušiť a určiť uhraditeľnú sumu z majetku.
98. Ak existuje náznak, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná na majetok už nemusí viac existovať alebo sa má znížiť, môže to naznačovať, že zostávajúca doba použiteľnosti, metóda odpisovania (amortizácie) alebo zostatková hodnota by sa mala revidovať a upraviť v súlade s medzinárodným účtovným štandardom platným na daný majetok, dokonca aj vtedy, keď sa neruší žiadna strata zo zníženia.
99. Strata zo zníženia hodnoty, vykázaná na majetok v predchádzajúcich rokoch, by sa mala zrušiť vtedy a len vtedy, ak sa vyskytla zmena v odhadoch, ktoré sa použili na určenie uhraditeľnej sumy majetku odvtedy, keď sa vykázať posledná strata zo zníženia hodnoty. Ak ide o tento o prípad, účtovná hodnota majetku by sa mala zvýšiť na ich uhraditeľnú sumu. Toto zvýšenie je zrušením straty zo zníženia hodnoty.
100. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty odráža zvýšenie odhadovanej schopnosti majetku poskytovať službu, buď z používania alebo z predaja, od dátumu, kedy podnik naposledy vykázal stratu zo zníženia hodnoty majetku. Od podniku sa vyžaduje rozpoznať zmenu v odhadoch, ktorá spôsobuje zvýšenie v odhade schopnosti poskytovať službu. Príklady zmien v odhadoch zahŕňajú:
- a) zmenu v základe pre uhraditeľnú sumu (t. j. či sa uhraditeľná suma zakladá na čistej predajnej cene alebo použiteľnej hodnote);
- b) ak bola uhraditeľná suma založená na použiteľnej hodnote: zmena v sume alebo v čase odhadovaných budúcich peňažných tokov, alebo v diskontnej sadzbe; alebo
- c) ak bola uhraditeľná suma založená na čistej predajnej cene: zmena v odhade položiek čistej predajnej ceny.
101. Použiteľná hodnota majetku sa môže stať vyššou ako účtovná hodnota majetku jednoducho preto, lebo sa súčasná hodnota budúcich príjmov peňažných prostriedkov zvýši, ak sa priblížia. Schopnosť majetku poskytovať službu sa však nezvýšila. Preto sa strata zo zníženia hodnoty nezruší iba z dôvodov plynutia času (niekedy nazývané „odvíjanie sa“ diskontu), aj keď sa uhraditeľná suma majetku stáva vyššou ako jeho účtovná hodnota.

#### Zrušenie straty zo zníženia hodnoty na jednotlivý majetok

102. Zvýšená účtovná hodnota majetku v dôsledku zrušenia straty zo zníženia hodnoty by nemala prevýšiť účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nebola vykázať žiadna strata zo zníženia hodnoty na majetku v predchádzajúcich rokoch.

103. Akékoľvek zvýšenie účtovnej hodnoty majetku nad účtovnú hodnotu, ktorá by sa určila (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by žiadna strata zo zníženia hodnoty nebola vykázaná na majetok v predchádzajúcich rokoch, je precenenie. V účtovníctve na takéto precenenie podnik uplatňuje medzinárodný účtovný štandard uplatniteľný na majetok.
104. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty pre majetok by sa malo vykázat ako výnos okamžite vo výkaze ziskov a strát, s výnimkou prípadu, keď je účtovná hodnota majetku v precenenej sume podľa iného medzinárodného účtovného štandardu (napríklad podľa prípustného alternatívneho riešenia v IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia). Pri akomkoľvek zrušení straty zo zníženia hodnoty na precenenom majetku by sa malo postupovať ako pri zvýšení z precenenia podľa tohto iného medzinárodného účtovného štandardu.
105. Zrušenie straty zo zníženia hodnoty precenených majetku sa účtuje priamo v prospech vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. V rozsahu, v ktorom sa strata zo zníženia hodnoty tých istých precenených majetku predtým vykazala ako náklad vo výkaze ziskov a strát, zrušenie tejto straty zo zníženia hodnoty sa však vykáže ako výnos vo výkaze ziskov a strát.
106. Po tom, ako sa vykáže zrušenie straty zo zníženia hodnoty, odpisový náklad (náklad na amortizáciu) na majetok by sa mal upraviť v budúcich obdobiach, aby sa alokovala revidovaná účtovná hodnota majetku, znížená o ich zostatkovú hodnotu (ak existuje), systematicky počas jeho zostávajúcej doby použiteľnosti.

*Zrušenie straty zo zníženia hodnoty na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky*

107. Malo by sa alokovať zrušenie straty zo zníženia hodnoty na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, aby sa zvýšila účtovná hodnota majetku jednotky v nasledujúcom poradí:
- najprv majetku iných ako goodwill na základe podielov, ktoré vychádzajú z účtovnej hodnoty každého majetku jednotky; a
  - potom goodwill-u, ktoré sa alokovalo k jednotke, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ak nejaké existuje), ak sa splnia požiadavky odseku 109.

Pri týchto zvýšeníach účtovných hodnôt sa má postupovať ako pri zrušení strát zo zníženia hodnoty na jednotlivom majetku a má sa vykázat v súlade s odsekom 104.

108. Pri alokovaní zrušenia straty zo zníženia hodnoty na jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky podľa odseku 107, účtovná hodnota majetku by sa nemala zvýšiť nad nižšiu sumu z:
- jeho uhraditeľnej sumy (ak sa dá určiť); a
  - účtovnej hodnoty, ktorá by sa bola určila (po odpočte amortizácie alebo odpisovania), ak by sa nevykazala žiadna strata zo zníženia hodnoty majetku v predchádzajúcich rokoch.

Suma zrušenia straty zo zníženia hodnoty, ktorá by sa bola inak alokovala k majetku, by sa mala alokovať k ostatnému majetku jednotky na základe podielov.

*Zrušenie straty zo zníženia hodnoty pre goodwill*

109. Výnimkou z požiadaviek v odseku 99 je, že strata zo zníženia hodnoty vykázaná pre goodwill by sa nemala zrušiť v nasledujúcom období, okrem prípadu, keď:
- strata zo zníženia hodnoty bola spôsobená špecifickou vonkajšou udalosťou výnimočného charakteru, ktorej zopakovanie sa neočakáva; a
  - nastala následná vonkajšia udalosť, ktorá zrušila vplyv tejto udalosti.
110. IAS 38, Nehmotný majetok, zakazuje vykazovanie vnútorne vytvoreného goodwill-u. Každé následné zvýšenie uhraditeľnej sumy goodwill-u je pravdepodobne zvýšenie vo vnútorne vytvorenom goodwill-e, okrem prípadu, kedy zvýšenie patrí jednoznačne k zrušeniu vplyvu špecifickej vonkajšej udalosti výnimočného charakteru.

111. Tento štandard nepovoľuje, aby sa zrušila strata zo zníženia hodnoty pre goodwill z dôvodu zmeny v odhadoch (napríklad zmena v diskontnej sadzbe alebo v sume a v čase budúcich peňažných tokov jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky a na ktorú sa goodwill vzťahuje).
112. Špecifická vonkajšia udalosť je udalosť, ktorá je mimo kontroly podniku. Príklady vonkajších udalostí výnimočného charakteru zahŕňajú nové predpisy, ktoré významne obmedzujú prevádzkové činnosti alebo znižujú ziskovosť podnikania, na ktoré sa goodwill vzťahuje.

#### ZVEREJŇOVANIE

113. Za každú triedu majetku by sa malo v účtovnej závierke zverejniť:
- sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázaných vo výkaze ziskov a strát počas obdobia, a riadková/-é položka/-y výkazu ziskov a strát, do ktorého sa zahrnú tieto straty zo zníženia hodnoty;
  - sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty, vykázaných vo výkaze ziskov a strát počas obdobia, a riadková/-é položka/-y výkazu ziskov a strát, v ktorom/-ých sa tieto straty zo zníženia hodnoty zrušia;
  - sumu strát zo zníženia hodnoty, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia; a
  - sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty, vykázaných priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.
114. Trieda majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a použitia v činnostiach podniku.
115. Informácie vyžadované podľa odseku 113 sa môžu predkladať s inými informáciami zverejnenými pre triedu majetku. Napríklad táto informácia sa môže zahrnúť pri zosúladovaní účtovných hodnôt nehnuteľností, strojov a zariadení na začiatku a na konci obdobia, ako sa vyžaduje podľa IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia.
116. Podnik, ktorý uplatňuje IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, by mal zverejňovať nasledujúce za každý segment podliehajúci vykazovaniu, vychádzajúc z podnikového prvotného formátu (ako sa definuje v IAS 14):
- sumu strát zo zníženia hodnoty vykázanú vo výkaze ziskov a strát a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia; a
  - sumu zrušení strát zo zníženia hodnoty vykázanú vo výkaze ziskov a strát a priamo vo vlastnom imaní počas obdobia.
117. Ak strata zo zníženia hodnoty pre jednotlivý majetok alebo pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky, sa vykáže alebo zruší počas obdobia a je významná z hľadiska účtovnej závierky vykazujúceho podniku ako celku, podnik by mal zverejniť:
- udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaniu alebo zrušeniu straty zo zníženia hodnoty;
  - sumu straty zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú;
  - na jednotlivý majetok:
    - charakter majetku; a
    - segment podliehajúci vykazovaniu, do ktorého majetok patrí, vychádzajúc z podnikového prvotného formátu (ako sa definuje v IAS 14, Vykazovanie o segmentoch, ak podnik uplatňuje IAS 14);

- d) pre jednotku, ktorá vytvára peňažné prostriedky:
- i) opis jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky (ako napríklad, či sa jedná o výrobnú linku, budovu, podnikateľskú činnosť, geografickú oblasť, segment podliehajúci vykazovaniu, ako sa definuje v IAS 14 alebo iné);
  - ii) sumu straty zo zníženia hodnoty vykázanú alebo zrušenú na triedu majetku alebo segment podliehajúci vykazovaniu vychádzajúcu z podnikového prvotného formátu (ako sa definuje v IAS 14, ak podnik uplatňuje IAS 14); a
  - iii) ak sa zmenilo zoskupenie majetku na identifikáciu jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, od predchádzajúceho odhadu uhraditeľnej sumy (ak nejaká existuje) jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky, podnik by mal opísať súčasný a predchádzajúci spôsob zoskupovania majetku a dôvod zmeny spôsobu identifikovania jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky;
- e) či uhraditeľná suma majetku (jednotky, ktorá vytvára peňažné prostriedky) je jeho čistá predajná cena alebo jeho použiteľná hodnota;
- f) ak uhraditeľná suma je čistá predajná cena, základ použitý na určenie čistej predajnej ceny (ako napríklad, či sa predajná cena určila porovnaním s aktívnym trhom alebo nejakým iným spôsobom); a
- g) ak uhraditeľná suma je použiteľná hodnota, diskontnú sadzbu/-y, použitú/-é v súčasnom odhade a v predchádzajúcom odhade (ak nejaký bol) použiteľnej hodnoty.
118. Ak sa straty zo zníženia hodnoty vykážu (zrušia) počas obdobia významného v súhrne vo vzťahu k účtovnej závierke vykazujúceho podniku ako celku, podnik by mal zverejniť krátky opis nasledujúceho:
- a) hlavné triedy majetku ovplyvnené stratami zo zníženia hodnoty (zrušenia strát zo zníženia hodnoty), na ktoré sa nezverejnila žiadna informácia podľa odseku 117; a
  - b) hlavné udalosti a okolnosti, ktoré viedli k vykázaní (zrušeniu) týchto strát zo zníženia hodnoty, na ktoré sa nezverejnila žiadna informácia podľa odseku 117.
119. Podniku sa odporúča zverejniť kľúčové predpoklady použité pri určení uhraditeľnej sumy majetku (jednotiek, ktoré vytvárajú peňažné prostriedky) počas obdobia.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

120. Tento štandard by sa mal použiť len výhľadovo. Straty zo zníženia hodnoty (zrušenia strát zo zníženia hodnoty), ktoré vyplývajú z prijatia tohto medzinárodného účtovného štandardu, by sa mali vykázať v súlade s týmto štandardom (t. j. vo výkaze ziskov a strát, s výnimkou prípadu, keď je účtovná hodnota majetku v precenenej sume. Pri strate zo zníženia hodnoty (zrušení straty zo zníženia hodnoty) precenených majetku by sa malo postupovať ako pri znížení (zvýšení) z precenenia).
121. Pred prijatím tohto štandardu obsahovali rôzne medzinárodné účtovné štandardy požiadavky veľmi podobné tým, ktoré sú zahrnuté v tomto štandarde, na vykávanie a zrušenie straty zo zníženia hodnoty. Môžu však vyplývať zmeny z predchádzajúcich ohodnotení, pretože tento štandard podrobne uvádza, ako oceňovať uhraditeľnú sumu a ako uvažovať o jednotke majetku, ktorá vytvára peňažné prostriedky. Bolo by zložité určiť retrospektívne, aký by bol odhad uhraditeľnej sumy. Preto pri prijatí tohto štandardu podnik neuplatňuje základné alebo prípustné alternatívne riešenie na iné zmeny v účtovných zásadách v IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI

122. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júlom 1999 alebo neskôr v roku. Odporúča sa skoršie uplatnenie. Ak podnik uplatňuje tento štandard pre účtovnú závierku za obdobie, ktoré začína pred 1. júlom 1999, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.

**MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 37****Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky**

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v júli 1998 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr.

## ÚVOD

1. IAS 37 stanovuje predpisy pre účtovníctvo a zverejňovanie všetkých rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok, s výnimkou:
  - a) tých, ktoré sú výsledkom finančných nástrojov, ktoré sú účtované v objektívnej hodnote;
  - b) tých, ktoré sú výsledkom exekučných zmlúv, okrem prípadov, keď je zmluva nevýhodná. Exekučné zmluvy sú zmluvy, podľa ktorých žiadna zmluvná strana nevykonala žiadne zo svojich povinností alebo obe zmluvné strany čiastočne vykonali svoje povinnosti do rovnakého rozsahu;
  - c) tých, ktoré vznikajú z poistenia podnikov zmluvami s držiteľmi poistných zmlúv; alebo
  - d) tých, ktoré sú zahrnuté do iného medzinárodného účtovného štandardu.

## Rezervy

2. Štandard definuje rezervy ako záväzky s neurčitým časovým vymedzením a výškou. Rezerva by mala byť vykázaná vtedy, a len vtedy, ak:
  - a) má podnik súčasnú povinnosť (zmluvnú alebo mimozmluvnú) ako dôsledok udalosti, ktorá nastala v minulosti;
  - b) je pravdepodobné (t. j. skôr áno ako nie), že nastane úbytok zdrojov na urovanie povinnosti, a to zdrojov, z ktorých plynú podniku hospodárske požitky; a
  - c) možno urobiť spoľahlivý odhad veľkosti povinnosti. Štandard predpokladá, že spoľahlivý odhad nebude možné vykonať len vo veľmi výnimočných prípadoch.
3. Štandard definuje mimozmluvnú povinnosť ako povinnosť, ktorá vyplýva z podnikových aktivít, ak:
  - a) platnou schémou praxe v minulosti, publikovanými postupmi alebo dostatočne špecifickým vyhlásením v súčasnosti podnik naznačil ostatným účastníkom, že bude akceptovať určité záväzky; a
  - b) ako dôsledok podnik vytvoril oprávnené očakávanie pre časť týchto ostatných účastníkov, že bude plniť dané záväzky.
4. Vo výnimočných prípadoch, napríklad v právnom spore, nemusí byť jasné, či podnik má súčasnú povinnosť. V takýchto prípadoch sa prípad z minulosti považuje ako dôvod vzniku súčasnej povinnosti, ak je viac pravdepodobné ako nie, berúc do úvahy každý dostupný dôkaz, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu. Podnik vykazuje rezervu pre túto súčasnú povinnosť, ak sú splnené ostatné kritéria na vykazovanie, opísané vyššie. Ak je viac pravdepodobné ako nie, že žiadna súčasná povinnosť neexistuje, podnik zverejní podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je nepravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré zabezpečujú hospodárske požitky podniku.
5. Suma, vykázaná ako rezerva, by mala byť čo najpresnejším odhadom výdavku, požadovaného na urovanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu, inými slovami, suma, ktorú by podnik objektívne zaplatil na urovanie povinnosti k súvahovému dňu, alebo na jej prevod na tretieho účastníka v danom čase.
6. Tento štandard vyžaduje, aby podnik pri stanovení výšky rezervy:
  - a) bral do úvahy riziká a neistoty. Avšak, neistoty neospravedlňujú vytvorenie nadmerných rezerv alebo účelové nadhodnotenie záväzkov;



- b) upravil hodnotu rezerv, ak vplyv časovej hodnoty peňazí je významný, použitím diskontnej/-ých sadzby/-ieb pred zdanením, ktorá/-é odzrkadľuje/-ú aktuálne trhové zhodnotenia časovej hodnoty peňazí a tie riziká, špecifické pre záväzok, ktoré neboli odzrkadené v najlepšom odhade výdavku. Kde je použité diskontovanie, zvýšenie rezervy dôsledkom plynutia času je vykázané ako nákladový úrok;
  - c) bral do úvahy budúce udalosti, ako sú zmeny v zákonoch a technologické zmeny, ak existuje dostatočný objektívny dôkaz o tom, že sa tieto vyskytnú; a
  - d) bral do úvahy zisky z očakávaného vyradenia majetku, i keď očakávané vyradenie je úzko späté s prípadom, na základe ktorého vzniká rezerva.
7. Podnik smie očakávať nahradenie niektorých alebo všetkých výdavkov na ktoré bola vytvorená rezerva (napríklad prostredníctvom poisťných zmlúv, klauzúl o náhrade škody alebo dodávateľských záruk). Podnik by mal:
- a) vykázat uhradenie vtedy, a len vtedy, keď je očividne jasné, že úhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná povinnosť. Suma, vykázaná ako úhrada by nemala prevyšovať sumu rezervy; a
  - b) vykázat túto úhradu ako samostatný majetok. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náklady súvisiace s rezervou prezentované čisto bez sumy, vykázanej ako úhrada.
8. Rezervy by mali byť revidované ku každému súvahovému dňu a upravené tak, aby odzrkadľovali aktuálny najpresnejší odhad. Ak nie je viac pravdepodobné, že úbytok zdrojov, z ktorých mu plynú hospodárske požitky, bude nevyhnutný na urovanie povinnosti, rezerva by mala byť zrušená.
9. Rezerva by mala byť použitá len na výdavky, na ktoré bola pôvodne vykázaná.

#### *Rezervy – špecifické uplatnenia*

10. Štandard vysvetľuje, ako by mali byť všeobecné požiadavky na vykazovanie a stanovenie hodnoty rezerv uplatňované v troch špecifických oblastiach: budúce prevádzkové straty; nevýhodné zmluvy; a reštrukturalizácie.
11. Rezervy by nemali byť vykázané pre budúce prevádzkové straty. Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že určitý majetok činnosti podniku môžu byť znehodnotené. V takomto prípade podnik testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, zníženie hodnoty majetku.
12. Ak podnik uzatvoril zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa zmluvy by mala byť vykázaná a ocenená ako rezerva. Nevýhodná zmluva je taká, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú hospodárske požitky, ktoré majú byť podľa očakávania prijaté v súlade so zmluvou.
13. Štandard definuje reštrukturalizáciu ako program, ktorý je naplánovaný a kontrolovaný manažmentom a významne mení buď:
- a) rozsah podnikania, uskutočňovaného podnikom; alebo
  - b) spôsob, ktorým je toto podnikanie vykonávané.
14. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje len ak sú splnené všeobecné kritériá na vykazovanie rezerv. V tomto kontexte, mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie vzniká iba vtedy, ak podnik:
- a) má podrobný formálny plán reštrukturalizácie, identifikujúci minimálne:
    - i) uvažované podnikanie alebo časť podnikania;
    - ii) hlavné ovplyvnené oblasti;
    - iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí dostanú odstupné kvôli zrušeniu ich pracovného pomeru;

- iv) výdavky, ktoré v tejto súvislosti vzniknú; a
  - v) dobu, kedy bude plán realizovaný; a
  - b) nadobudol platné očakávanie u tých pracovníkov, ktorí sú ovplyvnení tým, že bude uskutočňovať reštrukturalizáciu tým, že začne realizovať daný plán alebo oznámi jeho hlavné črty tým, ktorí sú ním ovplyvnení.
15. Rozhodnutie manažmentu alebo rady o reštrukturalizácii nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu, s výnimkou prípadu, keď podnik pred súvahovým dňom:
- a) začal realizovať plán reštrukturalizácie; alebo
  - b) prerokoval plán reštrukturalizácie s tými, ktorí sú ním ovplyvnení a to dostatočne špecifikovaným spôsobom, aby u nich vzniklo platné očakávanie, že podnik vykoná reštrukturalizáciu.
16. Ak reštrukturalizácia zahŕňa predaj činnosti, nevznikne žiadna povinnosť predaja do doby, kým nie je podnik zaviazaný k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.
17. Rezerva na reštrukturalizáciu by mala obsahovať iba priame výdavky vznikajúce z reštrukturalizácie, čiže také, ktoré sú aj:
- a) nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou; a
  - b) nie sú spojené s nepretržitými činnosťami podniku. Teda rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady ako: preškolenie alebo preloženie stálych zamestnancov; marketing; alebo investície do nových systémov a sietí distribúcie.

#### Podmienené záväzky

18. Tento štandard nahrádza časti z IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni <sup>(1)</sup>, ktoré sa zaoberajú podmienenými skutočnosťami. Tento štandard definuje podmienený záväzok ako:
- a) potenciálnu povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku; alebo
  - b) súčasnú povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, ale nie je vykázaná, pretože:
    - i) nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na urovanie povinnosti; alebo
    - ii) výška povinnosti nemôže byť ocenená s primeranou spoľahlivosťou.
19. Podnik by nemal vykazovať podmienený záväzok. Podnik by mal zverejniť podmienený záväzok, s výnimkou prípadov, keď pravdepodobnosť úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky je vzdialená.

#### Podmienené pohľadávky

20. Tento štandard definuje podmienenú pohľadávku ako potenciálny majetok, ktoré podnik získa v dôsledku udalostí, ku ktorým došlo v minulosti a ktorého existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neistých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku. Príkladom je požiadavka, ktorú podnik uplatňuje prostredníctvom súdnych procesov, kde výsledok je neistý.
21. Podnik by nemal vykazovať podmienenú pohľadávku. Podmienená pohľadávka by sa mala zverejniť, ak sú hospodárske požitky pravdepodobné.
22. Ak je realizácia príjmu prakticky istá, potom súvisiaca pohľadávka nie je podmienená pohľadávka a je vhodné ju ako pohľadávku vykázať.

<sup>(1)</sup> MÚŠ 10, podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, bol nahradený MÚŠ 10 (revidovaný 1999), udalosti po súvahovom dni, účinný od 1. januára 2000.

*Dátum účinnosti*

23. Tento štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa ho uplatňovať skôr.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	327
Rozsah	327
Definície	328
Rezervy a ostatné záväzky	329
Vzťahy medzi rezervami a podmienenými záväzkami	329
Vykazovanie	329
Rezervy	329
Súčasná povinnosť	330
Minulé udalosti	330
Pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitivy	331
Spoločiteľný odhad povinnosti	331
Podmienené záväzky	331
Podmienené pohľadávky	332
Oceňovanie	332
Najlepší odhad	332
Riziko a neistoty	333
Súčasná hodnota	333
Budúce udalosti	333
Očakávané vyradenie majetku	334
Náhrady	334
Zmeny v rezervách	334
Používanie rezerv	334
Uplatňovanie princípov vykazovania a oceňovania	335
Budúce prevádzkové straty	335
Nevýhodné zmluvy	335
Reštrukturalizácia	335
Zverejňovanie	337
Prechodné ustanovenia	338
Dátum účinnosti	339

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je zabezpečiť, aby boli použité vhodné kritéria vykazovania a základne oceňovania rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok a aby boli zverejnené dostatočné informácie v poznámkach k výkazom účtovnej závierky tak, aby umožnili používateľom pochopiť ich charakter, časovosť a výšku.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by mali uplatňovať všetky podniky pri účtovaní rezerv, podmienených záväzkov a podmienených pohľadávok, s výnimkou:
  - a) tých, ktoré sú výsledkom finančných nástrojov, ktoré sú vykázané v objektívnej hodnote;
  - b) tých, ktoré sú výsledkom exekučných zmlúv, s výnimkou zmluvy, ktorá je nevýhodná;
  - c) tých, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach na základe zmlúv s držiteľmi poistenia; a
  - d) tých, ktoré sú zahrnuté v inom medzinárodnom účtovnom štandarde.
2. Tento štandard sa uplatňuje na finančné nástroje (vrátane záruk), ktoré nie sú účtované v objektívnej hodnote.
3. Exekučné zmluvy sú zmluvy, podľa ktorých žiadna zo zmluvných strán neuskutočnila žiadnu zo svojich povinností, alebo obe zmluvné strany čiastočne vykonali svoje povinnosti do rovnakého rozsahu. Tento štandard sa neuplatňuje na exekučné zmluvy s výnimkou tých, ktoré sú nevýhodné.
4. Tento štandard sa uplatňuje na rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky poisťovacích spoločností, ktoré sú odlišné od tých, ktoré vznikajú zo zmlúv s držiteľmi poistenia.
5. Ak sa iný medzinárodný účtovný štandard zaoberá so špecifickým typom rezervy, podmieneného záväzku alebo podmienenej pohľadávky, podnik ho uplatňuje namiesto tohto štandardu. Napríklad štandardy uvádzajú tiež určité typy rezerv na:
  - a) zákazková výroba (pozri IAS 11, zákazková výroba);
  - b) dane z príjmov (pozri IAS 12, dane z príjmov);
  - c) nájom (pozri IAS 17, nájmy). Avšak, keďže IAS 17 neobsahuje špecifické požiadavky na zaobchádzanie s operatívnym nájmom, ktorý sa stáva nevýhodným, tento štandard sa uplatňuje v takýchto prípadoch:
    - a
  - d) zamestnanecké požitky (pozri IAS 19, zamestnanecké požitky).
6. Niektoré sumy, spracované ako rezervy, môžu súvisieť s vykazovaním výnosov, napríklad ak podnik poskytuje záruky za úhradu. Tento štandard neuvádza vykazovanie výnosov. IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, identifikuje okolnosti, za ktorých sú výnosy vykázané a poskytuje praktický návod na uplatňovanie kritérií vykazovania. Tento štandard nemení požiadavky IAS 18.
7. Tento štandard definuje rezervy ako záväzky neistého času alebo výšky. V niektorých krajinách sa výraz „rezerva“ používa tiež v kontexte položiek ako je odpisovanie, zníženie hodnoty majetku a pochybné pohľadávky: tieto sú úpravami účtovných hodnôt majetku a nie sú zahrnuté v tomto štandarde.

8. Ostatné medzinárodné účtovné štandardy špecifikujú, či sa výdavky považujú za majetok alebo náklady. Tieto témy nie sú zahrnuté do tohto štandardu. Následne, tento štandard ani nezakazuje, ani nevyžaduje aktiváciu nákladov vykázaných v čase tvorby rezervy.
9. Tento štandard sa uplatňuje na rezervy na reštrukturalizáciu (vrátane ukončovaných aktivít). Keď reštrukturalizácia spĺňa definíciu ukončovanej aktivity, IAS 35, Ukončované činnosti, môže vyžadovať dodatočné zverejnenia.

#### DEFINÍCIE

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

Rezerva je záväzok neurčitého času alebo výšky.

Záväzok je súčasná povinnosť podniku vznikajúca z minulých udalostí, vyrovnaním ktorej sa očakáva úbytok podnikových zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitíky.

Závazná udalosť je udalosť, ktorá vytvára zákonnú alebo mimozmluvnú povinnosť, ktorá vedie k tomu, že podnik nemá reálnu alternatívu na vyrovanie danej povinnosti.

Zákonná povinnosť je povinnosť, ktorá vzniká zo:

- a) zmluvy (prostredníctvom v nej stanovených a z nej vyplývajúcich podmienok);
- b) zákona; alebo
- c) ostatných právnych úkonov.

Mimozmluvná povinnosť je povinnosť, ktorá vzniká z činností podniku, keď:

- a) podnik naznačil ostatným stranám, že bude akceptovať určité povinnosti na základe zavedenej praxe v minulosti, publikovaných postupov alebo v dostatočne špecifikovanom aktuálnom vyhlásení; a
- b) v dôsledku toho podnik vytvoril platné očakávanie týchto ostatných strán, že si splní tieto povinnosti.

Podmienený záväzok je:

- a) možná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku; alebo
- b) súčasná povinnosť, ktorá vzniká z minulých udalostí, avšak nie je vykázaná, pretože:
  - i) nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitíky, bude vyžadovaný na vyrovanie povinnosti; alebo
  - ii) výšku povinnosti nie je možné oceniť s dostatočnou spoľahlivosťou.

Podmienená pohľadávka je možná pohľadávka, ktorá vzniká z minulých udalostí a ktorej existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku.

Nevýhodná zmluva je zmluva, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú očakávané dosiahnutie hospodárskych pozitívok podľa nej.

Reštrukturalizácia je program, ktorý je plánovaný a kontrolovaný manažmentom a významne mení buď:

- a) rozsah podnikania, vykonávaného podnikom; alebo
- b) spôsob, ktorým je toto podnikanie vykonávané.

*Rezervy a ostatné záväzky*

11. Rezervy možno odlíšiť od ostatných záväzkov, ako sú záväzky z obchodného styku a výdavky budúcich období, pretože existuje neistota o období alebo výške budúcich výdavkov, vyžadovaných na vyrovnanie. Naopak:
- a) záväzky z obchodného styku sú záväzkami zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané a boli faktúrované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom; a
  - b) výdavky budúcich období sú záväzky zaplatiť za tovar alebo služby, ktoré boli prijaté alebo dodané, ale neboli vyplatené, fakturované alebo formálne odsúhlasené s dodávateľom, vrátane čiastok splatných pre zamestnancov (napríklad čiastky súvisiace s časovo rozlíšenými náhradami za dovolenky). Hoci je niekedy nevyhnutné odhadnúť výšku alebo obdobie výdavkov budúcich období, neistota je všeobecne oveľa menšia ako pri rezervách.
- Na výdavky budúcich období sa často prihliada ako na časť záväzkov z obchodného styku a ostatných záväzkov, zatiaľ čo rezervy sa vykazujú osobitne.

*Vzťah medzi rezervami a podmienenými záväzkami*

12. Vo všeobecnosti sú všetky rezervy podmienené, pretože sú neurčité v čase alebo výške. Avšak v rámci tohto štandardu sa výraz „podmienené“ používa pre záväzky a pohľadávky, ktoré nie sú vykázané, pretože ich existencia bude potvrdená jedine vzniknutím alebo nevzniknutím jednej alebo viacerých neurčitých budúcich udalostí, ktoré nie sú úplne v rámci kontroly podniku. Navyše, výraz „podmienený záväzok“ sa používa pre záväzky, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania.
13. Tento štandard rozlišuje medzi:
- a) rezervami – ktoré sú vykázané ako záväzky (za predpokladu, že je možné uskutočniť spoľahlivý odhad), pretože sú súčasnými povinnosťami a je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinností; a
  - b) podmienenými záväzkami – ktoré nie sú vykázané ako záväzky, pretože sú buď:
    - i) možnými povinnosťami, keďže musí byť ešte len potvrdené, či podnik má súčasnú povinnosť, ktorá by mohla viesť k úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky; alebo
    - ii) súčasnými povinnosťami, ktoré nespĺňajú kritériá vykazovania v tomto štandarde (pretože buď nie je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude vyžadovaný na vyrovnanie povinností alebo nie je možné urobiť dostatočne spoľahlivý odhad výšky povinnosti).

## VYKAZOVANIE

*Rezervy*

14. Rezerva by mala byť vykázaná, ak:
- a) podnik má súčasnú povinnosť (zákonnú alebo mimozmluvnú) ako dôsledok minulých udalostí<sup>(1)</sup>;
  - b) je pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, bude požadovaný na vyrovnanie povinností; a
  - c) možno uskutočniť spoľahlivý odhad výšky povinnosti.

Ak tieto podmienky nie sú splnené, nemala by byť vykázaná žiadna rezerva.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-6: náklady na modifikáciu existujúceho softvéru.

## Súčasná povinnosť

15. Vo výnimočných prípadoch nie je jasné, či existuje súčasná povinnosť. V takýchto prípadoch je minulé udalosť považovaná za pôvodcu vzniku súčasnej povinnosti ak, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz, je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu.
16. V takmer všetkých prípadoch bude jasné, či súčasná povinnosť vznikla na základe minulej udalosti. Vo výnimočných prípadoch, napríklad v právnom spore, môže byť diskutabilné, či sa buď vyskytli určité prípady alebo či tieto prípady vedú k súčasnej povinnosti. V takomto prípade podnik určí, či súčasná povinnosť existuje k súvahovému dňu, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz, napríklad vrátane stanoviska expertov. Uvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz poskytovaný z udalostí po súvahovom dni. Na základe tohto dôkazu:
- ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že súčasná povinnosť existovala k súvahovému dňu, podnik vykáže rezervu (ak sú splnené kritériá vykazovania); a
  - ak je viac pravdepodobné ako nepravdepodobné, že žiadna súčasná povinnosť neexistovala k súvahovému dňu, podnik zverejňuje podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je možný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitívky vzdialený (pozri odsek 86).

## Minulé udalosti

17. Minulé udalosť, ktorá vedie k súčasnej povinnosti, sa nazýva záväzná udalosť. Aby bola udalosť záväznou udalosťou, je nevyhnutné, aby podnik nemal inú reálnu možnosť na vyrovnanie povinnosti, vytvorenej danou udalosťou. O takúto udalosť sa jedná, iba ak:
- vyrovnanie povinnosti možno vynútiť zákonom, alebo
  - v prípade mimozmluvnej povinnosti, keď udalosť (ktorá môže byť činnosťou podniku) vytvára platné očakávania ostatných strán, že podnik si splní povinnosť.
18. Účtovná závierka sa zaoberá finančnou situáciou podniku na konci jeho účtovného obdobia a nie jeho možnou situáciou v budúcnosti. Preto sa nevykazuje žiadna rezerva na náklady, ktoré je potrebné vynaložiť na prevádzku v budúcnosti. Jediné záväzky vykázane v súvahe podniku sú tie, ktoré existujú k súvahovému dňu.
19. Jediné tie povinnosti, ktoré vznikajú z minulých udalostí a ktoré existujú nezávisle od podnikových činností v budúcnosti (napríklad budúce vykonávanie jeho záležitostí) sa vykazujú ako rezervy. Príkladmi takýchto povinností sú pokuty alebo náklady na odstránenie nezákonného poškodenia životného prostredia, z ktorých by obidve mohli viesť k úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitívky, pri ich vyrovnaní bez ohľadu na budúce činnosti podniku. Podobne, podnik vykazuje rezervu na náklady na zrušenie sprostredkovateľskej zmluvy na ropné zariadenie alebo atómovú elektrárňu, v rozsahu, v ktorom je podnik povinný odstrániť už spôsobenú škodu. Naopak, v dôsledku komerčného tlaku alebo zákonných požiadaviek, podnik môže mať v úmysle alebo môže mať potrebu realizovať výdavky na fungovanie konkrétnym spôsobom v budúcnosti (napríklad namontovaním dymových filtrov na určitý typ továrne). Pretože podnik sa môže vyhnúť budúcim výdavkom svojou činnosťou v budúcnosti, napríklad zmenou svojej metódy prevádzkovania, nemá v súčasnosti žiadnu povinnosť pre tento budúci výdavok a nevykazuje sa žiadna rezerva.
20. Povinnosť sa vždy týka ďalšej zmluvnej strany, na ktorú je táto povinnosť viazaná. Nie je však nevyhnutné poznať identitu zmluvnej strany, na ktorú sa povinnosť viaže – v skutočnosti to môže byť povinnosť voči verejnosti v širokom slova zmysle. Pretože povinnosť vždy obsahuje záväzok voči inej strane, nasleduje to, že rozhodnutie manažmentu alebo rady nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu, s výnimkou rozhodnutia, ktoré bolo oznámené pred súvahovým dňom tým, ktorí sú týmto špecifickým spôsobom ovplyvnení tak, že im vzniká oprávnené očakávanie, že podnik si splní svoje povinnosti.

21. Udalosť, ktorá nespôsobuje vznik povinnosti bezprostredne, to môže spôsobiť k neskoršiemu dátumu, pretože zmeny v zákonoch alebo akt (napríklad dostatočne špecifikované verejné prehlásenie) zo strany podniku dávajú podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti. Napríklad, keď je spôsobené poškodenie životného prostredia, nemusí existovať povinnosť odstrániť následky. Spôsobenie poškodenia sa však stane záväzným prípadom, ak nový zákon požaduje odstránenie existujúceho poškodenia, alebo ak podnik verejne akceptuje zodpovednosť za nápravu spôsobom, ktorý vytvára mimozmluvnú povinnosť.
22. Ak detaily navrhovaného nového zákona ešte musia byť dokončené, povinnosť vzniká iba vtedy, keď je legislatíva takmer istá ako uzákonený návrh. Na účely tohto štandardu sa takáto povinnosť považuje za zákonnú povinnosť. Rozdiely v okolnostiach, ktoré sa týkajú uzákonenia spôsobujú, že nie je možné špecifikovať jediný prípad, ktorý by spôsobil, že uzákonenie zákona je takmer isté. V mnohých prípadoch nebude možné dosiahnuť zjavné uistenie o uzákonení zákona, až kým nie je objektívne schválený.

#### Pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske úžitky

23. Aby sa záväzok kvalifikoval na vykazovanie, musí existovať nielen súčasná povinnosť, ale aj pravdepodobný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, na vyrovnanie tejto povinnosti. Na účely tohto štandardu <sup>(1)</sup> úbytok zdrojov alebo iná udalosť sa považuje za pravdepodobnú, ak sa skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne udalosť vyskytne, napríklad pravdepodobnosť, že udalosť sa vyskytne je väčšia ako pravdepodobnosť, že sa nevyskytne. Ak nie je pravdepodobné, že súčasná povinnosť existuje, podnik zverejní podmienený záväzok, s výnimkou prípadu, keď je možný úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky vzdialený (pozri odsek 86).
24. Ak existuje viacero podobných povinností (napríklad výrobné oprávnenia alebo podobné zmluvy), pravdepodobnosť, že úbytok bude požadovaný na vyrovnanie, je stanovená s prihliadnutím na skupinu povinností ako celok. Hoci pravdepodobnosť úbytku pre akúkoľvek jedinú položku môže byť malá, môže byť celkom pravdepodobné, že nejaký úbytok zdrojov bude potrebný na vyrovnanie povinností ako celku. Ak ide o takýto prípad, vykazuje sa rezerva (ak sú splnené ostatné kritériá na vykazovanie).

#### Spoločiteľný odhad povinnosti

25. Používanie odhadov je podstatnou časťou zostavovania účtovnej závierky a nepodkopáva tým jej spoľahlivosť. Toto je obzvlášť platné v prípade rezerv, ktoré sú svojím charakterom viac neisté ako väčšina ostatných položiek súvahy. Okrem extrémne výnimočných prípadov, podnik bude schopný určiť škálu možných výsledkov a môže teda urobiť odhad povinnosti, ktorý je dostatočne spoľahlivý na použitie pri vykazovaní rezervy.
26. V extrémne výnimočných prípadoch, ak sa nemôže uskutočniť spoločiteľný odhad, existuje záväzok, ktorý nemôže byť vykázaný. Tento záväzok sa zverejňuje ako podmienený záväzok (pozri odsek 86).

#### Podmienené záväzky

27. Podnik by nemal vykazovať podmienený záväzok.
28. Podmienený záväzok sa zverejňuje podľa požiadavky odseku 86, s výnimkou prípadu, keď je možnosť úbytku zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, vzdialená.
29. Ak je podnik spoločne a nerozdielne zodpovedný za povinnosť, časť povinnosti, ktorá má byť podľa očakávania splnená ostatnými zmluvnými stranami, sa považuje za podmienený záväzok. Podnik vykazuje rezervu na časť povinnosti, pre ktorú je úbytok zdrojov, ktorý vyjadruje hospodárske požitky pravdepodobný, okrem extrémne výnimočných okolností, keď nie je možné uskutočniť spoločiteľný odhad.
30. Podmienené záväzky sa môžu vyvinúť spôsobom prvotne neočakávaným. Z tohto dôvodu sa hodnotia nepretržite kvôli stanoveniu, či sa úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske požitky, stal pravdepodobným. Ak nastáva pravdepodobnosť, že úbytok budúcich hospodárskych požitkov bude požadovaný pre položku, ktorá sa predtým považovala za podmienený záväzok, rezerva sa vykazuje v účtovnej závierke za obdobie, v ktorom sa zmena pravdepodobnosti uskutočnila (okrem extrémne výnimočných okolností, keď nie je možné uskutočniť spoločiteľný odhad).

<sup>(1)</sup> Interpretácia výrazu „pravdepodobne“ v tomto štandarde ako „skôr pravdepodobne ako nepravdepodobne“ sa neuplatňuje nevyhnutne na ostatné medzinárodné účtovné štandardy.



*Podmienené pohľadávky*

31. Podnik by nemal vykazovať podmienenú pohľadávku.
32. Podmienené pohľadávky väčšinou vznikajú z neplánovaných alebo iných neočakávaných prípadov, ktoré spôsobujú vznik možnosti prílevu hospodárskych pozitívok do podniku. Príkladom je nárok, ktorý podnik získava prostredníctvom legálnych procesov, kde výsledok nie je istý.
33. Podmienené pohľadávky sa nevykazujú v účtovnej závierke, keďže toto by mohlo viesť k vykázaniu výnosu, ktorý nemusí byť nikdy realizovaný. Avšak, ak je realizácia výnosu takmer istá, potom s ním spojená pohľadávka nie je podmienená pohľadávka a jej vykázanie je vhodné.
34. Podmienená pohľadávka sa zverejňuje podľa požiadaviek odseku 89, ak prílev hospodárskych pozitívok je pravdepodobný.
35. Podmienené pohľadávky sa hodnotia nepretržite, aby sa zabezpečilo, že vývoj sa primerane odzrkadľuje v účtovnej závierke. Ak je očividne jasné, že prílev hospodárskych pozitívok vznikne, pohľadávka a súvisiaci výnos sa vykazuje v účtovnej závierke obdobia, v ktorom sa zmena vyskytne. Ak sa prílev hospodárskych pozitívok stal pravdepodobným, podnik zverejňuje podmienenú pohľadávku (pozri odsek 89).

## OCEŇOVANIE

*Najlepší odhad*

36. Suma, vykázaná ako rezerva, by mala byť najlepším odhadom výdavku, vyžadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.
37. Najlepším odhadom výdavku, vyžadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti, je suma, ktorú by podnik objektívne zaplatil na vyrovnanie povinnosti k súvahovému dňu alebo na prevedenie na tretiu stranu v danom čase. Toto bude často nemožné alebo neúmerne nákladné na vyrovnanie alebo prevedenie povinnosti k súvahovému dňu. Avšak odhad sumy, ktorú by podnik objektívne zaplatil na vyrovnanie alebo prevedenie povinnosti, dáva najlepší odhad výdavku, požadovaného na vyrovnanie súčasnej povinnosti k súvahovému dňu.
38. Odhady výsledkov a finančných vplyvov sa určujú na základe úsudku manažmentu podniku, doplneného skúsenosťami z podobných transakcií a v niektorých prípadoch správami od nezávislých odborníkov. Uvažovaný dôkaz obsahuje akýkoľvek dodatočný dôkaz, ktorý poskytujú udalosti po súvahovom dni.
39. Neistoty, obklopujúce sumu, ktorá má byť vykázaná ako rezerva, sú spracovávané rôznymi spôsobmi podľa okolností. Keď rezerva, ktorá sa bude oceňovať, obsahuje rozsiahlu skupinu položiek, povinnosť je odhadovaná zväžením všetkých možných výsledkov podľa pravdepodobností s nimi spojených. Názov tejto štatistickej metódy odhadovania je „očakávaná hodnota“. Rezerva bude preto rôzna v závislosti na tom, či pravdepodobnosť straty z udanej sumy je napríklad 60 % alebo 90 %. Ak existuje nepretržité rozpätie možných výsledkov a každý bod tohto rozpätia je tak pravdepodobný ako každý iný, používa sa stredný bod rozpätia.

## Príklad

Podnik predáva tovar so zárukou, podľa ktorej sú zákazníci krytí na náklady za opravy akýchkoľvek výrobných závad, ktoré sa stávajú zjavnými počas prvých šiestich mesiacov po nakúpení. Ak by boli zistené nepatrné chyby na všetkých predaných výrobkoch, výsledkom by boli náklady na opravu vo výške 1 milióna. Ak by boli zistené väčšie závady na všetkých predaných výrobkoch, výsledkom by boli náklady na opravu vo výške 4 miliónov. Skúsenosti z predchádzajúcich období a budúce očakávania podniku naznačujú, že v nasledujúcom roku, 75 % predaných výrobkov nebude mať žiadne závady, 20 % predaných výrobkov bude mať nepatrné závady a 5 % predaných výrobkov bude mať väčšie závady. V súlade s odsekom 24, podnik zhodnotí pravdepodobnosť úbytku pre záručnú povinnosť ako celku.

Očakávaná hodnota nákladov na opravy je:

$$(75 \% \text{ z nuly}) + (20 \% \text{ z } 1 \text{ mil.}) + (5 \% \text{ zo } 4 \text{ mil.}) = 400000$$

40. Ak je oceňovaná jediná povinnosť, individuálny najpravdepodobnejší výsledok môže byť najlepším odhadom záväzku. Ale i v takomto prípade podnik uvažuje o ostatných možných výsledkoch. Ak sú iné možné výsledky buď príliš vysoké alebo zväčša nižšie ako najpravdepodobnejší výsledok, najlepší odhad bude vyššia alebo nižšia suma. Napríklad, ak podnik musí odstrániť vážnu chybu na hlavnom zariadení, ktoré skonštruoval pre zákazníka, individuálnym najpravdepodobnejším výsledkom pre úspešnú opravu na prvý pokus môžu byť náklady 1 000, avšak rezerva je vytvorená na vyššiu sumu, ak existuje významná šanca, že ďalšie pokusy budú nevyhnutné.
41. Rezerva sa oceňuje pred zdanením, keďže s daňovými dôsledkami na rezervu a zmenami v nej sa zaoberá IAS 12, Dane z príjmov.

#### *Riziká a neistoty*

42. Riziká a neistoty, ktoré nevyhnutne obklopujú mnohé prípady a okolnosti, by sa mali brať do úvahy na dosiahnutie najlepšieho odhadu rezervy.
43. Riziko opisuje variabilitu výsledku. Úpravy rizika môžu zvýšiť veľkosť, v ktorej je záväzok ocenený. Pri tvorbe úsudku v podmienkach neistoty je potrebné venovať pozornosť tomu, aby výnosy alebo pohľadávky neboli nadhodnotené a náklady alebo záväzky neboli podhodnotené. Avšak neistota neospravedlňuje tvorbu nadmerných rezerv alebo zámerne nadhodnotenie záväzkov. Napríklad, ak sa plánované náklady konkrétneho nepriaznivého výsledku odhadujú na základe opatrnosti, tento výsledok sa potom zámerne neberie do úvahy ako pravdepodobnejší ako je v skutočnosti. Pozornosť treba venovať vyhýbaniu sa duplicitným úpravám pre riziko a neistotu s následným nadhodnotením rezervy.
44. Zverejnenie neistôt, obklopujúcich veľkosť výdavku, sa uskutočňuje podľa odseku 85 písm. b.

#### *Súčasná hodnota*

45. Ak je vplyv časovej hodnoty peňazí významný, veľkosť rezervy by mala byť súčasnou hodnotou výdavku, ktorý je očakávaný ako požadovaný na vyrovnanie povinnosti.
46. V dôsledku časovej hodnoty peňazí, rezervy súvisiace s úbytkom peňažnej hotovosti, ktoré vznikajú skoro po súvahovom dni, sú jednostrannejšie ako tie, kde úbytok peňažnej hotovosti tej istej veľkosti vzniká neskôr. Rezervy sú preto diskontované, ak je ich vplyv významný.
47. Diskontná/-é sadzba/-y by mala/-i byť sadzbou/-ami pred zdanením, ktorá/-é odzrkadľuje/-ú aktuálne trhové zhodnotenie časovej hodnoty peňazí a riziká špecifické pre záväzok. Diskontná/-é sadzba/-y by nemala/-i odzrkadľovať riziká, pre ktoré boli odhadované budúce peňažné toky upravené.

#### *Budúce udalosti*

48. Budúce udalosti, ktoré môžu vplývať na sumu požadovanú na vyrovnanie povinnosti, by mali byť zobrazené v sume rezervy, ak existuje vyčerpávajúci objektívny dôkaz, že skutočne nastanú.
49. Očakávané budúce udalosti môžu byť špecificky významné pri oceňovaní rezerv. Napríklad podnik môže byť presvedčený, že náklady na vyčistenie lokality na konci jej života budú znížené zmenami v technológii. Vykázaná suma odzrkadľuje rozumné očakávania technicky kvalifikovaných, objektívnych pozorovateľov, berúc do úvahy všetok dostupný dôkaz o technológii, ktorý bude k dispozícii v čase čistenia. Preto je vhodné zahrnúť napríklad očakávané zníženia nákladov, spojené so zvýšenou skúsenosťou pri uplatňovaní existujúcej technológie alebo očakávané náklady na uplatňovanie existujúcej technológie na rozsiahlejšiu alebo komplexnejšiu činnosť čistenia, ako bola vykonávaná predtým. Avšak podnik neočakáva rozvoj kompletne novej technológie čistenia, s výnimkou prípadu, keď je to podložené vyčerpávajúcim objektívnym dôkazom.

50. Vplyv novej legislatívy sa berie na vedomie pri oceňovaní existujúcej záväzku, ak existuje vyčerpávajúci objektívny dôkaz, že táto legislatíva bude očividne jasne schválená. Variabilita okolností, ktoré vznikajú v praxi, neumožňuje špecifikovať jedinú udalosť, ktorá bude poskytovať vyčerpávajúci objektívny dôkaz v každom prípade. Vyžaduje sa dôkaz pre obe možnosti, jednak o tom, čo bude legislatíva požadovať a o tom, či je očividne jasné, že bude schválená a realizovaná povinným postupom. V mnohých prípadoch nebude vyčerpávajúci objektívny dôkaz existovať, pokiaľ sa nová legislatíva neschváli.

#### Očakávané vyradenie majetku

51. Zisky z očakávaného vyradenia majetku by sa nemali brať do úvahy pri oceňovaní rezervy.
52. Zisky z očakávaného vyradenia majetku sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy, aj keď je očakávané vyradenie úzko späté s udalosťou vzniku rezervy. Namiesto toho podnik vykazuje zisky z očakávaných vyradení majetku v čase špecifikovanom medzinárodným účtovným štandardom, ktorý sa zaoberá uvažovaným majetkom.

#### NÁHRADY

53. Keď sa náhrada niektorých alebo všetkých výdavkov, požadovaných na vyrovnanie rezervy, očakáva od inej strany, náhrada by sa mala vykázať vtedy a len vtedy, ak je očividne isté, že náhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná povinnosť. Náhrada by nemala byť spracovaná ako osobitný majetok. Suma, zistená pre náhradu, by nemala prevýšiť veľkosť rezervy.
54. Vo výkaze ziskov a strát môžu byť náhrady súvisiace s rezervou prezentované v čistej sume, vykázanej pre náhradu.
55. Niekedy je podnik schopný vyžiadať od ďalšieho účastníka zaplatenie časti alebo všetkých výdavkov, požadovaných na vyrovnanie rezervy (napríklad prostredníctvom poisťných zmlúv, doložiek o odškodnom a dodávateľských záruk). Tento účastník môže buď nahradiť sumy, ktoré zaplatil podnik alebo zaplatiť sumy priamo.
56. Vo väčšine prípadov podnik zostane zodpovedný za celú dotknutú sumu, takže podnik by musel vyrovnať celú sumu, ak tretia strana zlyhá zaplatiť z akéhokoľvek dôvodu. Ak ide o takýto prípad, rezerva sa vykazuje na plnú sumu záväzku a osobitný majetok pre očakávanú úhradu sa vykazuje, keď je očividne jasné, že náhrada bude prijatá, ak podnik vyrovná záväzok.
57. V niektorých prípadoch podnik nebude zodpovedný za dotknuté náklady, ak tretia strana zlyhá zaplatiť. V takomto prípade podnik nemá záväzok za tieto náklady a tieto sa nezahŕňajú do rezervy.
58. Ako je uvedené v odseku 29, povinnosť, za ktorú je podnik spoločne a nerozdielne zodpovedný, je podmieneným záväzkom do rozsahu, v akom sa očakáva, že povinnosť bude vyrovnaná ostatnými stranami.

#### Zmeny v rezervách

59. Rezervy by sa mali prehodnocovať ku každému súvahovému dňu a upravovať podľa aktuálnych najlepších odhadov. Ak nie je ďalej pravdepodobné, že úbytok zdrojov, ktoré vyjadrujú hospodárske pozitívky sa bude vyžadovať na vyrovnanie povinnosti, rezerva by sa mala zrušiť.
60. Ak sa používa diskontovanie, účtovná hodnota rezervy narastá v každom období, odrážajúc plynutie času. Tento prírastok sa vykazuje ako náklad na prijaté úvery a pôžičky.

#### Používanie rezerv

61. Rezerva by sa mala používať iba na výdavky, pre ktoré bola pôvodne vykázaná.

62. Iba výdavky, ktoré súvisia s pôvodnou rezervou, sú postavené voči nej. Vyrovnanie výdavkov voči rezerve, ktorá bola pôvodne vykázaná na iný účel, by skrylo dosah dvoch rozličných udalostí.

#### UPLATŇOVANIE PRINCÍPOV VYKAZOVANIA A OCEŇOVANIA

##### *Budúce prevádzkové straty*

63. Rezervy by sa nemali vykazovať pre budúce prevádzkové straty.
64. Budúce prevádzkové straty nespĺňajú definíciu záväzku v odseku 10 a všeobecné kritériá vykazovania, stanovené pre rezervy v odseku 14.
65. Očakávanie budúcich prevádzkových strát je náznakom, že hodnota určitých majetku činnosti môže byť znížená. Podnik testuje tento majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

##### *Nevýhodné zmluvy*

66. Ak má podnik zmluvu, ktorá je nevýhodná, súčasná povinnosť podľa tejto zmluvy by sa mala vykazovať a oceňovať ako rezerva.
67. Mnohé zmluvy (napríklad niektoré rutinné nákupné objednávky) môžu byť zrušené bez zaplatenia kompenzácie inej strane a teda nie sú povinnosťou. Iné zmluvy stanovujú aj práva aj povinnosti pre každú zo zmluvných strán. Ak udalosti spôsobia, že takáto zmluva je nevýhodná, zmluva spadá do rozsahu tohto štandardu a záväzok existuje, čo sa vykazuje. Exekučné zmluvy, ktoré nie sú nevýhodné, nespádajú do rozsahu tohto štandardu.
68. Tento štandard definuje nevýhodnú zmluvu ako zmluvu, v ktorej nevyhnutné náklady na splnenie povinností podľa zmluvy prevyšujú hospodárske požitky, ktoré budú podľa očakávania prijaté na základe tejto zmluvy. Nevyhnutné náklady podľa zmluvy odzrkadľujú minimálne čisté náklady na odstúpenie od zmluvy, ktoré sú nižšou sumou z nákladov na jej splnenie a akékoľvek kompenzácie alebo penále, vznikajúce zo zlyhania jej splnenia.
69. Pred stanovením osobitnej rezervy pre nevýhodné zmluvy podnik vykazuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty, ktorá sa vyskytla na majetku náležiacich k danej zmluve (pozri IAS 36, Zníženie hodnoty majetku).

##### *Reštrukturalizácia*

70. Nasledujú príklady udalostí, ktoré môžu spadať pod definíciu reštrukturalizácie:
- a) predaj alebo ukončenie odboru podnikania;
  - b) zatvorenie podnikateľskej lokality v krajine alebo oblasti alebo premiestnenie podnikateľských činností z jednej krajiny alebo oblasti do druhej;
  - c) zmeny v štruktúre manažmentu, napríklad eliminácia úrovne manažmentu; a
  - d) základná reorganizácia, ktorá má zásadný vplyv na podstatu a zameranie podnikových činností.
71. Rezerva na náklady reštrukturalizácie sa vykazuje iba vtedy, ak sú splnené všeobecné kritériá vykazovania rezervy, stanovené v odseku 14. Odseky 72 až 83 stanovujú ako sa všeobecné kritériá vykazovania uplatňujú na reštrukturalizáciu.

72. Mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie vzniká iba vtedy, ak podnik:
- a) má detailný formálny plán reštrukturalizácie, identifikujúci minimálne:
    - i) uvažované podnikanie alebo časť podnikania;
    - ii) hlavné oblasti vplyvu;
    - iii) umiestnenie, funkciu a približný počet zamestnancov, ktorí budú kompenzovaní za ukončenie pracovného pomeru;
    - iv) výdavky, ktoré budú vynaložené; a
    - v) kedy bude plán realizovaný; a
  - b) dal podnet na vznik platného očakávania tých, ktorí sú ovplyvnení tým, že uskutoční reštrukturalizáciu tak, že začne realizovať tento plán alebo vyhlásením jeho hlavných črt tým, ktorí sú ním ovplyvnení.
73. Dôkaz, že podnik začal realizovať plán reštrukturalizácie, by bol poskytovaný napríklad demontážou zariadenia alebo predajom majetku alebo verejným vyhlásením hlavných črt plánu. Verejné vyhlásenie detailného plánu reštrukturalizácie ustanovuje mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie iba vtedy, ak je urobený takým spôsobom a v dostatočných podrobnostiach (t. j. stanovením hlavných črt plánu), že dáva podnet na vznik platného očakávania ďalších účastníkov, ako sú zákazníci, dodávatelia a zamestnanci (alebo ich zástupcovia), že podnik uskutoční reštrukturalizáciu.
74. Aby bol plán dostačujúci na vznik mimozmluvnej povinnosti pri jeho oznámení tým, ktorí sú ním ovplyvnení, začatie jeho realizácie musí byť naplánované čo najskôr a ukončenie sa musí uskutočniť v časovom rámci, ktorý robí významné zmeny v pláne nepravdepodobnými. Ak sa očakáva, že bude existovať dlhé oneskorenie pred začiatkom reštrukturalizácie alebo že reštrukturalizácia bude trvať neprimerane dlhý čas, je nepravdepodobné, že plán dá podnet na vznik platného očakávania ostatných strán, že podnik je v súčasnosti zaviazaný k reštrukturalizácii, keďže časový rámec poskytuje podniku možnosti zmeniť jeho plány.
75. Rozhodnutie manažmentu alebo rady o reštrukturalizácii, uskutočnené pred súvahovým dňom, nedáva podnet na vznik mimozmluvnej povinnosti k súvahovému dňu s výnimkou prípadu, keď podnik pred súvahovým dňom:
- a) začal realizáciu plánu reštrukturalizácie; alebo
  - b) vyhlásil hlavné črty plánu reštrukturalizácie tým, ktorí sú ním ovplyvnení dostatočne špecifickým spôsobom tak, aby spôsobil u nich vznik platného očakávania, že podnik uskutoční reštrukturalizáciu.
- V niektorých prípadoch podnik začína realizovať plán reštrukturalizácie alebo vyhlasuje jeho hlavné črty tým, ktorí sú ním ovplyvnení, iba po súvahovom dni. Zverejnenie sa môže požadovať podľa IAS 10, Udalosti po súvahovom dni, ak je reštrukturalizácia takého významu, že jej nezverejnenie by ovplyvnilo schopnosť používateľov účtovnej závierky uskutočniť správne zhodnotenia a rozhodnutia.
76. Hoci mimozmluvná povinnosť nie je tvorená výlučne rozhodnutím manažmentu, povinnosť môže byť výsledkom iným skorších udalostí spolu s daným rozhodnutím. Napríklad rokovania so zástupcami zamestnancov o platbách za ukončenie zmluvy, alebo s nákupcami o predaji činnosti by mohli záverečným predmetom pre konečné schválenie radou. Akonáhle bolo schválenie prijaté a oznámené ostatným účastníkom, podnik má mimozmluvnú povinnosť reštrukturalizácie, ak sú splnené podmienky odseku 72.
77. V niektorých krajinách je konečné oprávnenie udelené v rade, ktorej členstvo zahŕňa zastúpenie záujmov iných, ako manažérskych (napríklad zamestnaneckých) alebo upovedomenie takýchto zástupcov by mohlo byť nevyhnutné predtým, ako Rada uskutoční svoje rozhodnutie. Pretože rozhodnutie takejto rady zahŕňa aj komunikáciu s takýmito zástupcami, výsledkom by mohla byť mimozmluvná povinnosť reštrukturalizácie.

78. Žiadna povinnosť predaja činnosti nevzniká, pokiaľ nie je podnik zaviazaný k predaju, t. j. existuje záväzná kúpna zmluva.
79. Aj keď podnik uskutočnil rozhodnutie o predaji činnosti a toto rozhodnutie verejne vyhlásil, nemôže byť zaviazaný k predaju, pokiaľ nebol identifikovaný nákupca a pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva. Pokiaľ neexistuje záväzná kúpna zmluva, podnik bude môcť meniť svoje rozhodnutie a skutočne bude môcť vykonať ďalší stupeň činnosti, ak nie je možné nájsť nákupcu podľa akceptovateľných podmienok. Ak sa uvažuje o predaji činnosti ako súčasť reštrukturalizácie, majetok činnosti sa preveruje na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Ak je predaj iba súčasťou reštrukturalizácie, mimozmluvná povinnosť pre ostatných účastníkov reštrukturalizácie môže nastať predtým, ako existuje záväzná kúpna zmluva.
80. Rezerva na reštrukturalizáciu by mala obsahovať iba priame výdavky, vznikajúce z reštrukturalizácie, medzi ktoré patria tie, ktoré sú jednak:
- nevyhnutne spôsobené reštrukturalizáciou; a
  - nie sú spojené s nepretržitými činnosťami podniku.
81. Rezerva na reštrukturalizáciu neobsahuje také náklady, ako sú:
- preškolenie alebo premiestnenie stálych pracovníkov;
  - marketing; alebo
  - investovanie do nových systémov a sietí distribúcie.
- Tieto výdavky súvisia s budúcim výkonom podnikania a nie sú záväzkami reštrukturalizácie ku súvahovému dňu. Takéto výdavky sa vykazujú na tom istom základe, ako keby vznikli nezávisle od reštrukturalizácie.
82. Identifikovateľné budúce prevádzkové straty do dátumu reštrukturalizácie nie sú zahrnuté do rezervy s výnimkou prípadu, keď súvisia s nevýhodnou zmluvou, ako je definované v odseku 10.
83. Ako vyžaduje odsek 51, zisky z očakávaného vyradenia majetku sa neberú do úvahy pri oceňovaní rezervy na reštrukturalizáciu, dokonca aj vtedy, ak sa uvažuje o predaji majetku ako súčasť reštrukturalizácie.

#### ZVEREJŇOVANIE

84. Pre každú skupinu rezerv by mal podnik zverejniť:
- účtovnú hodnotu na začiatku a na konci obdobia;
  - dodatočné rezervy uskutočnené počas obdobia vrátane zvýšení už existujúcich rezerv;
  - sumy použité (t. j. čerpané a uplatňované voči rezerve) počas obdobia;
  - nepoužité sumy zrušené počas obdobia; a
  - zvýšenie počas obdobia v diskontovaných sumách, vznikajúce v dôsledku plynutia času a vplyv každej zmeny diskontnej sadzby.
- Porovnateľné informácie sa nevyžadujú.
85. Podnik by mal pre každú skupinu rezerv zverejniť:
- krátky opis charakteru povinnosti a očakávaný čas každého výsledného úbytku hospodárskych pozitív;

- b) náznak o neistotách o veľkosti alebo čase týchto úbytkov. Keď je nevyhnutné poskytovanie adekvátnych informácií, podnik by mal zverejniť hlavné predpoklady uskutočnené s ohľadom na budúce udalosti, ako je stanovené v odseku 48; a
  - c) výšku každej očakávanej náhrady, uvedením veľkosti každej pohľadávky, ktorá bola vykázaná pre danú očakávanú náhradu.
86. Pokiaľ je možnosť každého úbytku pri vyrovnaní vzdialená, podnik by mal zverejniť pre každú triedu podmienených záväzkov, k súvahovému dňu, krátky opis charakteru podmieneného záväzku a ak je to praktické:
- a) odhad jeho finančného vplyvu, oceneného podľa odsekov 36 až 52;
  - b) náznak o neistotách súvisiacich s výškou alebo časom každého úbytku; a
  - c) možnosť akejkoľvek náhrady.
87. Pri určovaní, ktoré rezervy alebo podmienené záväzky môžu byť zoskupené tak, aby sformovali skupinu, je nevyhnutné zvážiť, či charakter položiek je dostatočne podobný pre jediný výkaz o nich na splnenie požiadaviek odsekov 85 písm. a) a písm. b) a 86 písm. a) a písm. b). Preto by mohlo byť vhodné uvažovať o jedinej skupine rezerv v súvislosti so zárukami na rôzne výrobky, ale nebolo by vhodné uvažovať o jedinej skupine súm, súvisiacich s bežnými zárukami a súm, ktoré sú predmetom právnych procesov.
88. Ak rezerva a podmienený záväzok vznikajú z toho istého súboru okolností, podnik vykonáva zverejnenia, požadované podľa odsekov 84 až 86 spôsobom, ktorý ukazuje spojenie medzi rezervou a podmieneným záväzkom.
89. Ak je pravdepodobný prílev hospodárskych pozitívov, podnik by mal zverejniť krátky opis charakteru podmienených pohľadávok k súvahovému dňu a ak je to praktické, odhad ich finančného vplyvu, ocenený použitím princípov stanovených pre rezervy v odsekoch 36 až 52.
90. Je dôležité, aby zverejnenia podmienených pohľadávok predišli podaniu mylných náznakov o pravdepodobnom zvýšení výnosov.
91. Ak akákoľvek z informácií, požadovaných podľa odsekov 86 a 89, nie je zverejnená, pretože to nie je prakticky uskutočniteľné, táto skutočnosť musí byť uvedená.
92. V extrémne výnimočných prípadoch môže zverejnenie niektorých alebo všetkých informácií požadovaných podľa odsekov 84 až 89 očakávané vniesť vážny predsudok o situácii podniku do sporu s ostatnými stranami ohľadom záležitosti týkajúcej sa rezervy, podmieneného záväzku alebo podmienenej pohľadávky. V takýchto prípadoch podnik nemusí zverejniť informácie, ale mal by zverejniť všeobecný charakter sporu, spoločne so skutočnosťou a dôvodom, prečo informácie neboli zverejnené.

#### Prechodné ustanovenia

93. Vplyv prijatia tohto štandardu k dátumu jeho nadobudnutia účinnosti (alebo skôr) by mal byť vykázaný ako úpravy počiatočného stavu nerozdeleného zisku za obdobie, v ktorom bol štandard prvý krát použitý. Podnikom sa odporúča, avšak neprikazuje, upraviť počiatočný stav nerozdeleného zisku za pokiaľ možno čo najskoršie prezentované obdobie a prehodnotiť porovnateľné informácie. Ak porovnateľné informácie nie sú prehodnotené, táto skutočnosť by mala byť zverejnená.
94. Štandard vyžaduje odlišné spracovanie ako IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. IAS 8 požaduje porovnateľné informácie prehodnotiť (základné riešenie) alebo zverejniť dodatočné pro forma porovnateľné informácie podľa prehodnoteného základu (prípustné alternatívne riešenie), s výnimkou prípadu, keď to nie je prakticky uskutočniteľné.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

95. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa uplatňovať ho skôr. Ak podnik uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce pred 1. júlom 1999, mal by túto skutočnosť zverejniť.
96. Tento štandard nahrádza tie časti IAS 10, Podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni <sup>(1)</sup>, ktoré sa zaoberajú podmienenými skutočnosťami.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 38

## Nehmotný majetok

V júli 1998 schválilo Rada IAS tento medzinárodný účtovný štandard, ktorý sa stáva účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr.

Tento štandard nahrádza:

- a) IAS 4, účtovanie odpisov, vzhľadom na amortizáciu (odpisovanie) nehmotných majetku; a
- b) IAS 9, náklady na výskum a vývoj.

V októbri 1998 uverejnili pracovníci Rady IAS osobitne „Základ pre závery pre IAS 38, nehmotný majetok, a pre IAS 22 (revidovaný 1998)“. Kópie sú k dispozícii na oddelení vydavateľstva Rady IAS.

V roku 1998 IAS 39, finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie, zmenil a doplnil odsek 2 písm. f) v IAS 38 tak, že nahradil odkaz na IAS 25, účtovanie finančných investícií, odkazom na IAS 39. Poznámka 1 pod čiarou sa taktiež vynechala.

S IAS 38 súvisí jedna SIC interpretácia:

- SIC-6: náklady na modifikáciu existujúceho softvéru,
- SIC-32: nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku.

## ÚVOD

1. IAS 38 stanovuje predpisy pre účtovanie a zverejnenie nehmotných majetku, ktorými sa špecificky nezaoberajú ostatné medzinárodné účtovné štandardy. IAS 38 neplatí pre finančný majetok, práva na nerastné suroviny a výdavky na ich využitie alebo výdavky na prieskum a ťažbu nerastných surovín, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov, a nehmotných majetku, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach zo zmlúv s poisťencami. IAS 38 sa používa, okrem iného, na výdavky na reklamu, odbornú prípravu, prípravu a zábeh, výskum a vývoj.
2. Nehmotný majetok je identifikovateľné nepeňažný majetok, ktoré nemá fyzickú podobu, ktoré je držané s cieľom používania pri výrobe alebo dodávaní tovaru alebo služieb, kvôli prenájmu iným, alebo na správne účely. Majetok je zdrojom:
  - a) ovládaným podnikom, ktorý je výsledkom minulých udalostí; a
  - b) z ktorého sa očakáva plynutie budúcich hospodárskych úžitkov do podniku.

<sup>(1)</sup> MÚŠ 10, podmienené skutočnosti a udalosti, ktoré nastanú po súvahovom dni, bol nahradený MÚŠ 10 (revidovaný 1999), udalosti po súvahovom dni, účinný od 1. januára 2000.



3. IAS 38 vyžaduje, aby podnik vykázal nehmotný majetok (v obstarávacej cene) vtedy a len vtedy, ak:
- je pravdepodobné, že budúce hospodárske úžitky, ktoré sú priraditeľné danému majetku, budú plynúť do podniku; a
  - je možné spoľahlivo oceniť obstarávaciu cenu majetku.

Táto požiadavka platí, či už je nehmotný majetok nadobudnuté externe alebo vytvorené vlastnou činnosťou. IAS 38 obsahuje dodatočné kritériá na vykázanie nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou.

4. IAS 38 špecifikuje, že goodwill vytvorené vlastnou činnosťou, obchodné značky, názvy novín, vydateľské názvy, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou by sa nemali vykazovať ako majetok.
5. Ak nehmotná položka nespĺňa definíciu a kritériá na vykázanie nehmotného majetku, IAS 38 vyžaduje, aby sa výdavky na túto položku vykazovali ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia. Ak sa však položka nadobudne v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, tento výdavok (vrátane nákladov na akvizíciu) by mal tvoriť časť sumy patriacej goodwill-u (zápornému goodwill-u) k dátumu akvizície.
6. IAS 38 vyžaduje, aby sa všetky výdavky na výskum vykazovali ako náklad v období, v ktorom sa vynaložia. Príkladmi ostatných výdavkov, ktoré nezvyšujú hodnotu nehmotného majetku, ktoré sa môže vykazať v účtovnej závierke, sú:
- výdavky na začatie prevádzkovej alebo obchodnej činnosti (náklady na prípravu a zábeh);
  - výdavky na odbornú prípravu;
  - výdavky na reklamu a/alebo propagáciu; a
  - výdavky na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celého podniku.

Výdavky na tieto položky sa vykazujú ako náklady v období, kedy sa vynaložia.

7. IAS 38 vyžaduje, aby sa následné výdavky na nehmotný majetok po jeho nákupe alebo dokončení vykazovali ako náklady v období, v ktorom sa vynaložia, okrem prípadov, keď:
- je pravdepodobné, že tento výdavok umožní majetku vytvárať budúce hospodárske úžitky zvýšením jeho pôvodne stanoveného štandardu výkonnosti; a
  - výdavok sa môže spoľahlivo oceňovať a priradovať k majetku.

Ak sa tieto podmienky splnia, následný výdavok by mal zvýšiť obstarávaciu cenu nehmotného majetku.

8. Ak sa výdavok na nehmotnú položku pôvodne vykázal ako náklad vykazujúcim podnikom v predchádzajúcej riadnej účtovnej závierke alebo vo finančných správach v priebehu účtovného roka, IAS 38 zakazuje podniku vykazať tento výdavok ako časť obstarávacej ceny nehmotného majetku k neskoršiemu dátumu.
9. Po prvotnom vykázaní IAS 38 vyžaduje, aby sa nehmotný majetok oceňovalo podľa jedného z týchto dvoch postupov:
- základné riešenie: obstarávacía cena znížená o akumulované odpisy a o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty; alebo
  - prípustné alternatívne riešenie: precenená hodnota znížená o každé následné akumulované odpisy a o všetky následné straty zo zníženia hodnoty. Precenená hodnota by mala byť objektívnou hodnotou nehnuteľností. Toto riešenie je však prípustné vtedy a len vtedy, ak môže byť objektívna hodnota určená porovnaním na aktívnom trhu pre nehmotný majetok. Okrem toho, akonáhle si podnik zvolí toto riešenie, IAS 38 vyžaduje uskutočniť precenenia s dostatočnou pravidelnosťou tak, aby sa účtovná

hodnota nehmotného majetku významne nelísla od hodnoty, ktorá by sa stanovila používaním objektívnej hodnoty k súvahovému dňu. IAS 38 taktiež špecifikuje, ako by sa malo nehmotný majetok preceňovať a či zvýšenie (zníženie) z precenenia by sa malo vykazovať vo výkaze ziskov a strát alebo priamo vo vlastnom imaní.

10. IAS 38 vyžaduje, aby sa nehmotný majetok odpisovalo systematicky počas najlepšieho odhadu jeho obdobia použiteľnosti. Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku nepresiahne 20 rokov od dátumu, kedy je majetok k dispozícii na používanie. IAS 38 nedovoľuje podniku určiť neohraničené obdobie použiteľnosti pre nehmotný majetok. Amortizácia by mala začať v období, kedy je majetok k dispozícii na používanie.
11. Vo výnimočných prípadoch môže existovať presvedčivý dôkaz, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku bude konkrétne obdobie dlhšie ako 20 rokov. V takýchto prípadoch IAS 38 vyžaduje, aby podnik:
  - a) odpisoval nehmotný majetok počas najlepšieho odhadu obdobia jeho použiteľnosti;
  - b) odhadoval uhraditeľnú sumu nehmotného majetku minimálne raz ročne kvôli identifikácii, či neexistuje nejaká strata zo zníženia hodnoty; a
  - c) zverejňoval dôvody, prečo predpoklad, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku nepresiahne 20 rokov, je vyvrátiteľný, a skutočnosť/-i, ktorá/-é zohrala/-i významnú úlohu pri stanovení obdobia použiteľnosti pre nehmotný majetok.
12. IAS 38 vyžaduje, aby metóda amortizácie odzrkadľovala spôsob, akým sa využívajú hospodárske úžitky daného nehmotného majetku v podniku. Ak sa tento spôsob nemôže stanoviť spoľahlivo, mala by sa používať rovnomerná metóda. Odpisové zaťaženie by sa malo vykazovať ako náklad s výnimkou prípadov, kedy iný medzinárodný účtovný štandard povoľuje alebo vyžaduje, aby sa zahrnulo do účtovnej hodnoty iného majetku.
13. IAS 38 vyžaduje, aby sa zostatková hodnota nehmotného majetku považovala za nulovú, s výnimkou prípadov, keď:
  - a) existuje záväzok tretej strany odkúpiť daný majetok na konci obdobia jeho použiteľnosti; alebo
  - b) existuje aktívny trh pre daný typ majetku a je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci obdobia použiteľnosti daného majetku.
14. Pri hodnotení, či sa hodnota nehmotného majetku môže znížiť, podnik uplatňuje IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Taktiež IAS 38 vyžaduje, aby podnik odhadol uhraditeľnú sumu nehmotného majetku, ktorý už nie je k dispozícii na používanie, minimálne raz ročne.
15. IAS 38 je účinný pre účtovné obdobie začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie.
16. Pri prvom uplatňovaní IAS 38 obsahuje prechodné ustanovenia, ktoré vyžadujú spätné uplatňovanie:
  - a) kedykoľvek je to nevyhnutné na elimináciu položky, ktorá už ďalej nespĺňa požiadavky na vykazovanie podľa IAS 38; alebo
  - b) ak predchádzajúce oceňovanie nehmotného majetku je v protiklade so zásadami stanovenými v IAS 38 (napríklad, ak sa nehmotný majetok neodpisovalo alebo preceňovalo bez ohľadu na aktívny trh).

V ostatných prípadoch sa následné uplatňovanie požiadaviek na vykazovanie a amortizáciu buď vyžaduje (napríklad IAS 38 zakazuje vykazovanie nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou, ktoré sa predtým nevykazovalo), alebo povoľuje (napríklad IAS 38 odporúča vykazovať nehmotný majetok, ktoré sa nadobudlo v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou, a ktoré sa predtým nevykazovalo).

OBSAH	Odseky
Cieľ	343
Rozsah	343
Definície	344
Nehmotný majetok	345
Identifikovateľnosť	346
Ovládanie majetku	346
Budúce hospodárske úžitky	347
Vykazovanie a prvotné oceňovanie nehmotného majetku	347
Samostatná akvizícia	347
Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie	348
Akvizícia prostredníctvom štátnej dotácie	348
Výmeny majetku	349
Goodwill vytvorené vlastnou činnosťou	349
Nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou	349
Fáza výskumu	350
Fáza vývoja	350
Náklady na nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou	351
Vykazovanie nákladov	352
Minulé náklady, ktoré sa nemajú vykazovať ako majetok	353
Následné výdavky	353
Oceňovanie nasledujúce po prvotnom vykázaní	353
Základné riešenie	353
Prípustné alternatívne riešenie	353
Amortizácia	355
Obdobie amortizácie	355
Metóda amortizácie	357
Zostatková hodnota	357
Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie	357

Návratnosť účtovnej hodnoty – straty zo zníženia hodnoty	358
Vyradenie a likvidácia	359
Zverejňovanie	359
Všeobecné informácie	359
Nehmotný majetok zaúčtované podľa prípustného alternatívneho riešenia	361
Výdavky na výskum a vývoj	361
Ostatné informácie	361
Prechodné ustanovenia	361
Dátum účinnosti	364

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania nehmotných majetku, ktorými sa špecificky nezaobera iný medzinárodný účtovný štandard. Tento štandard vyžaduje od podniku, aby vykazoval nehmotný majetok vtedy a len vtedy, ak sa splnia určité kritériá. Štandard tiež špecifikuje, ako oceňovať účtovnú hodnotu nehmotných majetku a vyžaduje určité zverejnenia o nehmotnom majetku.

#### ROZSAH

1. V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame:
  - a) nehmotných majetku, na ktoré sa nevzťahuje iný medzinárodný účtovný štandard;
  - b) finančných majetku definovaných v IAS 32, Finančné nástroje: vykazovanie a prezentácia;
  - c) práv na nerastné suroviny a výdavkov na ich využitie alebo výdavkov na prieskum a ťažbu nerastných surovín, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov; a
  - d) nehmotných majetku, ktoré vznikajú v poisťovacích spoločnostiach zo zmlúv s poistencami.
2. Ak sa iný medzinárodný účtovný štandard zaoberá s konkrétnym druhom nehmotného majetku, podnik uplatňuje daný štandard namiesto tohto štandardu. Napríklad tento štandard neplatí pre:
  - a) nehmotný majetok držané v podniku kvôli predaju v rámci bežného chodu podnikania (pozri IAS 2, zásoby, a IAS 11, zákazková výroba);
  - b) odložené daňové pohľadávky (pozri IAS 12, dane z príjmov);
  - c) nájmy, ktoré spadajú do rozsahu IAS 17, nájmy;
  - d) majetok vznikajúci zo zamestnaneckých požitkov (pozri IAS 19, zamestnanecké požitky);

- e) goodwill vznikajúce z podnikovej kombinácie (pozri IAS 22, podnikové kombinácie); a
- f) finančný majetok definované v IAS 32, finančné nástroje: vykazovanie a prezentácia. Vykazovanie a oceňovanie niektorých finančných majetku je zahrnuté v: IAS 27, konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov; IAS 28, účtovanie investícií do pridružených podnikov, IAS 31, účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch; a IAS 39, finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie.
3. Niektoré nehmotný majetok môžu mať fyzickú podobu, ako je kompaktný disk (v prípade softvéru pre počítač), právna dokumentácia (v prípade licencie alebo patentu) alebo film. Pri určovaní, či majetok obsahuje aj nehmotné aj hmotné prvky, by sa malo postupovať podľa IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia, alebo ako nehmotný majetok podľa tohto štandardu, sa vyžaduje posúdiť, ktorý prvok je významnejší. Napríklad počítačový softvér pre počítačom riadené výrobné zariadenie, ktoré nemôže fungovať bez tohto konkrétneho softvéru, je integrálnou súčasťou súvisiaceho hardvéru a považuje sa za patriaci do triedy nehmotností, strojov a zariadení. To isté platí pre operačný systém počítača. Kde softvér nie je integrálnou súčasťou súvisiaceho hardvéru, počítačový softvér sa považuje za nehmotný majetok.
4. Tento štandard platí pre, okrem iného, výdavky na reklamu, odbornú prípravu, zábeh, výskum a vývoj. Činnosti výskumu a vývoja sú zamerané na vývoj poznatkov. Hoci tieto činnosti môžu mať za následok majetok vo fyzickej podobe (napríklad prototyp), hmotný prvok majetku je preto druhotný voči jeho nehmotnému prvku, ktorý stelesňuje poznatky.
5. Predmetom finančného nájmu môže byť buď hmotné alebo nehmotný majetok. Po prvotnom vykázaní zaobchádza nájomca s nehmotným majetkom držaným podľa finančného nájmu podľa tohto štandardu. Práva podľa licenčných zmlúv na položky ako sú filmy, videozáznamy, hry, scenáre, patenty a autorské práva sú vylúčené z rozsahu IAS 17 a spadajú do rozsahu tohto štandardu.
6. Výnimky z rozsahu medzinárodného účtovného štandardu sa môžu vyskytnúť, ak určité činnosti alebo transakcie sú tak špecializované, že na ich základe vznikajú účtovné problémy, ktorými je potrebné sa zaoberať iným spôsobom. Takéto problémy vznikajú pri výdavkoch na využitie alebo prieskum a ťažbu ropy, zemného plynu a nerastných surovín v ťažobných priemysloch a v prípade zmlúv medzi poisťovacími spoločnosťami a ich poisťencami. Tento štandard preto neplatí pre výdavky na takéto činnosti. Tento štandard však platí pre ostatné používané nehmotný majetok (ako je počítačový softvér), a ostatné výdavky (ako sú náklady na prípravu a zábeh) v ťažobných priemysloch a poisťovacích spoločnostiach.

## DEFINÍCIE

7. V tomto štandarde sa tieto výrazy používajú v uvedenom význame:

Nehmotný majetok je identifikované nepeňažný majetok, ktorý nemá fyzickú podobu, ktoré je držané s cieľom používania pri výrobe alebo dodávaní tovaru alebo služieb, kvôli prenájmu iným, alebo na správne účely.

Majetok je zdrojom:

- a) ovládaným podnikom, ktorý je výsledkom minulých udalostí; a

- b) z ktorého sa očakáva plynutie budúcich hospodárskych úžitkov do podniku.

Peňažný majetok sú peniaze v držbe a majetok, ktorý sa prijme vo fixných alebo stanoviteľných sumách peňazí.

Výskum je pôvodné a plánované zisťovanie vykonávané s cieľom získať nové vedecké alebo technické poznatky.

vývoj je uplatňovaním zistení výskumu alebo iných poznatkov do plánu alebo návrhu výroby nových alebo významne zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb pred začatím komerčnej výroby alebo používania.

Amortizácia je systematická alokácia odpisovateľnej sumy majetku počas jeho obdobia použiteľnosti.

Odpisovateľná suma je obstarávacia cena majetku alebo iná suma, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu v účtovných závierkach po odpočítaní zostatkovej hodnoty.

Obdobie použiteľnosti je buď:

- a) časové obdobie, počas ktorého sa očakáva, že podnik bude majetok používať; alebo
- b) počet výrobkov alebo podobných jednotiek, ktoré podnik očakáva, že sa získajú z majetku.

Obstarávacia cena je zaplatená peňažná alebo ekvivalentná suma, alebo objektívna hodnota, podľa inej úvahy priradená k obstaraniu majetku v čase jeho obstarania; v prípade výroby ide o vlastné náklady.

Zostatková hodnota je čistá suma, ktorú podnik očakáva získať za majetok na konci jeho obdobia použiteľnosti po odpočítaní očakávaných nákladov na vyradenie.

Objektívna hodnota majetku je suma, za ktorú sa môže majetok vymieňať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Aktívny trh je trh, na ktorom sú splnené všetky z týchto podmienok:

- a) položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;
- b) v akomkoľvek čase je možné nájsť ochotných kupujúcich a predávajúcich; a
- c) ceny sú prístupné verejnosti.

Strata zo zníženia hodnoty je suma, ktorou účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej sa majetok vykázaný v súvahe po odpočítaní akumulovaných odpisov a okrem toho aj akumulovaných strát zo zníženia hodnoty.

#### *Nehmotný majetok*

8. Podniky často rozšíria zdroje alebo im vznikajú záväzky za akvizíciu, rozvoj, údržbu a vylepšenie nehmotných zdrojov ako sú vedecké alebo technické poznatky, návrh a realizácia nových procesov alebo systémov, licencie, duševné vlastníctvo, znalosti trhu a ochranné známky (vrátane obchodných značiek a vydavateľských názvov). Spoločnými príkladmi takto široko chápaných položiek sú počítačový softvér, patenty, autorské práva, hrané filmy, zoznamy zákazníkov, práva na obsluhu hypotéky, rybárske povolenia, dovozné kvóty, práva na predaj, vzťahy so zákazníkom alebo dodávateľmi, vernosť zákazníka, podiel na trhu a marketingové práva.
9. Nie všetky položky opísané v odseku 8 spĺňajú definíciu nehmotného majetku, t. j. identifikovateľnosť, ovládanie zdroja a existenciu budúcich hospodárskych úžitkov. Ak položka zahrnutá do tohto štandardu nespĺňa definíciu nehmotného majetku, výdavok na jej obstaranie alebo vytvorenie vlastnou činnosťou sa vykazuje ako náklad v období, v ktorom sa vynaloží. Ak sa však položka nadobudne v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, tvorí časť vykázaneho goodwill-u k dátumu akvizície (pozri odsek 56).

## Identifikovateľnosť

10. Definícia nehmotného majetku vyžaduje, aby bolo nehmotný majetok identifikovateľný tak, aby sa dalo jasne odlíšiť od goodwill-u. Goodwill vznikajúce pri podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, predstavuje platbu uskutočnenú nadobúdateľom v očakávaní budúcich hospodárskych úžitkov. Budúce hospodárske úžitky môžu byť výsledkom synergie medzi identifikovateľnými nadobudnutým majetkom alebo z majetku, ktoré individuálne nespĺňajú podmienky na vykazovanie v účtovnej závierke, ale za ktoré je nadobúdateľ pripravený uskutočniť platbu pri akvizícii.
11. Nehmotný majetok je jasne odlíšený od goodwill-u, ak je majetok oddeliteľný. Majetok je oddeliteľný, ak by podnik mohol prenajať, predať, vymeniť alebo rozdeliť konkrétne budúce hospodárske úžitky patriace danému majetku bez toho, aby sa znížili budúce hospodárske úžitky, ktoré plynú z ostatných majetku používaných v tej istej zárobkovej činnosti.
12. Oddeliteľnosť nie je nevyhnutnou podmienkou pre identifikovateľnosť, keďže podnik môže byť schopný identifikovať majetok nejakým iným spôsobom. Napríklad, ak sa nehmotný majetok nadobudne so skupinou majetku, transakcia môže obsahovať prevod zákonných práv, ktoré umožnia podniku identifikovať nehmotný majetok. Podobne, ak interný projekt má za cieľ vytvoriť zákonné práva pre podnik, charakter týchto práv môže pomáhať podniku pri identifikácii podstaty nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou. Taktiež, i keď majetok vytvára budúce hospodárske úžitky iba v kombinácii s ostatným majetkom, majetok je identifikovateľný, ak podnik môže identifikovať budúce hospodárske úžitky, ktoré budú plynúť z daného majetku.

## Ovládanie aktív

13. Podnik ovláda majetok, ak má právomoc na získanie budúcich hospodárskych úžitkov plynúcich zo základného zdroja, a tiež môže obmedziť prístup ostatných k týmto úžitkom. Kapacita podniku ovládať budúce hospodárske úžitky z nehmotného majetku by spravidla pramenila zo zákonných práv, ktoré sú vymáhateľné súdnou cestou. Je zložitejšie preukázať ovládanie pri absencii zákonných práv. Zákonná vymáhateľnosť práva nie je však nevyhnutnou podmienkou ovládania, keďže podnik môže byť schopný ovládať budúce hospodárske úžitky nejakým iným spôsobom.
14. Z trhu a technických poznatkov môžu prameniť budúce hospodárske úžitky. Podnik ovláda takéto úžitky, ak sú napríklad poznatky chránené zákonnými právami, ako sú autorské práva, obchodné embargo (kde je dovoľené), alebo zákonnou povinnosťou zamestnancov na udržanie služobného tajomstva.
15. Podnik môže mať tím kvalifikovaných pracovníkov a môže byť schopný identifikovať nárast ich schopností vedúci k budúcim hospodárskym úžitkom z odbornej prípravy. Podnik môže tiež očakávať, že pracovníci budú pokračovať vo využívaní svojich schopností pre podnik. Väčšinou však podnik dostatočne neovláda očakávané budúce hospodárske úžitky vznikajúce z tímu kvalifikovaných pracovníkov a z odbornej prípravy tak, aby uvažoval o tom, že tieto položky spĺňajú definíciu nehmotného majetku. Kvôli podobnej príčine nebude konkrétny manažérsky alebo technický talent pravdepodobne spĺňať definíciu nehmotného majetku s výnimkou prípadu, kedy je na jeho využitie a získavanie budúcich hospodárskych úžitkov chránené zákonnými právami, a pokiaľ spĺňa ostatné časti definície.
16. Podnik môže mať portfólio zákazníkov alebo podiel na trhu a očakávať, že vzhľadom na jeho snahu vybudovať vzťahy so zákazníkmi a vernosť budú zákazníci pokračovať v obchodovaní s podnikom. Ak však chýbajú zákonné práva na ochranu alebo iné spôsoby na ovládanie vzťahov so zákazníkmi alebo vernosť zákazníkov podniku, podnik obvyčajne nedostatočne ovláda hospodárske úžitky zo vzťahov so zákazníkmi a vernosť tak, aby považoval tieto položky (portfólio zákazníkov, podiely na trhu, vzťahy so zákazníkmi, vernosť zákazníkov) za spĺňajúce definíciu nehmotných majetku.

**Budúce hospodárske úžitky**

17. Budúce hospodárske úžitky plynúce z nehmotného majetku môžu obsahovať výnosy z predaja výrobkov alebo služieb, úspory nákladov alebo iné úžitky vyplývajúce z používania nehnuteľností podnikom. Napríklad používanie duševného vlastníctva vo výrobnom procese môže skôr znížiť budúce výrobné náklady ako zvýšiť budúce výnosy.

**VYKAZOVANIE A PRVOTNÉ OCEŇOVANIE NEHMOTNÉHO MAJETKU**

18. Vykazovanie položky ako nehmotný majetok vyžaduje od podniku preukázať, že položka spĺňa:
- a) definíciu nehmotného majetku (pozri odseky 7 až 17); a
  - b) kritériá na vykázanie stanovené v tomto štandarde (pozri odseky 9 až 55).
19. Nehmotný majetok by sa malo vykazovať vtedy a len vtedy, ak:
- a) je pravdepodobné, že budúce hospodárske úžitky, ktoré patria k danému majetku, budú plynúť do podniku; a
  - b) je možné spoľahlivo oceniť obstarávaciu cenu daného majetku.
20. Podnik by mal zhodnotiť pravdepodobnosť budúcich hospodárskych úžitkov používaním primeraných a pomocných predpokladov, ktoré predstavujú najlepší odhad manažmentu o súbore hospodárskych podmienok, ktoré budú existovať počas obdobia použiteľnosti daného majetku.
21. Podnik používa úsudok pri hodnotení stupňa istoty týkajúceho sa toku budúcich hospodárskych úžitkov, ktoré prináležia používaniu daného majetku na základe dôkazu, ktorý je k dispozícii v čase prvotného vykazovania, s väčším dôrazom na externý dôkaz.
22. Nehmotný majetok by sa malo najprv oceňovať v obstarávacej cene.

**Samostatná akvizícia**

23. Ak je nehmotný majetok obstaraný samostatne, obstarávacía cena nehmotného majetku sa môže zvyčajne spoľahlivo oceniť. Toto je hlavne vtedy, keď kúpna protihodnota je vo forme peňažných prostriedkov alebo iných peňažných majetku.
24. Obstarávacía cena nehmotného majetku sa skladá z jeho nákupnej ceny, vrátane všetkých dovozných ciel a neuhraditeľných spotrebných daní, a všetkých priamo súvisiacich výdavkov na prípravu majetku na jeho zamýšľané používanie. Priamo súvisiace výdavky obsahujú, napríklad honoráre za právne služby. Všetky obchodné zľavy a rabaty sú odpočítané pri ich vzniku od obstarávacej ceny.
25. Ak je platba za nehmotný majetok odložená mimo rámec bežných úverových podmienok, jeho obstarávacou cenou je ekvivalentná cena platená v hotovosti; rozdiel medzi touto sumou a celkovou platbou sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru, pokiaľ nie je kapitalizovaný podľa prípustného alternatívneho riešenia v IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky.
26. Ak sa nehmotný majetok nadobudne výmenou za majetkové nástroje vykazujúceho podniku, obstarávacou cenou majetku je objektívna hodnota vydaných majetkových nástrojov, ktorá sa rovná objektívnej hodnote majetku.



*Akvizícia ako súčasť podnikovej kombinácie*

27. Podľa IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, ak sa nehmotný majetok nadobudne v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, obstarávací cena tohto nehmotného majetku vychádza z jeho objektívnej hodnoty k dátumu akvizície.
28. Vyžaduje sa posúdiť, či sa obstarávací cena (t. j. objektívna hodnota) nehmotného majetku nadobudnutého v podnikovej kombinácii, môže oceňovať s dostatočnou spoľahlivosťou na účely osobitného vykazovania. Stanovené trhové ceny na aktívnom trhu poskytujú najspoľahlivejší ukazovateľ objektívnej hodnoty (pozri tiež odsek 67). Vhodnou trhovou cenou je zvyčajne aktuálna ponúkaná cena. Ak aktuálne ponúkané ceny nie sú k dispozícii, cena z poslednej podobnej transakcie môže poskytovať základ pre odhadnutie objektívnej hodnoty, predpokladajúc, že neexistovala podstatná zmena v hospodárskych podmienkach medzi dátumom transakcie a dátumom, ku ktorému bola odhadnutá objektívna hodnota majetku.
29. Ak neexistuje aktívny trh pre majetok, jeho obstarávací cena odzrkadľuje sumu, ktorú by podnik zaplatil k dátumu akvizície za majetok v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami vychádzajúc z najlepších dostupných informácií. Pri stanovení tejto sumy podnik berie do úvahy výsledok nedávnych transakcií s podobným majetkom.
30. Určité podniky, ktoré sa pravidelne zúčastňujú nákupu a predaja špecifických nehmotných majetku, vyvinuli techniky na odhadovanie ich objektívnych hodnôt nepriamym spôsobom. Tieto techniky sa môžu používať pri prvotnom oceňovaní nehmotného majetku získaného v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, ak ich cieľom je odhad objektívnej hodnoty podľa definície v tomto štandarde a ak zobrazujú súčasné transakcie a zvyklosti z priemyselného odvetvia, do ktorého majetok patrí. Tieto techniky prípadne zahŕňajú používanie multiplikátorov odzrkadľujúcich bežné trhové transakcie v určitých ukazovateľoch riadiacich ziskovosť majetku (ako sú výnosy, podiely na trhu, prevádzkový zisk, a podobne) alebo diskontujúcich odhadované budúce čisté peňažné toky z daného majetku.
31. V súlade s týmto štandardom a požiadavkami IAS 22 (revidovaný 1998) na vykazovanie identifikovateľných majetku a záväzkov:
- a) nadobúdateľ vykazuje nehmotný majetok, ktoré spĺňa kritériá na vykazovanie v odsekoch 19 a 20 aj vtedy, ak sa toto nehmotný majetok nevykázalo v účtovnej závierke nadobúdaného podniku; a
  - b) ak sa obstarávací cena (t. j. objektívna hodnota) nehmotného majetku získaného ako súčasť podnikovej kombinácie, ktorá je akvizíciou, nemôže spoľahlivo oceniť, tento majetok sa nevykáže ako samostatné nehmotný majetok, ale sa začlení do goodwill-u (pozri odsek 56).
32. IAS 22 (revidovaný 1998) limituje obstarávací cenu prvotne vykázanú pre nehmotný majetok na sumu, ktorá nevytvára alebo nezvyšuje žiadne zníženie hodnoty goodwill-u, ktoré vzniká k dátumu akvizície.

*Akvizícia prostredníctvom štátnej dotácie*

33. V niektorých prípadoch sa môže nehmotný majetok nadobudnúť bezodplatne alebo za symbolickú cenu prostredníctvom štátnej dotácie. Toto sa môže uskutočniť, ak vláda prevedie alebo pričlení podniku nehmotný majetok, ako sú oprávnenia na pristávanie na letisku, licencie na prevádzkovanie rozhlasových alebo televíznych staníc, dovozné licencie alebo kvóty alebo práva na prístup k iným obmedzeným zdrojom. Podľa IAS 20, Účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci, sa podnik môže rozhodnúť pre prvotné vykávanie nehmotného majetku aj dotácie v objektívnych hodnotách. Ak sa podnik rozhodne, že nevykáže majetok prvotne v objektívnej hodnote, vykazuje majetok prvotne v symbolickej sume (podľa iného riešenia prípustného podľa IAS 20) zvýšenej o všetky výdavky, ktoré sú priamo priraditeľné na prípravu majetku pre jeho zamýšľané používanie.

*Výmeny majetku*

34. Nehmotný majetok sa môže nadobudnúť výmenou alebo čiastočnou výmenou za nepodobné nehmotný majetok alebo iný majetok. Obstarávacia cena takejto položky je ocenená v objektívnej hodnote prijatého majetku, ktorá je ekvivalentná objektívnej hodnote vydaného majetku upravenej o sumu prevodov všetkých peňažných prostriedkov a peňažných ekvivalentov.
35. Nehmotný majetok sa môže nadobudnúť výmenou za podobný majetok, ktoré má podobné používanie v tom istom odbore podnikania a má podobnú objektívnu hodnotu. Nehmotný majetok sa môže taktiež predať výmenou za podiel na vlastnom imaní z podobného majetku. V oboch prípadoch, keďže zároboková činnosť nie je úplná, nevykazuje sa zisk alebo strata z transakcie. Namiesto toho je obstarávacou cenou nového majetku účtovná hodnota predaného majetku. Objektívna hodnota prijatého majetku však môže poskytovať dôkaz o strate zo zníženia hodnoty predaného majetku. Za takýchto okolností sa strata zo zníženia hodnoty vykazuje pre predávaný majetok a účtovná hodnota po znížení hodnoty sa priradí novému majetku.

*Goodwill vytvorené vlastnou činnosťou*

36. Goodwill vytvorené vlastnou činnosťou by sa nemalo vykazovať ako majetok.
37. V niektorých prípadoch sa vynakladá výdavok pri tvorbe budúcich hospodárskych úžitkov, avšak jeho výsledkom nie je vytvorenie nehmotného majetku, ktoré by spĺňalo kritériá na vykazovanie podľa tohto standardu. Takýto výdavok sa často charakterizuje ako prispievajúci k goodwill-u vytvorenému vlastnou činnosťou. Vlastnou činnosťou vytvorené goodwill sa nevykazuje ako majetok, pretože nie je identifikovateľným zdrojom ovládaným podnikom, ktorého obstarávacia cena sa môže spoľahlivo oceniť.
38. Rozdiely medzi trhovou hodnotou podniku a účtovnou hodnotou jeho identifikovateľných čistých majetku v akomkoľvek časovom okamihu sú výsledkom celého radu faktorov, ktoré ovplyvňujú hodnotu podniku. Takéto rozdiely však nie je možné považovať za obstarávaciu cenu nehmotného majetku ovládaného podnikom.

*Nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou*

39. Niekedy je zložité zhodnotiť, či nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou spĺňa podmienky na vykazovanie. Často je zložité:
- identifikovať či, a časový úsek, kedy, existuje identifikovateľný majetok, ktoré bude vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske úžitky; a
  - stanoviť spoľahlivo obstarávaciu cenu majetku. V niektorých prípadoch náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou nie je možné odlišiť od nákladov na údržbu alebo zlepšenie goodwill-u podniku vytvoreného vlastnou činnosťou alebo na prevádzkovanie bežných denných činností.

Z tohto dôvodu, navyše k súladu so všeobecnými požiadavkami na vykazovanie a prvotné oceňovanie nehmotného majetku, podnik uplatňuje požiadavky a návrh v odsekoch 40 až 55 na všetky nehmotný majetok vytvárané vlastnou činnosťou.

40. Pri zhodnotení, či nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou spĺňa kritériá na vykazovanie, podnik člení vytváranie majetku na:
- fázu výskumu; a
  - fázu vývoja.

Hoci pojmy „výskum“ a „vývoj“ sú definované, pojmy „fáza výskumu“ a „fáza vývoja“ majú širší význam na účely tohto standardu.

41. Ak podnik nemôže odlišiť fázu výskumu od fázy vývoja pri internom projekte na vytvorenie nehmotného majetku, podnik spracúva výdavky na tento projekt tak, ako keby boli vynaložené iba vo fáze výskumu.

## Fáza výskumu

42. Žiadne nehmotný majetok vznikajúce z výskumu (alebo z fázy výskumu interného projektu) by sa nemalo vykazovať. Výdavky na výskum (alebo na fázu výskumu interného projektu) by sa mali vykazovať ako náklady v čase, kedy boli vynaložené.
43. Tento štandard vychádza z toho, že vo fáze výskumu projektu podnik nemôže preukázať, že existuje také nehmotný majetok, ktoré bude vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske úžitky. Preto sa takýto výdavok vždy vykazuje ako náklad v čase, kedy sa vynaloží.
44. Príkladmi výskumných činností sú:
- činnosti zamerané na získanie nových poznatkov;
  - skúmanie, zhodnotenie a konečný výber uplatnení záverov výskumu alebo iných poznatkov;
  - hľadanie alternatívnych materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb; a
  - formulácia, dizajn, hodnotenie a konečný výber možných alternatív nových alebo zlepšených materiálov, zariadení, výrobkov, procesov, systémov alebo služieb.

## Fáza vývoja

45. Nehmotný majetok vznikajúce z vývoja (alebo z fázy vývoja interného projektu) by sa malo vykazovať vtedy a len vtedy, ak podnik môže preukázať všetky tieto okolnosti:
- technickú možnosť dokončenia nehmotného majetku tak, že bude k dispozícii na používanie alebo predaj;
  - jeho zámer dokončiť nehmotný majetok a používať alebo predáť ho;
  - jeho schopnosť používať alebo predáť nehmotný majetok;
  - ako bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske úžitky. Okrem iného by podnik mal preukázať existenciu trhu pre výstupy nehmotného majetku alebo pre nehmotný majetok samé o sebe alebo, ak sa bude používať interne, užitočnosť nehmotného majetku;
  - dostupnosť primeraných technických, finančných a ostatných zdrojov na dokončenie vývoja a na používanie alebo predaj nehmotného majetku; a
  - schopnosť spoľahlivo oceňovať výdavky súvisiace s nehmotným majetkom počas jeho vývoja.
46. Vo fáze vývoja projektu môže podnik v určitých prípadoch identifikovať nehmotný majetok a preukázať, že majetok bude vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske úžitky. Je to preto, že fáza vývoja projektu je pokročilejšia ako fáza výskumu.
47. Príkladmi činností vývoja sú:
- dizajn, zhotovenie a testovanie prototypov a modelov v etapách pred ich výrobou alebo použitím;
  - dizajn nástrojov, šablón, foriem a čípor využívaním novej technológie;
  - dizajn, zhotovenie a činnosť skúšobnej prevádzky, ktorá nie je v etape hospodárskej realizovateľnosti komerčnej výroby; a
  - dizajn, zhotovenie a prevádzka vybratej alternatívy pre nové alebo zlepšené materiály, zariadenia, výrobky, procesy, systémy alebo služby.

48. Pri dokazovaní, ako bude nehmotný majetok vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske úžitky, podnik hodnotí budúce hospodárske úžitky, ktoré budú prijaté z majetku, na základe zásad IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Ak bude majetok vytvárať budúce hospodárske úžitky jedine v kombinácii s ostatným majetkom, podnik uplatní koncept jednotiek vytvárajúcich peňažné prostriedky podľa IAS 36.
49. Dostupnosť zdrojov na dokončenie, používanie a získavanie úžitkov z nehmotného majetku sa môže preukazovať napríklad v podnikateľskom pláne zobrazujúcom potrebné technické, finančné a ostatné zdroje a schopnosť podniku zabezpečiť tieto zdroje. V určitých prípadoch podnik preukazuje dostupnosť externých finančných zdrojov získaním potvrdenia veriteľov o ich ochote financovať plán.
50. Podnikový kalkulačný systém môže často spoľahlivo oceniť náklady na vytváranie nehmotného majetku vlastnou činnosťou, ako sú mzdové a ostatné výdavky vznikajúce pri zabezpečovaní autorských práv alebo licencií alebo pri vývoji počítačového softvéru.
51. Vlastnou činnosťou vytvorené obchodné značky, názvy novín, vydavateľské názvy, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou by sa nemali vykazovať ako nehmotný majetok.
52. Tento štandard vychádza z toho, že výdavky na vlastnou činnosťou vytvorené obchodné značky, názvy novín, vydavateľské názvy, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou sa nemôžu odlišovať od nákladov na vývoj podnikania ako celku. Dané položky sa preto nevykazujú ako nehmotný majetok.

#### Náklady na nehmotné aktíva vytvorené vlastnou činnosťou

53. Náklady na nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou na účely odseku 22 tvorí suma výdavkov vynaložená odo dňa, kedy nehmotný majetok po prvý raz splnilo kritériá na vykazovanie podľa odsekov 19 až 20 a 45. Odsek 59 zakazuje opätovné zaradenie výdavkov vykázaných ako náklady v predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke alebo finančných správach v priebehu účtovného roka.
54. Náklady na nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou obsahujú všetky výdavky, ktoré sa môžu priamo priradiť alebo alokovať na primeranom a konzistentnom základe na vytvorenie, výrobu a prípravu majetku na jeho zamýšľané používanie. Tieto náklady zahŕňajú, ak je vhodné:
  - a) výdavky na materiály a služby používané alebo spotrebované pri vytváraní nehmotného majetku;
  - b) mzdy, platy a ostatné osobné náklady pracovníkov priamo sa podieľajúcich na vytváraní majetku;
  - c) všetky výdavky, ktoré sú priamo priradené k vytváraniu majetku, ako sú poplatky za registráciu zákonného práva a amortizácia patentov a licencií, ktoré sa používajú pri vytváraní majetku; a
  - d) režijné náklady, ktoré sú nevyhnutné pri vytváraní majetku a ktoré je možné alokovať na primeranom a konzistentnom základe majetku (napríklad alokácia odpisov nehnuteľností, strojov a zariadení, poisťné prémie a nájomné). Alokácia režijných nákladov sa vykonáva na podobnom základe, aký sa používa pri alokácii režijných nákladov na zásoby (pozri IAS 2, Zásoby). IAS 23, Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ustanovuje kritériá na vykazovanie úrokov ako súčasti nákladov na nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou.
55. Tieto položky nie sú zložkami nákladov na nehmotný majetok vytvorené vlastnou činnosťou:
  - a) predajné, správne a ostatné všeobecné režijné výdavky s výnimkou prípadov, kedy je tieto výdavky možné priamo priradiť k príprave majetku na jeho používanie;
  - b) konkrétne zistené neefektívne výdavky a počiatočné prevádzkové straty vznikajúce predtým, ako majetok dosiahne plánovanú výnosnosť; a
  - c) výdavky na odbornú prípravu pracovníkov na prevádzkovanie majetku.

## Príklad ilustrujúci odsek 53

Podnik vyvíja nový výrobný proces. Počas roka 20X5 vznikli výdavky 1 000, z čoho 900 vzniklo pred 1. decembrom 20X5 a 100 vzniklo medzi 1. decembrom 20X5 a 31. decembrom 20X5. Podnik môže preukázať, že k 1. decembru 20X5 výrobný proces spĺňa kritériá na vykazovanie ako nehmotný majetok. Uhraditeľná suma pre know-how, ktoré je využité v procese (vrátane budúcich peňažných výdavkov na dokončenie procesu predtým, ako je k dispozícii na používanie), sa odhaduje na 500.

Na konci roka 20X5 sa výrobný proces vykazuje ako nehmotný majetok v nákladoch 100 (výdavky, ktoré vznikli od dátumu, kedy boli splnené kritériá na vykazovanie, t. j. 1. decembra 20X5). Výdavky 900, ktoré vznikli pred 1. decembrom 20X5, sú vykázané ako náklady, pretože kritériá na vykázanie neboli splnené až do 1. decembra 20X5. Tieto výdavky nikdy nebudú tvoriť súčasť nákladov výrobného procesu vykazaného v súvahe.

Počas roka 20X6 vznikli výdavky 2 000. Na konci roka 20X6 sa uhraditeľná suma pre know-how, ktoré je využité v procese (vrátane budúcich peňažných výdavkov na dokončenie procesu predtým, ako je k dispozícii na používanie), odhaduje na 1 900.

Na konci roka 20X6 sú náklady výrobného procesu 2 100 (výdavky 100 vykázané na konci roka 20X5 plus výdavky 2 000 vykázané v roku 20X6). Podnik vykazuje stratu zo zníženia hodnoty 200 kvôli úprave účtovnej hodnoty procesu pred stratou zo zníženia hodnoty (2 100) na jeho uhraditeľnú sumu (1 900). Táto strata zo zníženia hodnoty sa zruší v nasledujúcom období, ak sa splnia požiadavky na zrušenie straty zo zníženia hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.

## VYKAZOVANIE NÁKLADOV

56. Výdavok na nehmotnú položku by sa mal vykazovať ako náklad v čase, keď bol vynaložený, s výnimkou:
- ak tvorí súčasť obstarávacej ceny nehmotného majetku, ktoré spĺňa kritériá na vykazovanie (pozri odseky 18 až 55); alebo
  - položka je nadobudnutá v podnikovej kombinácii, ktorá je akvizíciou, a nemôže sa vykazovať ako nehmotný majetok. Ak ide o takýto prípad, tento výdavok (zahnutý do nákladov akvizície) by mal tvoriť súčasť sumy patriacej goodwill-u (zápornému goodwill-u) k dátumu akvizície (pozri IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie).
57. V niektorých prípadoch sa výdavok vynakladá kvôli poskytovaniu budúcich hospodárskych úžitkov podniku, avšak nie je nadobudnuté alebo vytvorené žiadne nehmotný majetok alebo iný majetok, ktoré by sa mohli vykazať. V takýchto prípadoch sa výdavok vykazuje ako náklad v čase, kedy sa vynaloží. Napríklad výdavok na výskum sa vždy vykazuje ako náklad, keď sa vynaloží (pozri odsek 42). Príklady ostatných výdavkov, ktoré sa vykazujú ako náklad v čase, keď sa vynaloží, zahŕňajú:
- výdavky na činnosti prípravy a zábehu (náklady na prípravu a zábeh), s výnimkou, keď sú tieto výdavky zahrnuté do obstarávacej ceny položky nehmuteľností, strojov a zariadení podľa IAS 16. Náklady na prípravu a zábeh sa môžu skladať z nákladov na založenie ako sú právne a kancelárske náklady, ktoré vznikli pri zriaďovaní právnej jednotky, výdavky na otvorenie novej prevádzky alebo podniku (náklady pred otvorením) alebo výdavky na začatie nových činností alebo spustenie nových výrobkov alebo procesov (predvýrobné náklady);
  - výdavky na odbornú prípravu;
  - výdavky na reklamné a propagačné činnosti; a
  - výdavky na premiestnenie alebo reorganizáciu časti alebo celého podniku.
58. Odsek 56 nevylučuje vykazovanie preddavku ako majetku v čase, keď platba za dodávku tovaru alebo služieb bola uskutočnená pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

*Minulé náklady, ktoré sa nemajú vykazovať ako majetok*

59. Výdavky na nehmotnú položku, ktoré boli prvotne vykázané ako náklady vykazujúcim podnikom v predchádzajúcej ročnej účtovnej závierke alebo finančnej správe v priebehu účtovného roka, by sa nemali vykazovať ako súčasť obstarávacej ceny nehmotného majetku v neskoršom období.

#### NÁSLEDNÉ VÝDAVKY

60. Následné výdavky na nehmotný majetok po jeho nakúpení alebo dokončení by sa mali vykazovať ako náklady v období, kedy sú vynaložené, s výnimkou, keď:
- je pravdepodobné, že tento výdavok umožní majetku vytvárať budúce hospodárske úžitky zvýšením jeho pôvodne stanoveného štandardu výkonnosti; a
  - tento výdavok sa môže spoľahlivo oceniť a priradiť k majetku.

Ak sú tieto podmienky splnené, následný výdavok by mal zvýšiť obstarávaciu cenu nehmotného majetku <sup>(1)</sup>.

61. Následný výdavok na vykázané nehmotný majetok sa vykazuje ako náklad, ak sa tento výdavok vyžaduje na zachovanie majetku v jeho pôvodne stanovenom štandarde výkonnosti. Charakter nehmotných majetku je taký, že v mnohých prípadoch nie je možné stanoviť, či ďalší výdavok pravdepodobne umožní alebo zachová hospodárske úžitky, ktoré budú plynúť do podniku z týchto majetku. Okrem toho je často zložité priradiť takéto výdavky skôr priamo na konkrétne nehmotný majetok ako na podnik ako celok. Len výnimočne sa bude preto výdavok vynakladať po prvotnom vykazovaní nakúpeného nehmotného majetku alebo po dokončení nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou navyše k obstarávacej cene nehmotného majetku.
62. V súlade s odsekom 51 sa následný výdavok na obchodné značky, názvy novín, vydavateľské názvy, zoznamy zákazníkov a položky podobné svojou podstatou (či už nakúpené externe alebo vytvorené vlastnou činnosťou) vždy vykazuje ako náklad s cieľom vylúčiť vykazovanie goodwill-u vytvoreného vlastnou činnosťou.

#### OCEŇOVANIE NASLEDUJÚCE PO PRVOTNOM VYKÁZANÍ

##### *Základné riešenie*

63. Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok malo zaúčtovať vo svojej obstarávacej cene zníženej o akumulované odpisy a akumulované straty zo zníženia hodnoty.

##### *Prípustné alternatívne riešenie*

64. Po prvotnom vykázaní by sa nehmotný majetok malo zaúčtovať v precenenej sume, pričom je jeho objektívnou hodnotou ku dňu precenenia zníženou o všetky následné akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty. Na účely precenenia podľa tohto štandardu by sa objektívna hodnota mala stanoviť porovnaním s aktívnym trhom. Precenenie by sa malo uskutočňovať s dostatočnou pravidelnosťou tak, aby sa účtovná hodnota významne nelíšila od tej, ktorá by bola určená použitím objektívnej hodnoty k súvahovému dňu.
65. Prípustné alternatívne riešenie nedovoľuje:
- precenenie nehmotných majetku, ktoré neboli predtým vykázané ako majetok; alebo
  - prvotné vykazovanie nehmotných majetku v sumách iných ako sú ich obstarávacie ceny.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-6: náklady na modifikáciu existujúceho softvéru.

66. Prípustné alternatívne riešenie sa používa potom, ako sa majetok prvotne vykáže v obstarávacej cene. Ak sa však iba časť obstarávacej ceny nehmotného majetku vykáže ako majetok, pretože majetok nespĺnil kritériá na vykazovanie, pokiaľ nie je čiastočne v procese (pozri odsek 53), prípustná alternatíva sa môže uplatňovať na celé daný majetok. Prípustné alternatívne riešenie je taktiež možné uplatňovať na nehmotný majetok, ktoré bolo prijaté prostredníctvom štátnej dotácie a vykázané v symbolickej sume (pozri odsek 33).
67. Je nezvyčajné, aby aktívny trh s črtami opísanými v odseku 7 existoval pre nehmotný majetok, hoci sa to môže stať. Napríklad v určitých právnych systémoch môže aktívny trh existovať pre voľne prenosné licencie taxi služby, rybárske licencie alebo výrobné kvóty. Aktívny trh však nemôže existovať pre obchodné značky, názvy novin, hudobné a filmové vydavateľské práva, patenty alebo ochranné známky, pretože každý takýto majetok je jedinečný. Taktiež, hoci sa nehmotný majetok nakupujú alebo predávajú, zmluvy sa uzatvárajú medzi jednotlivými kupujúcimi a predávajúcimi, a transakcie sú relatívne zriedkavé. Z týchto dôvodov neposkytuje cena platená za majetok dostatok dôkazu o objektívnej hodnote iného. Napokon, ceny často nie sú verejne dostupné.
68. Frekvencia preceňovania závisí od nestálosti objektívnych hodnôt nehmotných majetku, ktoré sa preceňujú. Ak sa objektívna hodnota preceňovaného majetku podstatne odlišuje od jeho účtovnej hodnoty, je nevyhnutné ďalšie precenenie. Niektoré nehmotný majetok môžu byť vystavené významným a prechodným pohybom v objektívnej hodnote a je preto potrebné ich každoročné precenenie. Takéto časté preceňovanie nie je nevyhnutné pre nehmotný majetok len s nepodstatnými pohybmi v objektívnej hodnote.
69. Ak sa nehmotný majetok preceňuje, všetky akumulované odpisy k dátumu precenenia sa buď:
- a) prehodnocujú pomerovo so zmenou v hrubej účtovnej hodnote majetku tak, že účtovná hodnota majetku po precenení sa rovná jeho precenenej hodnote; alebo
  - b) eliminujú voči hrubej účtovnej hodnote majetku a čistej sume prehodnotenej na precenenú sumu majetku.
70. Ak sa nehmotný majetok preceňuje, všetok ostatný majetok v jeho triede by sa mal tiež preceňovať, s výnimkou prípadu, kedy neexistuje aktívny trh pre tento majetok.
71. Trieda nehmotných majetku je zoskupením majetku podobného charakteru a používania v činnostiach podniku. Položky v rámci triedy nehmotných majetku sa preceňujú súčasne v snahe vyhnúť sa výberovému preceneniu majetku vykazovaním súm v účtovnej závierke predstavujúcich zmes obstarávacích cien a hodnôt k rozličným dátumom.
72. Ak sa nehmotný majetok v triede precenených nehmotných majetku nemôže preceňovať, pretože neexistuje aktívny trh pre tento majetok, mal by sa majetok zaúčtovať vo svojej obstarávacej cene zníženej o akumulované odpisy a straty zo zníženia hodnoty.
73. Ak objektívna hodnota preceneného nehmotného majetku nemôže byť dlhšie určená vzhľadom na aktívny trh, účtovnou hodnotou majetku by mala byť jeho precenená suma k dátumu posledného preceňovania porovnaním s aktívnym trhom znížená o všetky nasledujúce akumulované odpisy a všetky následné akumulované straty zo zníženia hodnoty.
74. Skutočnosť, že aktívny trh pre precenené nehmotný majetok už dlhšie neexistuje, môže naznačovať, že hodnota majetku by sa mohla znížiť a že je potrebné ho otestovať podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.
75. Ak je možné určiť objektívnu hodnotu majetku porovnaním s aktívnym trhom k dátumu nasledujúceho ocenenia, prípustné alternatívne riešenie sa uplatňuje od tohto dátumu.

76. Ak sa účtovná hodnota nehmotného majetku zvýši v dôsledku precenenia, zvýšenie sa by malo účtovať priamo v prospech vlastného imania pod označením prebytok z precenenia. Zvýšenie z precenenia by sa však malo vykazovať ako výnos v rozsahu, v ktorom ruší zníženie z precenenia toho istého majetku, a toto zníženie z precenenia sa predtým vykazovalo ako náklad.
77. Ak sa účtovná hodnota majetku zníži v dôsledku precenenia, zníženie by sa malo vykazovať ako náklad. Zníženie z precenenia by sa však malo účtovať priamo na ťarchu každého súvisiaceho prebytku z precenenia v rozsahu, v akom toto zníženie neprevyšuje sumu obsiahnutú v prebytku z precenenia vzhľadom na to istý majetok.
78. Kumulatívny prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania sa môže previesť priamo do nerozdeleného zisku v období, kedy sa prebytok realizuje. Celkový prebytok sa môže realizovať pri vyradení alebo likvidácii majetku. Niektoré prebytky sa však môžu realizovať až pri používaní majetku podnikom; v takom prípade je sumou realizovaného prebytku rozdiel medzi amortizáciou založenou na precenenej účtovnej hodnote majetku a amortizáciou, ktorá by sa vykazovala na základe historického nákladu majetku. Prevod prebytku z precenenia do nerozdeleného zisku sa neuskutočňuje v rámci výkazu ziskov a strát.

## AMORTIZÁCIA

### Obdobie amortizácie

79. Odpisovateľná suma nehmotného majetku by sa mala alokovať systematicky počas najlepšieho odhadu obdobia jeho použiteľnosti. Existuje vyvrátiteľný predpoklad, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku nepresiahne 20 rokov od dátumu, kedy bol majetok k dispozícii na používanie. Amortizácia by sa mala začať, keď je majetok k dispozícii na používanie.
80. Počas spotrebúvania budúcich hospodárskych úžitkov stelesnených v nehmotnom majetku v priebehu času sa účtovná hodnota majetku znižuje kvôli zobrazeniu spotreby. Toto sa dosahuje systematickou alokáciou obstarávacej ceny alebo precenenej sumy majetku bez akejkoľvek zostatkovej hodnoty ako náklad počas obdobia použiteľnosti majetku. Amortizácia sa vyказuje či už bol alebo nebol nárast v napríklad objektívnej hodnote alebo uhraditeľnej sume majetku. Mnoho faktorov by sa malo brať do úvahy pri určovaní obdobia použiteľnosti nehmotného majetku vrátane:
- a) očakávaného používania majetku podnikom a či by majetok mohla efektívne riadiť iná manažérska skupina;
  - b) typického výrobného životného cyklu majetku a verejných informácií o odhadoch obdobia použiteľnosti podobných typov majetku, ktoré sa používajú podobným spôsobom;
  - c) technických, technologických a iných typov zastarávania;
  - d) stability priemyslu, v ktorom majetok funguje, a zmien v trhovom dopyte po výrobkoch alebo službách, ktoré sú výstupom z majetku;
  - e) očakávaných činností od konkurentov alebo možných konkurentov;
  - f) úrovne výdavkov na údržbu nevyhnutných na dosiahnutie očakávaných budúcich hospodárskych úžitkov z majetku a schopnosti a snahy podniku dosiahnuť túto úroveň;
  - g) obdobia ovládania majetku a zákonných alebo podobných obmedzení na používanie majetku, ako sú dátumy splatnosti súvisiacich nájmov; a
  - h) či obdobie použiteľnosti majetku závisí od obdobia použiteľnosti ostatných majetku podniku.



81. Podľa pohľadu do histórie rýchlych zmien v technológii sú počítačový softvér a iné nehmotný majetok náchylné na technologické zastaranie. Je preto pravdepodobné, že ich obdobie použiteľnosti bude krátke.
82. Odhady obdobia použiteľnosti nehmotného majetku sa všeobecne stávajú menej spoľahlivými s nárastom dĺžky obdobia použiteľnosti. Tento štandard vychádza z predpokladu, že obdobie použiteľnosti nehmotných majetku pravdepodobne nepresiahne 20 rokov.
83. Vo výnimočných prípadoch môže existovať presvedčivý dôkaz, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku bude konkrétne obdobie dlhšie ako 20 rokov. V takýchto prípadoch je predpoklad, že obdobie použiteľnosti všeobecne nepresiahne 20 rokov, vyvrátiteľný a podnik:
- a) odpisuje nehmotný majetok počas najlepšieho odhadu obdobia jeho použiteľnosti;
  - b) odhaduje uhraditeľnú sumu nehmotného majetku minimálne ročne s cieľom zistiť akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty (pozri odsek 99); a
  - c) zverejňuje dôvody, prečo je predpoklad vyvrátiteľný, a faktor/-y, ktorý/-é zohral/-i významnú úlohu pri určení obdobia použiteľnosti nehmotností [pozri odsek 111 písm. a)].

#### Príklady

- A. Podnik nakúpil výhradné právo na výrobu vodnej elektrickej energie počas 60 rokov. Náklady na výrobu vodnej elektrickej energie sú oveľa nižšie ako náklady na získanie energie z alternatívnych zdrojov. Očakáva sa, že v geografickej oblasti obklopujúcej elektrárne bude veľký dopyt po vyrobenej energii z elektrárne počas minimálne 60 rokov.
- Podnik odpisuje právo na výrobu energie počas 60 rokov, s výnimkou prípadu, kedy existuje dôkaz, že jeho obdobie použiteľnosti je kratšie.
- B. Podnik nakúpil výhradné právo na prevádzkovanie diaľnice za poplatok počas 30 rokov. Neexistuje plán na vybudovanie alternatívnych ciest v oblasti, ktorej diaľnica slúži. Očakáva sa, že táto diaľnica sa bude používať minimálne 30 rokov.
- Podnik odpisuje právo na prevádzkovanie diaľnice počas 30 rokov, s výnimkou prípadu, kedy existuje dôkaz, že jej obdobie použiteľnosti je kratšie.
84. Obdobie použiteľnosti nehmotného majetku môže byť veľmi dlhé, avšak je vždy konečné. Neistota ospravedlňuje odhadovanie obdobia použiteľnosti nehmotného majetku na základe opatrnosti, avšak neospravedlňuje výber použiteľnosti, ktorá je nereálne krátka.
85. Ak sa kontrola nad budúcimi hospodárskymi úžitkami z nehmotného majetku dosiahne prostredníctvom zákonných práv, ktoré boli pridelené na konečné obdobie, obdobie použiteľnosti nehmotného majetku by nemalo presiahnuť obdobie zákonných práv, s výnimkou prípadov, keď:
- a) zákonné práva sú obnoviteľné; a
  - b) obnovenie je zjavne isté.
86. Môžu existovať hospodárske i právne faktory ovplyvňujúce obdobie použiteľnosti nehmotného majetku: hospodárske faktory určujú obdobie, počas ktorého sa budúce hospodárske úžitky prijímú; právne faktory môžu obmedziť obdobie, počas ktorého podnik kontroluje prístup k týmto úžitkom. Obdobie použiteľnosti je kratšie z období stanovených týmito faktormi.
87. Tieto faktory, medzi inými, naznačujú, že obnova zákonných práv je zjavne istá, ak:
- a) objektívna hodnota nehmotného majetku sa neznižuje, ak sa približuje koniec obdobia platnosti, alebo sa neznižuje viac ako náklady na obnovu základných práv;

- b) existuje dôkaz (pravdepodobne vychádzajúci z minulých skúseností), že zákonné práva sa obnovia; a
- c) existuje dôkaz, že podmienky nevyhnutné na získanie obnovy zákonných práv (ak nejaké sú) sa spĺnia.

#### Metóda amortizácie

- 88. Používaná metóda amortizácie by mala odzrkadľovať spôsob, ktorým sa hospodárske úžitky majetku spotrebávajú v podniku. Ak sa tento spôsob nemôže spoľahlivo určiť, mala by sa používať rovnomerná metóda. Odpisové zataženie za každé obdobie by sa malo vykazovať ako náklad s výnimkou prípadov, kedy iný medzinárodný účtovný štandard povoľuje alebo vyžaduje, aby bolo zahrnuté do účtovnej hodnoty iného majetku.
- 89. Množstvo metód amortizácie je možné použiť na alokáciu odpisovateľnej sumy majetku systematicky počas jeho obdobia použiteľnosti. Tieto metódy zahŕňajú metódu rovnomerného odpisovania, metódu zrýchleného odpisovania a metódu odpisovania na základe počtu vyrobených jednotiek. Metóda používaná pre nehnuteľnosti sa vyberá na základe očakávaného spôsobu spotreby hospodárskych úžitkov a používa sa konzistentne od obdobia k obdobiu, pokiaľ nedochádza k zmene v očakávanom spôsobe spotreby hospodárskych úžitkov, ktoré sa získajú z majetku. Iba výnimočne bude existovať, ak vôbec, presvedčivý dôkaz podporujúci metódu amortizácie pre nehmotný majetok, ktorá by viedla k nižšej sume akumulovaných odpisov ako podľa rovnomernej metódy.
- 90. Odpisy sa väčšinou vykazujú ako náklady. Niekedy však hospodárske úžitky stelesnené v majetku skôr spotrebuje podnik pri tvorbe iných majetku ako pri vzniku nákladu. V takýchto prípadoch tvorí odpisové zataženie časť obstarávacej ceny tohto ďalšieho majetku a je zahrnuté do jeho účtovnej hodnoty. Napríklad amortizácia nehmotných majetku používaných vo výrobnom procese sa zahŕňa do účtovnej hodnoty zásob (pozri IAS 2, zásoby).

#### Zostatková hodnota

- 91. Zostatková hodnota nehmotného majetku by sa mala považovať za nulovú, s výnimkou prípadov, keď:
  - a) existuje záväzok od ďalšieho účastníka k nákupu majetku na konci jeho obdobia použiteľnosti; alebo
  - b) existuje aktívny trh pre majetok a:
    - i) zostatková hodnota sa môže stanoviť berúc do úvahy tento trh; a
    - ii) je pravdepodobné, že takýto trh bude existovať na konci obdobia použiteľnosti daného majetku.
- 92. Odpisovateľná suma majetku sa stanoví po odpočítaní jeho zostatkovej hodnoty. Zostatková hodnota iná ako nulová znamená, že podnik očakáva vyradenie nehmotného majetku pred ukončením jeho hospodárskej životnosti.
- 93. Ak sa používa základné riešenie, zostatková hodnota sa odhaduje použitím cien prevažujúcich k dátumu nadobudnutia majetku, pre predaj podobného majetku, ktoré dosiahlo koniec svojho odhadovaného obdobia použiteľnosti a ktoré fungovalo v podmienkach podobných tým, v ktorých sa bude daný majetok používať. Zostatková hodnota sa následne nezvýši v dôsledku zmien cien alebo hodnoty. Ak sa používa prípustné alternatívne riešenie, nová odhadovaná zostatková hodnota sa určí k dátumu každého preceňenia majetku použitím cien prevládajúcich k danému dátumu.

#### Preskúmanie obdobia amortizácie a metódy amortizácie

- 94. Obdobie amortizácie a metóda amortizácie by sa mali revidovať aspoň na konci každého účtovného roku. Ak sa očakávané obdobie použiteľnosti majetku významne odlišuje od predchádzajúcich odhadov, obdobie amortizácie by sa malo následne zmeniť. Ak sa vyskytla významná zmena očakávaného spôsobu hospodárskych úžitkov z majetku, metóda amortizácie by sa mala zmeniť kvôli zobrazeniu zmeneného spôsobu. Také zmeny by sa mali zaúčtovať ako zmeny v účtovných odhadoch podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, úpravou odpisového zataženia v bežnom období a budúcich obdobiach.

95. Počas životnosti nehmotného majetku sa môže zistiť, že odhad jeho obdobia použiteľnosti nie je vhodný. Napríklad obdobie použiteľnosti sa môže predĺžiť následnými výdavkami, ktoré zlepšujú stav majetku zvýšením jeho pôvodne stanoveného štandardu výkonnosti. Taktiež vykazovanie straty zo zníženia hodnoty môže naznačovať, že je potrebné zmeniť obdobie amortizácie.
96. S odstupom času sa môže zmeniť aj spôsob budúcich hospodárskych úžitkov, u ktorých sa očakáva, že budú plynúť do podniku z nehmotného majetku. Napríklad sa môže zistiť, že zrýchlená metóda odpisovania je vhodnejšia ako rovnomerná metóda. Iným príkladom je, ak sa používanie práv súvisiacich s licenciou oneskorí kvôli nevyriešenému problému v ostatných častiach podnikateľského plánu. V takom prípade by sa hospodárske úžitky, ktoré plynú z majetku, mohli prijať až v neskorších obdobiach.

#### NÁVRATNOSŤ ÚČTOVNEJ HODNOTY – STRATY ZO ZNÍŽENIA HODNOTY

97. Pri stanovení, či je hodnota nehmotného majetku znížená, podnik uplatňuje IAS 36, Zníženie hodnoty majetku. Daný štandard vysvetľuje, ako podnik reviduje účtovné hodnoty svojich majetkov, ako stanovuje uhraditeľné sumy majetku a kedy vykazuje alebo ruší stratu zo zníženia hodnoty.
98. Podľa IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, ak sa strata zo zníženia hodnoty vyskytne pred ukončením prvého ročného účtovného obdobia začínajúceho po nadobudnutí nehmotného majetku získaného v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou, strata zo zníženia hodnoty sa vykazuje ako úprava tak sumy vzťahujúcej sa na nehmotný majetok ako aj goodwill-u (zníženia hodnoty goodwill-u) vykázaného k dátumu akvizície. Ak však strata zo zníženia hodnoty súvisí s konkrétnou udalosťou alebo zmenami v podmienkach vyskytujúcich sa po dátume akvizície, strata zo zníženia hodnoty sa vykazuje podľa IAS 36 a nie ako úprava sumy vzťahujúcej sa na goodwill (zníženie hodnoty goodwill-u) vykázané k dátumu akvizície.
99. Okrem týchto požiadaviek zahrnutých v IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, by mal podnik odhadnúť uhraditeľnú sumu týchto nehmotných majetkov minimálne na konci každého účtovného roka i vtedy, ak neexistuje náznak, že hodnota majetku je znížená:
- a) nehmotný majetok, ktoré ešte nie je k dispozícii na používanie; a
  - b) nehmotný majetok, ktoré sa odpisuje počas obdobia prevyšujúceho 20 rokov od dátumu, kedy bolo tento majetok k dispozícii na používanie.
- Uhraditeľná suma by sa mala stanoviť podľa IAS 36 a straty zo zníženia hodnoty by sa mali následne vykázat.
100. Schopnosť nehmotného majetku vytvárať dostatočné budúce hospodárske úžitky na náhradu jeho obstarávacej ceny je väčšinou predmetom vysokej neistoty až do chvíle, kým majetok nie je k dispozícii na používanie. Tento štandard preto vyžaduje od podniku minimálne raz ročne testovať zníženie účtovnej hodnoty nehmotného majetku, ktoré ešte nie je k dispozícii na používanie.
101. Niekedy je zložité zistiť, či sa hodnota nehmotného majetku môže znížiť, pretože, okrem iného, neexistuje nevyhnutne žiaden zjavný dôkaz o zastaraní. Táto zložitosť vzniká hlavne vtedy, keď má majetok dlhé obdobie použiteľnosti. Dôsledkom toho je, že tento štandard vyžaduje, ako minimum, ročnú kalkuláciu uhraditeľnej sumy nehmotného majetku, ak jeho obdobie použiteľnosti prevyšuje 20 rokov od dátumu, kedy začalo byť k dispozícii na používanie.
102. Požiadavka každoročného testovania zníženia hodnoty nehmotného majetku platí, kedykoľvek aktuálne celkové odhadované obdobie použiteľnosti majetku presahuje 20 rokov odvtedy, kedy začalo byť k dispozícii na používanie. Preto ak sa obdobie použiteľnosti nehmotného majetku odhaduje na menej ako 20 rokov pri prvotnom vykazovaní, avšak obdobie použiteľnosti sa predĺži následnými výdavkami tak, že presahuje 20 rokov odvtedy, ako sa majetok začal používať, podnik uskutoční testovanie zníženia hodnoty vyžadované podľa odseku 99 písm. b) a taktiež vykoná zverejnenia vyžadované podľa odseku 111 písm. a).

## VYRADENIE A LIKVIDÁCIA

103. Nehmotný majetok by sa malo vylúčiť z vykazovania (eliminovať zo súvahy) pri likvidácii alebo keď sa neočakávajú žiadne budúce hospodárske úžitky z jeho používania a následnej likvidácie.
104. Zisky alebo straty z vyradenia alebo likvidácie nehmotného majetku by sa mali určiť ako rozdiel medzi čistými výnosmi z vyradenia a účtovnou hodnotou majetku a mali sa by vykazovať ako výnosy alebo náklady vo výkaze ziskov a strát.
105. Ak sa nehmotný majetok vymení za podobný majetok za okolností opísaných v odseku 35, obstarávacia cena nadobúdaného majetku sa rovná účtovnej hodnote vyradovaného majetku a výsledkom nie je žiaden zisk ani strata.
106. Nehmotný majetok, ktoré je vyradené z aktívneho používania a držané s cieľom likvidácie, sa zaúčtuje v jeho účtovnej hodnote k dátumu, kedy bol majetok vyradený z aktívneho používania. Minimálne na konci každého účtovného roku podnik testuje majetok na zníženie hodnoty podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, a následne vykazuje akúkoľvek stratu zo zníženia hodnoty.

## ZVEREJŇOVANIE

*Všeobecné informácie*

107. Účtovná závierka by mala pre každú triedu nehmotných majetku, rozlišujúc medzi nehmotným majetkom vytvorenými vlastnou činnosťou a ostatnými nehmotným majetkom vykazovať:
- obdobie použiteľnosti alebo používané odpisové sadzby;
  - používané metódy amortizácie;
  - hrubé účtovné hodnoty a akumulované odpisy (agregované s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;
  - riadkovú/-é položku/-y vo výkaze ziskov a strát, v ktorej/-ých je zahrnutá amortizácia nehmotných majetku;
  - odsúhlasenie účtovnej hodnoty na začiatku a na konci obdobia, zobrazujúc:
    - prírastky označujúce osobitne tie, ktoré sú z interného vývoja, a tie, ktoré sú z podnikovej kombinácie;
    - vyradenia a likvidácie;
    - zvýšenia alebo zníženia počas daného obdobia vznikajúce z precenení podľa odsekov 64, 76 a 77 a zo strát zo zníženia hodnoty vykázaných alebo zrušených priamo vo vlastnom imaní podľa IAS 36, Zníženie hodnoty majetku, (ak existujú);
    - straty zo zníženia hodnoty vykázané vo výkaze ziskov a strát počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);
    - straty zo zníženia hodnoty zrušené vo výkaze ziskov a strát počas daného obdobia podľa IAS 36 (ak existujú);
    - amortizáciu vykázanú počas daného obdobia;
    - čisté kurzové rozdiely vznikajúce z prepočtu účtovnej závierky zahraničnej jednotky; a
    - ostatné zmeny účtovnej hodnoty počas daného obdobia.

Porovnateľné informácie sa nevyžadujú.

108. Trieda nehmotných majetku je zoskupenie majetku podobného charakteru a používania v podnikových činnostiach. Príklady samostatných tried môžu obsahovať:
- obchodné značky;
  - názvy novín a vydavateľské názvy;
  - počítačový softvér;
  - licencie a franšízy;
  - autorské práva, patenty a iné práva priemyselného vlastníctva, služby a prevádzkové práva;
  - receptúry, formy, modely, návrhy a prototypy; a
  - nehmotný majetok vo vývoji.
- Uvedené triedy sa rozdelia (zoskupia) do menších (väčších) skupín, ak to bude viesť k významnejším informáciám pre používateľov účtovnej závierky.
109. Podnik zverejňuje informácie o znížení hodnoty nehmotných majetku podľa IAS 36 okrem informácií požadovaných v odseku 107 písm. e) body iii) až v).
110. Podnik zverejňuje charakter a účinok zmeny účtovných odhadov, ktorá má významný vplyv v bežnom období alebo bude mať podľa očakávania významný vplyv v nasledujúcich obdobiach podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. Takéto zverejňovanie môže vzniknúť zo zmien:
- obdobia amortizácie;
  - metódy amortizácie; alebo
  - zostatkových hodnôt.
111. Účtovná závierka by mala tiež zverejňovať:
- či sa nehmotný majetok odpisuje za viac ako 20 rokov, dôvody, prečo je predpoklad, že obdobie použiteľnosti nehmotného majetku nepresiahne 20 rokov od dátumu, kedy je majetok k dispozícii na používanie, vyvrátiteľný. Pri uvedení týchto dôvodov by mal podnik opísať faktor/-y, ktorý/-é hral/-i významnú úlohu pri stanovení obdobia použiteľnosti majetku;
  - opis, účtovnú hodnotu a zostávajúce obdobie amortizácie každého individuálneho nehmotného majetku, ktoré je významné pre účtovnú závierku podniku ako celku;
  - pre nehmotný majetok nadobudnuté prostredníctvom štátnej dotácie a prvotne vykázané v objektívnej hodnote (pozri odsek 33):
    - objektívnu hodnotu prvotne vykázanú pre tento majetku;
    - ich účtovnú hodnotu; a
    - či sú zaúčtované s použitím základného riešenia alebo prípustného alternatívneho riešenia pre následné oceňovanie;
  - existenciu a účtovné hodnoty nehmotných majetku, ktorých právny nárok je obmedzený, a účtovné hodnoty nehmotných majetku daných ako záruka za záväzky; a
  - veľkosť záväzkov za nadobudnutie nehmotných majetku.
112. Keď podnik opisuje faktor/-y, ktorý/-é hral/-i významnú úlohu pri určení obdobia použiteľnosti nehmotného majetku, ktorý sa odpisuje počas viac ako 20 rokov, podnik berie do úvahy zoznam faktorov z odseku 80.

*Nehmotný majetok zaúčtované podľa prípustného alternatívneho riešenia*

113. Ak sa nehmotný majetok zaúčtujú v precenených sumách, mali by sa zverejniť:
- a) podľa triedy nehmotných majetku:
    - i) dátum účinnosti precenenia;
    - ii) účtovná hodnota precenených nehmotných majetku; a
    - iii) účtovná hodnota, ktorá by bola zahrnutá do účtovnej závierky, ak by sa precenené nehmotný majetok zaúčtovali s použitím základného riešenia podľa odseku 63; a
  - b) veľkosť prebytku z precenenia, ktorý súvisí s nehmotným majetkom na začiatku a na konci daného obdobia pri uvedení zmien počas daného obdobia a všetkých obmedzení na rozdeľovanie zostatku akcionárom.
114. Nevyhnutným sa môže stať zoskupenie skupín precenených majetku do väčších skupín na účely zverejňovania. Triedy sa však nezoskupujú, ak by toto viedlo ku kombinácii triedy nehmotných majetku, ktorá obsahuje sumy ocenené podľa základného i prípustného alternatívneho riešenia pre následné ocenenie.

*Výdavky na výskum a vývoj*

115. Účtovná závierka by mala zverejňovať súhrnnú sumu výdavkov na výskum a vývoj vykázaných ako náklad počas obdobia.
116. Výdavky na výskum a vývoj obsahujú všetky výdavky, ktoré sú priamo priraditeľné k činnostiam výskumu a vývoja alebo sa môžu alokovať podľa primeraného a konzistentného základu k týmto činnostiam (pozri odseky 54 až 55 kvôli návodu o druhu výdavku, ktorý sa má zahrnúť na účely požiadavky na zverejnenie v odseku 115).

*Ostatné informácie*

117. Podniku sa odporúča, avšak sa od neho nevyžaduje, aby podával tieto informácie:
- a) opis každého úplne odpísaného nehmotného majetku, ktoré sa ešte vždy používa; a
  - b) krátky opis významných nehmotných majetku ovládaných podnikom, avšak nevykázaných ako nehnuteľnosti, pretože nespĺňajú kritériá na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo boli nadobudnuté alebo vytvorené predtým, ako sa tento štandard stal účinným.

**PRECHODNÉ USTANOVENIA**

118. K dátumu, ku ktorému sa tento štandard stáva účinným (alebo k dátumu jeho prijatia, ak je skôr), by sa tento štandard mal uplatňovať tak, ako sa uvádza v týchto tabulkách. Vo všetkých prípadoch odlišných od tých, ktoré sú opísané v daných tabulkách, by sa tento štandard mal uplatňovať spätne, s výnimkou prípadu, kedy to nie je prakticky uskutočniteľné.
119. Nižšie uvádzané tabuľky vyžadujú spätne uplatňovanie vždy, keď je to nevyhnutné na elimináciu položky, ktorá už ďalej nespĺňa požiadavky na vykazovanie podľa tohto štandardu, alebo ak predchádzajúce ocenenie nehmotného majetku nezodpovedá zásadám stanoveným v tomto štandarde (napríklad nehmotný majetok, ktoré sa nikdy neodpisovalo alebo ktoré sa preceňovalo, avšak bez porovnania s aktívnym trhom). V ostatných prípadoch sa uplatňovanie požiadaviek na vykazovanie a amortizáciu v budúcnosti vyžaduje alebo, v niektorých prípadoch, povoľuje.

120. Účinok prijatia tohto štandardu na jeho nadobudnutie účinnosti (alebo skôr) by sa mal vykazovať podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, t. j. ako úprava začiatočného zostatku nerozdeleného zisku predchádzajúceho prezentovaného obdobia (základné riešenie v IAS 8) alebo čistého zisku alebo straty bežného obdobia (prípustné alternatívne riešenie v IAS 8).
121. V prvej ročnej účtovnej závierke vydanej podľa tohto štandardu by mal podnik zverejniť prechodné ustanovenia prijaté tam, kde prechodné ustanovenia podľa tohto štandardu povoľujú výber.

## Prechodné ustanovenia – Vykazovanie

Okolnosti	Požiadavky
1. Nehmotný majetok bolo vykázané ako samostatný majetok – či už bolo alebo nebolo opísané ako nehmotný majetok – a k nadobudnutiu účinnosti tohto štandardu (alebo k dátumu prijatia tohto štandardu, ak bol skôr), položka nespĺňa definíciu alebo kritériá vykazovania pre nehmotný majetok.	
a) Položka bola nadobudnutá v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou.	i) Znovu alokovať položku do goodwill-u (alebo zníženia hodnoty goodwill-u), ktoré vzniká z tej istej akvizície; a  ii) upraviť goodwill (zníženie hodnoty goodwill-u) vykázané k dátumu akvizície spätne, ako keby bola položka vždy zahrnutá do goodwill-u (zníženia hodnoty dobrého mena) vykázaného k dátumu akvizície. Napríklad, ak sa goodwill vykazovalo ako majetok a odpísal sa, odhadnúť akumulované odpisy, ktoré by sa vykazali, ak by sa položka začlenila do goodwill-u vykázaného k dátumu akvizície a upraviť následne účtovnú hodnotu goodwill-u.
b) Položka nebola nadobudnutá v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou (napríklad bola kúpená samostatne alebo vytvorená vlastnou činnosťou).	Vylúčiť položku z vykazovania (eliminovať zo súvahy).
2. Nehmotný majetok bolo vykázané ako samostatný majetok – či už bolo alebo nebolo opísané ako nehmotný majetok – a k nadobudnutiu účinnosti tohto štandardu (alebo k dátumu prijatia tohto štandardu, ak bol skôr), položka spĺňa definíciu alebo kritériá vykazovania pre nehmotný majetok.	
a) Majetok sa prvotne vykázal v obstarávacej cene.	Klasifikovať majetok ako nehmotný majetok. Obstarávacia cena prvotne vykázaná pre majetok sa považuje za správne stanovenú. Pozri prechodné ustanovenia pre následné oceňovanie a amortizáciu podľa okolností 4 a 5 uvedených nižšie.
b) Majetok bol prvotne vykázaný v sume inej ako je obstarávacia cena.	i) Klasifikovať majetok ako nehmotný majetok; a  ii) prehodnotiť účtovnú hodnotu majetku v obstarávacej cene (alebo preceňujú sumu po prvotnom vykázaní v obstarávacej cene) zníženú o akumulované odpisy stanovené podľa tohto štandardu.
	Ak obstarávaciu cenu nehmotného majetku nie je možné stanoviť, vylúčiť nehnuteľnosti z vykazovania (eliminovať ho zo súvahy).

3. K nadobudnutiu účinnosti tohto štandardu (alebo k dátumu prijatia tohto štandardu, ak je skôr) položka spĺňa definíciu alebo kritériá vykazovania pre nehmotný majetok, avšak nebola predtým vykázaná ako majetok.

a) Nehmotný majetok bolo nadobudnuté v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou, a tvorí súčasť vykázaného goodwill-u.	<p>Odporúča sa vykazovať nehmotný majetok, však nevyžaduje sa. Ak je nehmotný majetok vykázaný:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) určiť účtovnú hodnotu majetku v obstarávacej cene (alebo v precenenej sume) zníženú o akumulované odpisy stanovené podľa tohto štandardu; a</li> <li>ii) spätne upraviť goodwill vykázané k dátumu akvizície, ako keby nehmotný majetok nikdy nebol začlenený do dobrého mena vykázaného k dátumu akvizície. Napríklad, ak sa goodwill vykázal ako majetok a odpísal sa, odhadnúť vplyv na akumulované odpisy goodwill-u z rozlíšenia nehmotného majetku samostatne a následne upraviť účtovnú hodnotu goodwill-u.</li> </ul>
b) Nehmotný majetok nebolo nadobudnuté v podnikovej kombinácii, ktorá bola akvizíciou (napríklad bolo nakúpené samostatne alebo vytvorené samostatnou činnosťou).	Nehmotný majetok by sa nemalo vykazovať.

#### Prechodné ustanovenia – Amortizácia nehmotného majetku zaúčtovaného podľa základného riešenia

Okolnosti	Požiadavky
4. Majetok sa predtým neodpisoval alebo sa predpokladalo, že odpisové zataženie jenulové.	Prehodnotiť účtovnú hodnotu majetku, ako keby sa akumulované odpisy vždy stanovovali podľa tohto štandardu.
5. Majetok sa predtým odpisoval. Akumulované odpisy stanovené podľa tohto štandardu sú odlišné od predtým stanovených (pretože obdobie amortizácie a/alebo metóda amortizácie je odlišná).	Neprehodnocovať účtovnú hodnotu nehmotného majetku kvôli žiadnemu rozdielu medzi akumulovanými odpismi v predchádzajúcich rokoch a tými, ktoré boli vypočítané podľa tohto štandardu. Odpisovať každú účtovnú hodnotu majetku počas jeho zostávajúceho obdobia použiteľnosti stanoveného podľa tohto štandardu (t. j. každá zmena sa považuje za zmenu v účtovných odhadoch – pozri odsek 94).

#### Prechodné ustanovenia – Precenené nehmotný majetok

Okolnosti	Požiadavky
6. Nehmotný majetok bolo zaúčtované v precenenej sume určenej bez porovnania s aktívnym trhom:	
a) Existuje aktívny trh pre majetok.	Majetok by sa mal preceniť porovnaním s týmto aktívnym trhom k nadobudnutiu účinnosti tohto štandardu (alebo k dátumu prijatia tohto štandardu, ak je skôr).
b) Neexistuje aktívny trh pre majetok.	<ul style="list-style-type: none"> <li>i) Eliminovať vplyv každého precenenia; a</li> <li>ii) určiť účtovnú hodnotu majetku v obstarávacej cene zníženej o akumulované odpisy stanovené podľa tohto štandardu.</li> </ul>



## DÁTUM ÚČINNOSTI

122. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. júla 1999 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik uplatňuje tento štandard na ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce pred 1. júlom 1999, podnik by mal:
- a) zverejniť túto skutočnosť; a
  - b) súčasne prijať IAS 22 (revidovaný 1998), Podnikové kombinácie, a IAS 36, Zníženie hodnoty majetku.
123. Tento štandard nahrádza:
- a) IAS 4, účtovanie odpisov, vzhľadom na amortizáciu (odpisovanie) nehmotných majetku; a
  - b) IAS 9, náklady na výskum a vývoj.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 40

**Investície v nehnuteľnostiach**

Tento medzinárodný účtovný štandard bol v marci 2000 schválený predsedníctvom Rady IAS a nadobudol účinnosť pre účtovné závierky vykonané od 1. januára 2001.

Tento štandard nahrádza IAS 25, účtovanie investícií so zreteľom na účtovanie investičného nehnuteľností. IAS 25 bol zrušený, keď tento štandard nadobudol účinnosť.

V januári 2001 IAS 41, poľnohospodárstvo, zmenil a doplnil odsek 3 Tento zmenený a doplnený text sa uplatňuje pri ročných účtovných závierkach týkajúcich sa obdobia po 1. januári 2003.

## ÚVOD

1. IAS 40 predpisuje spôsob účtovania investičného nehnuteľností a súvisiace požiadavky na zverejnenie. Tento štandard nadobúda účinnosť pri ročných účtovných závierkach vypracovaných za obdobie od 1. januára 2001 alebo neskôr. Je vhodné, ak sa tento štandard použije aj skôr.
2. Štandard nahrádza predchádzajúce požiadavky v IAS 25, Účtovanie investícií. Podľa IAS 25 bolo podniku povolené vybrať si z množstva rozličných spôsobov účtovania investičného nehnuteľností (odpisovaná obstarávacia cena podľa základného riešenia v IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, precenenie s odpisovaním podľa prípustného alternatívneho riešenia v IAS 16, obstarávacia cena mínus zníženie hodnoty podľa IAS 25 alebo precenenie podľa IAS 25). IAS 25: je zrušený, keď tento štandard nadobudne účinnosť.
3. Investície v nehnuteľnostiach je definovaný ako nehnuteľnosť (pozemok alebo budova – alebo časť budovy – alebo oboje) v užívaní (vlastníka alebo nájomcu na základe finančného nájmu), aby získal nájomné alebo kapitálové zhodnotenie alebo oboje, radšej ako na:
  - a) používanie vo výrobe alebo dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely; alebo
  - b) predaj pri bežnom podnikaní.

4. Štandard sa nezaobrá:
- a) nehnuteľnosťou užívanou vlastníkom (t. j. nehnuteľnosťou na užívanie vo výrobe alebo dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely) – účtovne vedenou podľa IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, buď v odpisovanej obstarávacej cene alebo v precenenej sume zníženej o následné odpisy;
  - b) nehnuteľnosťou držanou na predaj v bežnom podnikaní účtovne vedenou v nižšej z obstarávacej ceny a čistej realizačnej hodnoty podľa IAS 2, zásoby;
  - c) nehnuteľnosťou vytváranou alebo zhodnocovanou na budúce používanie ako investície v nehnuteľnostiach – IAS 16 sa aplikuje pre takúto nehnuteľnosť, pokiaľ nie je vytvorenie alebo zdokonalenie ukončené, v tomto čase sa nehnuteľnosť stáva investičným majetkom a aplikuje sa tento štandard. Tento štandard sa však neaplikuje na existujúci investície v nehnuteľnostiach, ktorý sa zvelaďuje na ďalšie používanie ako investície v nehnuteľnostiach;
  - d) nárokom nájomcu na základe operatívneho nájmu – zahrnutým v IAS 17, nájmy;
  - e) lesmi a podobnými obnoviteľnými prírodnými zdrojmi; a
  - f) právami na nerasty, prieskumom a ťažbou nerastov, ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných prírodných zdrojov.
5. Štandard povoľuje podnikom vybrať si buď:
- a) model oceňovania v objektívnej hodnote: investície v nehnuteľnostiach by sa mal oceňovať v objektívnej hodnote a zmeny v objektívnej hodnote by sa mali vykazať vo výkaze ziskov a strát; alebo
  - b) model oceňovania v obstarávacej cene. Model oceňovania v obstarávacej cene je základným riešením v IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia: investície v nehnuteľnostiach by sa mal oceňovať v odpisovanej obstarávacej cene (zníženej o akumulované straty zo zníženia hodnoty). Podnik, ktorý si vyberie model oceňovania v obstarávacej cene, by mal zverejňovať objektívnu hodnotu svojho investičného nehnuteľností.
6. Model oceňovania v objektívnej hodnote sa odlišuje od preceňovacieho modelu, ktorý predsedníctvo už povolilo pre určitý nefinančný nehnuteľnosti. Podľa preceňovacieho modelu sa zvýšenia účtovnej hodnoty nad oceňovanie založené na obstarávacej cene sú vykazované ako prebytok z precenenia. Podľa modelu oceňovania sa však všetky zmeny v objektívnej hodnote vykazujú vo výkaze ziskov a strát.
7. Je to po prvýkrát čo predsedníctvo zavádza účtovný model oceňovania v objektívnej hodnote pre nefinančný nehnuteľnosti. Pripomienky k zverejnenému návrhu E64 ukázali, že hoci mnohí podporujú tento krok, ďalší ešte stále majú významné koncepčné a praktické výhrady voči rozširovaniu modelu oceňovania v objektívnej hodnote na nefinančný nehnuteľnosti. Niektorí sú tiež presvedčení, že určité trhy s nehnuteľnosťami nie sú ešte dostatočne zrelé na to, aby na nich spoľahlivo fungoval model oceňovania v objektívnej hodnote. Niektorí sú ďalej presvedčení, že je nemožné vytvoriť presnú definíciu investičného nehnuteľností a že to v súčasnosti znemožňuje požadovať model oceňovania.
8. Z týchto dôvodov je predsedníctvo presvedčené, že v tomto štádiu nie je možné požadovať model oceňovania investičného nehnuteľností v objektívnej hodnote. Zároveň je predsedníctvo presvedčené, že povolíť model oceňovania v objektívnej hodnote je žiaduce. Tento evolučný krok vpred umožní zostavovateľom a používateľom získať väčšiu skúsenosť pri práci s modelom oceňovania v objektívnej hodnote a poskytnúť určitým trhom s nehnuteľnosťami čas dosiahnuť väčšiu zrelosť.

9. Štandard si vyžaduje, že podnik by mal aplikovať vybraný model na všetok svoj investície v nehnuteľnostiach. Zmena jedného modelu na druhý by sa mala uskutočniť, iba ak táto zmena bude viesť k vhodnejšej prezentácii. Štandard hovorí, že je vysoko nepravdepodobné, aby to bolo v prípade zmeny modelu oceňovania v objektívnej hodnote na model oceňovania v obstarávacej cene.
10. V mimoriadnych prípadoch existuje jasný dôkaz, keď podnik najprv nadobudne investície v nehnuteľnostiach (alebo sa ak existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným majetkom následne po ukončení zhotovovania alebo zhodnocovania alebo po zmene v používaní), že podnik nebude schopný určiť objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností spoľahlivo na trvalom základe. V takýchto prípadoch štandard požaduje, aby podnik ocenil investície v nehnuteľnostiach na základe základného riešenia v IAS 16, pokiaľ investície v nehnuteľnostiach nie je vyradený. Zostatková hodnota investičného nehnuteľností by mala byť určená ako nula. Podnik, ktorý si vybral model oceňovania v objektívnej hodnote, oceňuje všetok svoj ostatný investície v nehnuteľnostiach v objektívnej hodnote.
11. Príloha A je rozhodovací diagram, ktorý sumarizuje, ako podnik určuje či aplikuje IAS 40 (pre investície v nehnuteľnostiach) skôr ako IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (pre nehnuteľnosť používanú vlastníkom alebo nehnuteľnosť zhotovovanú alebo zhodnocovanú pre budúce používanie ako investície v nehnuteľnostiach), alebo IAS 2, zásoby (pre nehnuteľnosť držanú na predaj v bežnom podnikaní).
12. Príloha B, Základ pre závery, sumarizuje dôvody predsedníctva na prijatie požiadaviek stanovených v IAS 40.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	367
Rozsah	367
Definície	367
Vykazovanie	369
Prvotné oceňovanie	370
Následné výdavky	370
Oceňovanie nasledujúce po prvotnom vykázaní	370
Model oceňovania v objektívnej hodnote	371
Neschopnosť oceňovať objektívnu hodnotu spoľahlivo	373
Model oceňovania v obstarávacej cene	373
Prevody	374
Vyradenia	375
Zverejňovanie	376
Model oceňovania v objektívnej hodnote a model oceňovania v obstarávacej cene	376
Model oceňovania v objektívnej hodnote	376
Model oceňovania v obstarávacej cene	377

Prechodné ustanovenia	378
Model oceňovania v objektívnej hodnote	378
Model oceňovania v obstarávacej cene	378
Dátum účinnosti	379

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

#### CIEĽ

Cieľom tohto štandardu je stanoviť spôsob účtovania investičného nehnuteľností a s ním súvisiacich požiadaviek na zverejňovanie.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri identifikácii, oceňovaní a zverejňovaní nehnuteľností.
2. Okrem iného sa tento štandard zaoberá oceňovaním investičného nehnuteľností nájomcu nájmu, ktorý je predmetom finančného nájmu a s oceňovaním investičného nehnuteľností prenajímateľa nájmu, ktorý sa prenajíma podľa platnej nájmovej zmluvy. Tento štandard sa nezaobera záležitosťami upravenými v IAS 17, nájmy, vrátane:
  - a) klasifikácie nájmu ako finančný nájom alebo operatívny nájom;
  - b) ocenenie príjmu z nájmu získaného z investičného nehnuteľností (pozri aj IAS 18, výnosy z bežnej činnosti);
  - c) ocenenie účtovnej závierky nehnuteľností nájomcu, ktorý je predmetom operatívneho nájmu;
  - d) ocenenie účtovnej závierky prenajímateľa nehnuteľností, ktorý je predmetom finančného nájmu;
  - e) účtovanie transakcií predaja a spätného prenájmu; a
  - f) zverejnenie finančného nájmu a operačných nájmov.
3. Štandard na netýka:
  - a) biologických majetku viazucich sa na pôdu využívanú na poľnohospodársku činnosť (pozri IAS 41, poľnohospodárstvo); a
  - b) práva viažuce sa k nerastom, ich výskumu a ťažbe, získavaniu ropy, zemného plynu a podobných neobnoviteľných zdrojov.

#### DEFINÍCIE

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

Investície v nehnuteľnostiach je nehnuteľnosť (pozemok alebo budova – alebo časť budovy – alebo oboje) užívaná (vlastníkom alebo nájomcom na základe finančného nájmu), aby získal nájomné alebo kapitálové zhodnotenie alebo oboje, skôr ako na:

- a) používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo pre administratívne účely; alebo

- b) predaj v bežnom podnikaní.

Nehnutelnosť používaná vlastníkom je nehnuteľnosť držaná (vlastníkom alebo nájomcom na základe finančného nájmu) na používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže byť nehnuteľnosti vymenený v nezávislej transakcii/medzi informovanými/dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Obstarávacía cena je suma peňažných prostriedkov alebo peňažných ekvivalentov platených alebo objektívna hodnota protihodnoty danej na obstaranie nehnuteľností v čase jeho obstarania alebo zhotovenia.

Účtovná hodnota je suma, v ktorej je nehnuteľnosti vykázanej v súvahe.

5. Investície v nehnuteľnostiach je držaný s cieľom získania nájomného alebo kapitálového zhodnotenia alebo oboje. Preto investície v nehnuteľnostiach vytvára peňažné toky značne nezávisle od ostatného nehnuteľností vlastneného podnikom. Toto odlišuje investície v nehnuteľnostiach od nehnuteľností používanej vlastníkom. Výroba alebo dodávka tovarov alebo služieb (alebo používanie nehnuteľnosti na administratívne účely) vytvára peňažné toky, ktoré nie sú priraditeľné len k nehnuteľnosti, ale tiež k ostatnému nehnuteľností používanému vo výrobe alebo v procese dodávky. IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, sa aplikuje na nehnuteľnosť používanú vlastníkom.
6. Príkladmi investičného nehnuteľností sú:
- a) pozemky držané na dlhodobé kapitálové zhodnotenie, skôr ako na krátkodobý predaj v bežnom podnikaní;
- b) pozemky držané pre momentálne neurčené budúce používanie. (Ak podnik neurčil, či budú pozemky použité ako nehnuteľnosť používaná vlastníkom alebo pri krátkodobom predaji v bežnom podnikaní, pozemok sa považuje za držaný na kapitálové zhodnotenie.);
- c) budova vo vlastníctve vykazujúceho podniku (alebo v držbe vykazujúceho podniku na základe finančného nájmu) prenajímaná na základe jedného alebo viacerých operatívnych nájmov; a
- d) budova, ktorá je nevyužitá, ale je držaná z dôvodu prenajímania na základe jedného alebo viacerých operatívnych nájmov.
7. Nasledujú príklady položiek, ktoré nie sú investičným majetkom, a preto nepatria do rozsahu tohto štandardu:
- a) nehnuteľnosť držaná na predaj bežnom podnikaní alebo v procese zhotovovania alebo zhodnocovania pre takýto predaj (pozri IAS 2, zásoby), napríklad nehnuteľnosť, ktorá bola nadobudnutá výlučne s úmyslom následného vyradenia v blízkej budúcnosti alebo na zhodnotenie a opätovný predaj;
- b) nehnuteľnosť, ktorá sa zhotovuje alebo zdokonaľuje pre tretiu stranu (pozri IAS 11, zákazková výroba);
- c) nehnuteľnosť, ktorú používa vlastník (pozri IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) vrátane (okrem iných vecí) nehnuteľnosti držanej na budúce používanie ako nehnuteľnosť používaná vlastníkom, nehnuteľnosť držaná na ďalšie zhodnotenie a následné používanie ako nehnuteľnosť používaná vlastníkom, nehnuteľnosť používaná zamestnancami (nezávisle od toho, či platia zamestnanci nájomné v trhových sadzbách) a nehnuteľnosť, ktorú používa vlastník a ktorú očakáva vyradenie; a
- d) nehnuteľnosť, ktorá sa zhotovuje alebo zhodnocuje na ďalšie používanie ako investície v nehnuteľnostiach. IAS 16 sa vzťahuje na tento druh nehnuteľností, pokiaľ nie je zhotovovanie alebo zhodnocovanie dokončené, pričom v tomto čase sa nehnuteľnosť stáva investičným majetkom a tento štandard platí. Tento štandard sa však vzťahuje na existujúci investície v nehnuteľnostiach, ktorý sa opätovne zhodnocuje na ďalšie používanie ako investície v nehnuteľnostiach (pozri odsek 52).

8. Určité nehnuteľnosti zahŕňajú časť, ktorá je v držbe s cieľom získania nájomného alebo kapitálového zhodnotenia a inú časť, ktorá je v držbe na používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely. Ak mohli byť tieto časti predané samostatne (alebo prenajímané na základe finančného nájmu) podnik účtuje tieto časti samostatne. Ak tieto časti nemohli byť predané oddelene, nehnuteľnosť je investičným majetkom, len ak je nevýznamná časť držaná na používanie vo výrobe alebo na dodávku tovarov alebo služieb alebo na administratívne účely.
9. V určitých prípadoch podnik poskytuje pomocné služby používateľom nehnuteľnosti držanej podnikom. Podnik zaobchádza s takouto nehnuteľnosťou ako s investičným majetkom, ak sú služby relatívne nevýznamnou súčasťou zariadenia ako celku. Príkladom by mohlo byť, ak vlastník kancelárskej budovy poskytuje bezpečnostné a upratovacie služby nájomcom, ktorí budovu používajú.
10. V iných prípadoch sú poskytované služby významnejšou súčasťou. Napríklad, ak podnik vlastní a riadi hotel, služby poskytované hosťom sú významnejšou súčasťou zariadenia ako celku. Preto vlastníkom riadený hotel je nehnuteľnosťou používanou vlastníkom, a nie investičným majetkom.
11. Môže byť obtiažne určiť, či sú pomocné služby také významné, že sa nehnuteľnosť nekvalifikuje ako investície v nehnuteľnostiach. Napríklad, vlastník hotela niekedy prevedie určité zodpovednosti na tretie osoby na základe zmluvy manažmentu. Podmienky takýchto zmlúv manažmentu sa značne menia. Na jednej strane môže mať investor pozíciu pasívneho investora. Na druhej strane, vlastník môže jednoducho mať určité externé každodenné funkcie, pokiaľ ponecháva významnú mieru rizika v zmene peňažných tokov vytváraných prevádzkou hotela.
12. Je potrebné starostlivo zvážiť, či sa nehnuteľnosti kvalifikuje ako investície v nehnuteľnostiach. Podnik vytvára kritériá tak, aby mohol vykonať tento úsudok konzistentne v súlade s definíciou investičného nehnuteľností a so súvisiacim návodom v odsekoch 5 až 11. Odsek 66 a) požaduje, aby podnik zverejnil tieto kritéria, ak je klasifikácia obtiažna.
13. Podľa IAS 17, nájmy, nájomca nekapitalizuje nehnuteľnosť držanú na základe operatívneho nájmu. Preto nájomca nezaobchádza so svojím nárokom na takúto nehnuteľnosť ako s investičným majetkom.
14. V niektorých prípadoch podnik vlastní nehnuteľnosť, ktorú prenajíma a používa jeho materský podnik alebo iný dcérsky podnik. Nehnuteľnosť sa nekvalifikuje ako investície v nehnuteľnostiach v konsolidovanej účtovnej závierke, ktorá zahŕňa oba podniky, pretože vlastník používa nehnuteľnosť z pohľadu skupiny ako celku. Z pohľadu individuálneho podniku, ktorý nehnuteľnosť vlastní, je však nehnuteľnosť investičným majetkom, ak spĺňa definíciu v odseku 4. Preto prenajímateľ vo svojej individuálnej účtovnej závierke zaobchádza s nehnuteľnosťou ako s finančným investičným majetkom.

#### VYKAZOVANIE

15. Investície v nehnuteľnostiach by mal byť vykazovaný ako majetok iba v prípade, ak:
  - a) je pravdepodobné, že budúce hospodárske úžitky, ktoré sú spojené s finančným investičným majetkom budú plynúť do podniku; a
  - b) obstarávacia cena finančného investičného nehnuteľností môže byť stanovená spoľahlivo.
16. Pri určovaní, či položka spĺňa prvé kritérium pre vykazovanie, potrebuje podnik zistiť stupeň istoty získania tokov budúcich ekonomických úžitkov na základe dostupného dôkazu v čase prvotného vykazovania. Druhé kritérium pre vykazovanie je zvyčajne ľahko splnené, pretože výmenná transakcia dokazujúca nákup nehnuteľností identifikuje jeho obstarávaciu cenu.

## PRVOTNÉ OCEŇOVANIE

17. Investície v nehnuteľnostiach by sa mal oceňovať prvotne vo svojej obstarávacej cene. Transakčné náklady by mali byť zahrnuté v prvotnom oceňovaní.
18. Obstarávacia cena nakúpeného investičného nehnuteľností obsahuje jeho nákupnú cenu a ďalšie priamo priraditeľné výdavky. Priamo priraditeľné výdavky zahŕňajú napríklad profesné poplatky za právne služby, dane z prevodu nehnuteľností a iné transakčné náklady.
19. Obstarávacou cenou investičného nehnuteľností zhotoveného vlastnou činnosťou sú jeho náklady k dátumu, keď je ukončené zhotovovanie alebo zhodnocovanie. Do tohto dátumu podnik aplikuje IAS 16, nehnuteľností, stroje a zariadenia. K tomuto dátumu sa nehnuteľnosť stáva investičným majetkom a aplikuje sa tento štandard [pozri nasledujúce odseky 51 e) a 59].
20. Obstarávacia cena investičného nehnuteľností sa nezvýši o začiatkové náklady (ak nie sú potrebné na uvedenie nehnuteľností do funkčného stavu), o prvotné prevádzkové straty vznikajúce predtým ako investície v nehnuteľnostiach dosiahne plánovanú úroveň používania alebo o výnimočné čiastky odpadového materiálu, práce alebo iné zdroje vznikajúce pri zhotovovaní alebo zhodnocovaní nehnuteľností.
21. Ak je platba za investície v nehnuteľnostiach odložená, jeho obstarávacia cena je ekvivalentom ceny v hotovosti. Rozdiel medzi touto sumou a celkovými platbami sa vykazuje ako úrokový náklad počas obdobia úveru.

## NÁSLEDNÉ VÝDAVKY

22. Následné výdavky súvisiace s investičným majetkom, ktoré už boli vykázané, by mali byť pripočítané k účtovnej hodnote investičného nehnuteľností, keď je pravdepodobné, že budúce hospodárske požitky presahujúce pôvodne stanovený štandard výnosnosti existujúceho investičného nehnuteľností budú plynúť do podniku. Všetky ostatné následné výdavky by mali byť vykázané ako náklad v období, v ktorom sa vynaložili.
23. Vhodné účtovné riešenie pre výdavky vynaložené následne po nadobudnutí investičného nehnuteľností závisí od okolností, ktoré sa brali do úvahy pri prvotnom oceňovaní a vykazovaní súvisiacich finančných investícií. Napríklad, ak účtovná hodnota finančného investičného nehnuteľností už vzala do úvahy stratu budúcich hospodárskych požitkov, následné výdavky na znovuzískanie budúcich hospodárskych požitkov očakávaných z nehnuteľností sú kapitalizované. Je to tiež prípad, ak nákupná cena nehnuteľností odráža záväzok podniku vynaložiť výdavky, ktoré sú potrebné v budúcnosti na uvedenie nehnuteľností do funkčného stavu. Príkladom toho by mohlo byť nadobudnutie budovy vyžadujúcej renováciu. Za takýchto okolností sa následné výdavky pripočítavajú k účtovnej hodnote.

## OCEŇOVANIE PO PRVOTNOM VYKÁZANÍ

24. Podnik by si mal vybrať za svoju účtovnú zásadu buď model oceňovania v objektívnej hodnote v odsekoch 27 až 49 alebo model oceňovania v obstarávacej cene odseku 50 a mal by túto zásadu aplikovať na všetok svoj investície v nehnuteľnostiach.
25. IAS 8, čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách, uvádza, že svojoľná zmena účtovnej zásady by sa mala uskutočniť, iba ak zmena bude viesť k vhodnejšej prezentácii udalostí alebo transakcií v účtovnej závierke podniku. Je vysoko nepravdepodobné, že zmena modelu oceňovania v objektívnej hodnote na model oceňovania v obstarávacej cene bude viesť k vhodnejšej prezentácii.
26. Tento štandard požaduje, aby všetky podniky určovali objektívnu hodnotu finančného investičného nehnuteľností na účel oceňovania (model oceňovania v objektívnej hodnote) alebo zverejňovania (model oceňovania v obstarávacej cene). Podniku sa odporúča, ale nevyžaduje sa určovať objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností na základe oceňovania nezávislým odhadcom, ktorý má uznávanú a relevantnú profesijnú kvalifikáciu a má nedávnu skúsenosť s lokalizáciou a kategorizáciou investičného nehnuteľností, ktorý sa oceňuje.

*Model oceňovania v objektívnej hodnote*

27. Po prvotnom vykázaní podnik, ktorý si vyberie model oceňovania v objektívnej hodnote, by mal oceňovať všetok svoj investície v nehnuteľnostiach v jeho objektívnej hodnote, okrem výnimočných prípadov opísaných v odseku 47.
28. Zisk alebo strata vznikajúca zo zmeny objektívnej hodnoty investičného nehnuteľností by sa mali zahrňovať do čistého zisku alebo straty za obdobie, v ktorom vznikajú.
29. Objektívna hodnota investičného nehnuteľností je zvyčajne jeho trhovou hodnotou. Objektívna hodnota sa oceňuje ako najpravdepodobnejšia cena primerane obdržateľná na trhu k súvahovému dňu pri zachovaní definície objektívnej hodnoty. Je to najlepšia cena primerane obdržateľná predávajúcim a najvýhodnejšia cena primerane obdržateľná kupujúcim. Tento odhad výslovne vylučuje odhadnutú inflačnú alebo deflačnú cenu za konkrétnych podmienok alebo okolností, ako je atypické financovanie, dohody o predaji a spätnom nájmu, špeciálne protihodnoty alebo úľavy poskytované niekým, kto je spojený s predajom.
30. Podnik určuje objektívnu hodnotu bez odpočítania transakčných nákladov, ktoré podnik môže vynaložiť pri predaji alebo inom vyradení.
31. Objektívna hodnota investičného nehnuteľností by mala odrážať aktuálny stav a okolnosti na trhu k súvahovému dňu a nie k minulému alebo budúcemu dátumu.
32. Odhadnutá objektívna hodnota je časovo špecifikovaná, pokiaľ ide o stanovený dátum. Pretože trhy a trhové podmienky sa môžu zmeniť, odhadnutá hodnota môže byť nesprávna alebo nevhodná v inom čase. Definícia objektívnej hodnoty tiež predpokladá súčasnú výmenu a dokončenie zákazky na predaj bez akejkoľvek zmeny v cene, ktorá by mohla byť uskutočnená nezávislou transakciou medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi stranami, ak výmena a dokončenie nie sú súčasné.
33. Objektívna hodnota odráža okrem iného výnos z nájomného z bežných nájmov a primerané a podporné predpoklady, ktoré predstavujú stanovisko trhu k tomu, čo by informované, dobrovoľne súhlasiace strany usudzovali o výnose z nájomného z budúcich nájmov z hľadiska súčasných trhových podmienok.
34. Definícia objektívnej hodnoty sa odvoláva na „informované, dobrovoľne súhlasiace strany“. V tomto kontexte „informované“ znamená, že obidvaja dobrovoľne súhlasiaci kupujúci a dobrovoľne súhlasiaci predávajúci sú primerane informovaní o charaktere a vlastnostiach investičného nehnuteľností, jeho aktuálnom a potenciálnom používaní a stave na trhu k súvahovému dňu.
35. Dobrovoľne súhlasiaci kupujúci je motivovaný, ale nie je povinný kúpiť. Tento kupujúci nie je ani netrpezlivý ani rozhodnutý kúpiť za akúkoľvek cenu. Tento kupujúci je tiež ten, kto nakupuje v súlade s realitou na aktuálnom trhu a s očakávaniami aktuálneho trhu skôr ako imaginárneho alebo hypotetického trhu, ktorý nemôže byť preukázaný alebo nemožno očakávať, že existuje. Predpokladaný kupujúci by nezaplatil vyššiu cenu ako požaduje trh. Súčasný vlastník investičného nehnuteľností je zahrnutý medzi tých, ktorý vytvárajú trh.
36. Dobrovoľne súhlasiaci predávajúci nie je ani netrpezlivý ani nútený predávajúci, pripravený predať za akúkoľvek cenu, ani ten, kto je pripravený vyžadovať cenu nepovažovanú za primeranú na aktuálnom trhu. Dobrovoľne súhlasiaci predávajúci je motivovaný predať investície v nehnuteľnostiach za trhových podmienok za najlepšiu cenu obdržateľnú na otvorenom trhu po vhodnom marketingu, nech je cena akákoľvek. Konkrétne okolnosti aktuálneho vlastníka investičného nehnuteľností nie sú súčasťou úvahy, pretože dobrovoľne súhlasiaci predávajúci je hypotetickým vlastníkom.
37. Výraz „po vhodnom marketingu“ znamená, že investície v nehnuteľnostiach by mal byť ponúknutý na trhu najvhodnejším spôsobom, ktorý spôsobí jeho vyradenie za najlepšiu cenu primerane obdržateľnú. Dĺžka času ponuky sa môže líšiť podľa trhových podmienok, ale musí byť dostatočná, aby umožnila dostať investície v nehnuteľnostiach do pozornosti adekvátneho počtu potenciálnych nakupujúcich. Predpokladá sa, že čas ponuky nastane pred súvahovým dňom.



38. Definícia objektívnej hodnoty sa vzťahuje na nezávislú transakciu. Nezávislá transakcia je taká, ktorá je medzi stranami, ktoré nemajú osobitný alebo konkrétny vzťah, ktorý robí ceny transakcií necharakteristickými pre trh. Transakcia sa predpokladá medzi nespriaznenými osobami, z ktorých každá koná nezávisle.
39. Najlepší dôkaz objektívnej hodnoty je spravidla daný bežnými cenami na aktívnom trhu pre podobnú nehnuteľnosť s rovnakou lokalizáciou a podmienkami a predmet podobného nájmu a iných zákaziek. Podnik dáva pozor na identifikáciu rozdielov v charaktere, lokalizácii alebo podmienkach nehnuteľnosti alebo v zmluvných podmienkach nájmu a iných zákaziek súvisiacich s nehnuteľnosťou.
40. Pri nedostatku bežných cien na aktívnom trhu druhu opísanom v odseku 39 podnik zväzi informácie z rôznych zdrojov vrátane:
- a) bežných cien na aktívnom trhu pre nehnuteľnosti rozdielneho charakteru, podmienok alebo lokalizácie (alebo predmet rozdielneho nájmu alebo iných zákaziek) upravených tak, aby odrážali tieto rozdiely;
  - b) nedávnych cien na menej aktívnych trhoch s úpravami tak, aby odrážali akékoľvek zmeny v hospodárskych podmienkach od dátumu transakcií, ktoré sa uskutočnili v týchto cenách; a
  - c) plánov diskontovaných peňažných tokov, založených na spoľahlivých odhadoch budúcich peňažných tokov, podporených podmienkami akýchkoľvek existujúcich nájmov a iných zákaziek a (ak je to možné) externým dôkazom ako je aktuálne trhové nájomné pre podobné nehnuteľnosti s rovnakou lokalizáciou a podmienkami a pri použití diskontných sadzieb, ktoré odrážajú aktuálne trhové hodnotenia neistoty v sume a čase týchto peňažných tokov.
41. V niektorých prípadoch rozdielne zdroje uvedené v predchádzajúcom odseku môžu ponúkať rozdielne závery, pokiaľ ide o objektívnu hodnotu finančného investičného nehnuteľností. Podnik zväzi dôvody týchto rozdielov, aby prišiel k najspoľahlivejšiemu odhadu objektívnej hodnoty v relatívne úzkom intervale primeraných odhadov objektívnych hodnôt.
42. Vo výnimočných prípadoch existuje jasný dôkaz, ak podnik najprv nadobudne investície v nehnuteľnostiach (alebo ak sa existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným majetkom následne po dokončení zhotovovania alebo zhodnocovania alebo po zmene v používaní), že variabilita v intervale primeraných odhadov objektívnej hodnoty bude taká veľká a pravdepodobnosť rozličných výsledkov bude tak ťažké odhadnúť, že užitočnosť jednotlivého odhadu objektívnej hodnoty je vylúčená. To môže naznačovať, že objektívna hodnota nehnuteľnosti nebude určiteľná spoľahlivo na trvalom základe (pozri odsek 47).
43. Objektívna hodnota sa odlišuje od použiteľnej hodnoty ako je definovaná v IAS 36, Zníženie hodnoty nehnuteľností. Objektívna hodnota odráža znalosť a odhady účastníkov na trhu, ako aj faktory, ktoré sú obvyčajne relevantné pre trhových účastníkov. Naopak, použiteľná hodnota odráža podnikovú znalosť a odhady, ako aj faktory osobitné pre podnik, ktoré môžu byť konkrétne pre podnik a ktoré nemožno aplikovať pre podniky vo všeobecnosti. Napríklad, objektívna hodnota neodráža:
- a) pridanú hodnotu odvodenú z tvorby portfólia nehnuteľností s rôznou lokalizáciou;
  - b) synergie medzi finančným investičným majetkom a iným majetkom;
  - c) zákonné práva alebo zákonné obmedzenia, ktoré sú špecifické len pre súčasného vlastníka; a
  - d) daňové úžitky alebo daňové zataženia, ktoré sú špecifické pre súčasného vlastníka.

44. Pri určovaní objektívnej hodnoty investičných nehnuteľností sa podnik vyhýba dvojitému započítaniu nehnuteľností alebo záväzkov, ktoré sú vykázané v súvahe ako oddelený nehnuteľnosti alebo záväzky. Napríklad:
- a) zariadenia ako sú výťahy alebo klimatizácia sú často nedeliteľnou časťou budovy a sú obvykle zahrnuté do investičného nehnuteľností skôr ako vykazované oddelene ako nehnuteľnosti stroje a zariadenia;
  - b) ak sa prenája zariadená kancelária, objektívna hodnota kancelárie spravidla zahŕňa objektívnu hodnotu nábytku, pretože výnos z nájomného súvisí so zariadenou kanceláriou. Ak je nábytok zahrnutý do objektívnej hodnoty investičného nehnuteľností, podnik nevykazuje tento nábytok ako oddelený nehnuteľnosti; a
  - c) objektívna hodnota investičného nehnuteľností vylučuje predplatený alebo časovo rozlíšený výnos z operatívneho nájmu, keďže ho podnik vykazuje ako oddelený záväzok alebo nehnuteľnosti.
45. Objektívna hodnota investičného nehnuteľností neodráža budúce kapitálové výdavky, ktoré zdokonalia alebo zlepšia nehnuteľnosť a neodráža súvisiace budúce požitky z tohto budúceho výdavku.
46. V niektorých prípadoch podnik očakáva, že súčasná hodnota jeho platieb súvisiacich s investičným majetkom (iných ako platieb súvisiacich s vykazovanými finančnými záväzkami) bude prevyšovať súčasnú hodnotu súvisiacich príjmov peňazí. Podnik používa IAS 37, rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky, na určenie, či podnik vykazuje záväzok a ako podnik oceňuje akýkoľvek takýto záväzok.

#### Neschopnosť oceňovať objektívnu hodnotu spoľahlivo

47. Existuje vyvrátený predpoklad, že podnik bude schopný určiť objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností spoľahlivo na trvalom základe. Vo výnimočných prípadoch však existuje jasný dôkaz, keď podnik najprv nadobudne investície v nehnuteľnostiach (alebo ak sa existujúca nehnuteľnosť najprv stane investičným majetkom následne po dokončení zhotovenia alebo zhodnocovania alebo po zmene v používaní), že podnik nebude schopný určiť objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností spoľahlivo na trvalom základe. To vzniká len vtedy, ak porovnateľné trhové transakcie nie sú časté a alternatívne odhady objektívnej hodnoty (napríklad, založené na plánoch diskontovaných peňažných tokov) nie sú k dispozícii. V takýchto prípadoch by mal podnik oceňovať takýto investície v nehnuteľnostiach používajúc základné riešenie v IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia. Zostatková hodnota finančného investičného nehnuteľností by mala byť určená ako nula. Podnik by mal pokračovať v aplikácii IAS 16 až do vyradenia investičného nehnuteľností.
48. Vo výnimočných prípadoch, keď je podnik prinútený z dôvodov uvedených v predchádzajúcom odseku oceňovať investície v nehnuteľnostiach používajúc základné riešenie v IAS 16, oceňuje podnik všetok svoj ďalší investície v nehnuteľnostiach v objektívnej hodnote.
49. Ak podnik predtým oceňoval investície v nehnuteľnostiach v objektívnej hodnote, mal by pokračovať v oceňovaní nehnuteľností v objektívnej hodnote až do vyradenia alebo pokiaľ sa nehnuteľnosť nestane nehnuteľnosťou používanou vlastníkom alebo podnik nezačne zdokonaľovať nehnuteľnosť na následný predaj v bežnom podnikaní) dokonca aj v prípade, ak porovnateľné trhové transakcie sa stanú menej častými alebo trhové ceny sa stanú ťažšie dostupnými.

#### Model oceňovania v obstarávacej cene

50. Po prvotnom vykázaní podnik, ktorý si vyberie model oceňovania v obstarávacej cene, by mal oceňovať všetok svoj investície v nehnuteľnostiach používajúc základné riešenie v IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, t. j. v obstarávacej cene zníženej o akumulované odpisy a akékoľvek akumulované straty zo zníženia hodnoty.

## PREVODY

51. Prevody do alebo z investičného nehnuteľností by sa mali vykonať iba vtedy, ak existuje zmena v používaní, preukázaná:
- a) začiatkom používania vlastníkom pre prevod z investičného nehnuteľností do nehnuteľnosti používanej vlastníkom;
  - b) začiatkom zhodnocovania s výhľadom na predaj, pre prevod z investičného nehnuteľností do zásob;
  - c) ukončením používania vlastníkom, pre prevod z nehnuteľnosti používanej vlastníkom do investičného nehnuteľností;
  - d) začiatkom operatívneho nájmu inej strane, pre prevod zo zásob do investičného nehnuteľností; alebo
  - e) ukončením zhotovenia alebo zhodnotenia, pre prevod nehnuteľností zhotovovanej alebo zhodnocovanej (zahrnuté v IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia) do investičného nehnuteľností.
52. Vyššie uvedený odsek 51 písm. b) požaduje, aby podnik previedol nehnuteľnosť z investičného nehnuteľností do zásob len vtedy, ak existuje zmena v používaní, preukázaná začiatkom zhodnocovania s výhľadom predaja. Ak sa podnik rozhodne vyradiť investície v nehnuteľnostiach bez zhodnotenia, podnik pokračuje v zaobchádzaní s nehnuteľnosťou ako s investičným majetkom, pokiaľ nie je vylúčený z vykazovania (vylúčený zo súvahy) a nezaobchádza sa s ním ako so zásobami. Podobne, ak podnik začne opätovné zhodnotenie existujúceho investičného nehnuteľností pre pokračujúce ďalšie používanie ako investície v nehnuteľnostiach, zostáva investičným majetkom a nie je preklasifikovaný ako nehnuteľnosť používaná vlastníkom počas opätovného zhodnotenia.
53. Odseky 54 až 59 sa zaoberajú problémami vykazovania a oceňovania, ktoré platia, ak podnik používa model oceňovania investičného nehnuteľností v objektívnej hodnote. Ak podnik používa model oceňovania v obstarávacej cene, prevody medzi finančným investičným majetkom, nehnuteľnosťou používanou vlastníkom a zásobami nemenia účtovnú hodnotu prevedenej nehnuteľnosti a nemenia obstarávaciu cenu nehnuteľnosti na účely oceňovania alebo zverejňovania.
54. Pre prevod z investičného nehnuteľností, ktorý je účtovne vedený v objektívnej hodnote, do nehnuteľnosti používanej vlastníkom alebo do zásob, mala by byť obstarávacia cena nehnuteľností pre následné účtovanie podľa IAS 16 alebo IAS 2 jeho objektívnou hodnotou k dátumu zmeny v používaní.
55. Ak sa nehnuteľnosť používaná vlastníkom stáva investičným majetkom, ktorý bude účtovne vedený v objektívnej hodnote, podnik by mal do dátumu zmeny v používaní aplikovať IAS 16. Podnik by mal zaobchádzať s akýmkoľvek rozdielom k tomuto dátumu medzi účtovnou hodnotou nehnuteľností podľa IAS 16 a jeho objektívnou hodnotou rovnakým spôsobom ako pri preceňovaní podľa IAS 16.
56. Do dátumu, kým sa nehnuteľnosť, ktorú užíva vlastník, stáva investičným majetkom, ktorý sa účtovne bude viesť v objektívnej hodnote, podnik pokračuje v odpisovaní nehnuteľnosti a vo vykazovaní každej straty zo zníženia hodnoty, ktorá nastala. Podnik zaobchádza s akýmkoľvek rozdielom k tomuto dátumu medzi účtovnou hodnotou nehnuteľnosti podľa IAS 16 a jeho objektívnou hodnotou rovnakým spôsobom ako pri preceňovaní podľa IAS 16. Inými slovami:
- a) akékoľvek výsledné zníženie účtovnej hodnoty nehnuteľnosti sa vykazuje v čistom zisku alebo strate za obdobie. Do rozsahu, v akom je suma zahrnutá do prebytku z precenenia pre túto nehnuteľnosť, sa však zníženie účtuje na farchu oproti prebytku z precenenia; a

- b) s akýmkoľvek výsledným zvýšením účtovnej hodnoty sa zaobchádza nasledovne:
- i) do rozsahu, v akom zvýšenie ruší predchádzajúcu stratu zo zníženia hodnoty nehnuteľnosti, sa zvýšenie vykazuje v čistom zisku alebo strate za obdobie. Suma vykázaná v čistom zisku alebo strate za obdobie nepresahuje sumu potrebnú na navrátenie účtovnej hodnoty na účtovnú hodnotu, ktorá by mohla byť stanovená (bez odpisov), nevykazovala by stratu zo zníženia hodnoty; a
  - ii) každá zostávajúca časť zvýšenia sa zaúčtuje priamo v prospech vlastného imania pod názvom prebytok z precenenia. Pri následnom vyradení investičného nehnuteľností môže byť prebytok z precenenia zahrnutý do vlastného imania prevedený do nerozdelených ziskov. Prevod prebytku z precenenia do nerozdelených ziskov sa nevykonáva cez výkaz ziskov a strát.
57. Pri prevode zásob do investičného nehnuteľností, ktorý bude účtovne vedený v objektívnej hodnote, by mal byť akýkoľvek rozdiel medzi objektívnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jej predchádzajúcou účtovnou hodnotou vykázaný v čistom zisku alebo strate za obdobie.
58. Zaobchádzanie s prevodmi zo zásob do investičného nehnuteľností, ktorý bude účtovne vedený v objektívnej hodnote, je konzistentné so zaobchádzaním pri predaji zásob.
59. Ak podnik dokončí zhotovovanie alebo zhodnocovanie investičného nehnuteľností zhotovovaného vlastnou činnosťou, ktorý bude účtovne vedený v objektívnej hodnote, mal by byť akýkoľvek rozdiel medzi objektívnou hodnotou nehnuteľnosti k tomuto dátumu a jeho predchádzajúcou účtovnou hodnotou vykázaný do čistého zisku alebo straty za obdobie.

#### VYRADENIA

60. Investície v nehnuteľnostiach by mal byť vylúčený z vykazovania (vylúčený zo súvahy) pri vyradení, alebo ak je finančný investície v nehnuteľnostiach stiahnutý z používania a neočakávajú sa žiadne ďalšie hospodárske požitky z vyradenia.
61. Vyradenie investičného nehnuteľností môže nastať predajom alebo uzatvorením finančného nájmu. Pri určení dátumu vyradenia investičného nehnuteľností podnik aplikuje kritériá v IAS 18, Výnosy z bežnej činnosti, pre vykazovanie výnosov z predaja tovaru a zväži súvisiaci návod v prílohe k IAS 18. IAS 17, nájmy platí pre vyradenie uzatvorením finančného lízingu alebo predajom a spätným nájmom.
62. Zisky alebo straty vznikajúce zo stiahnutia alebo vyradenia investičného nehnuteľností by mali byť určené ako rozdiel medzi čistými tržbami z vyradenia a účtovnou hodnotou nehnuteľností a mali by byť vykázané ako výnosy alebo náklady vo výkaze ziskov a strát (pokiaľ to IAS 17, nájmy nepožaduje pri predaji a spätnom nájmu inak.)
63. Pohľadávka na protihodnotu pri vyradení investičného nehnuteľností sa vykazuje prvotne v objektívnej hodnote. Ak je platba za investície v nehnuteľnostiach odložená, prijatá protihodnota sa vykazuje prvotne v ekvivalente ceny v hotovosti. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou protihodnoty a ekvivalentom ceny v hotovosti sa vykazuje ako úrokový výnos podľa IAS 18 na časovom pomernom základe, ktorý berie do úvahy efektívny výnos pohľadávky.
64. Podnik aplikuje IAS 37, rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky alebo iné medzinárodné účtovné štandardy, ak je to vhodné, na akékoľvek záväzky, ktoré si podnik ponecháva po vyradení investičného nehnuteľností.

## ZVEREJŇOVANIE

## Model oceňovania v objektívnej hodnote a model oceňovania v obstarávacej cene

65. Nižšie uvedené zverejňovania platia navyše k tým, ktoré sú uvedené v IAS 17, Nájmy. Podľa IAS 17 vlastník investičného nehnuteľností poskytuje zverejnenia prenajímateľa o operatívnych nájmoch. Podľa IAS 17, podnik, ktorý drží investície v nehnuteľnostiach na základe finančného nájmu, poskytuje zverejnenia nájomcu o finančnom nájmu a zverejnenia prenajímateľa o akýchkoľvek operatívnych nájmoch, ktoré podnik poskytol.
66. Podnik by mal zverejňovať:
- a) ak je členenie obtiažne (pozri odsek 12), kritériá vytvorené podnikom na rozlišovanie investičného nehnuteľností od nehnuteľností používanej vlastníkom a od nehnuteľností držanej na predaj v bežnom podnikaní;
  - b) metódy a významné predpoklady použité pri určovaní objektívnej hodnoty finančného investičného nehnuteľností vrátane vyhlásenia, či určenie objektívnej hodnoty bolo podporené trhovým dôkazom, alebo či bolo viac založené na iných faktoroch (ktoré by mal podnik zverejniť) z dôvodov charakteru nehnuteľnosti a nedostatku porovnateľných trhových údajov;
  - c) rozsah, v ktorom je objektívna hodnota investičného nehnuteľností (ako je ocenená a zverejnená v účtovnej závierke) založená na ohodnotení nezávislým odhadcom, ktorý má uznávanú a relevantnú profesionálnu kvalifikáciu a ktorý má nedávnu skúsenosť s lokalizáciou a kategorizáciou investičného nehnuteľností, ktorý sa oceňuje. Ak nebolo vykonané žiadne takéto ocenenie, táto skutočnosť by mala byť zverejnená.
  - d) sumu zahrnutú do výkazu ziskov a strát pre:
    - i) výnos z nájomného investičného nehnuteľností;
    - ii) priame prevádzkové náklady (vrátane opravy a údržby), vznikajúce z investičného nehnuteľností, ktorý vytvára výnos z nájomného počas obdobia; a
    - iii) priame prevádzkové náklady (vrátane opravy a údržby), vznikajúce z investičného nehnuteľností, ktorý nevytvára výnos z nájomného počas obdobia;
  - e) existenciu a sumy obmedzení realizovateľnosti investičného nehnuteľností alebo úhradu výnosu a tržby z vyradenia; a
  - f) významné zmluvné povinnosti na nákup, zhotovovanie alebo zdokonalenie investičného nehnuteľností alebo na opravu, údržbu alebo zhodnotenie.

## Model oceňovania v objektívnej hodnote

67. Navyše k zverejňovaniu, ktoré sa požaduje v odseku 66, podnik, ktorý aplikuje model oceňovania v objektívnej hodnote v odsekoch 27—49 by mal tiež zverejniť porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľností na začiatku a na konci obdobia zobrazujúc nasledujúce (porovnateľné informácie sa nepožadujú):
- a) prírastky, pričom sa zverejnia oddelene tie prírastky, ktoré vznikajú z akvizície a tie, ktoré vznikajú z kapitalizovaných následných výdavkov;
  - b) prírastky vyplývajúce z nadobudnutí cez podnikové kombinácie;
  - c) vyradenia;

- d) čisté zisky alebo straty z úprav objektívnej hodnoty;
  - e) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky zahraničnej jednotky;
  - f) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľností používanej vlastníkom; a
  - g) iné pohyby.
68. Vo výnimočných prípadoch, keď podnik oceňuje investície v nehnuteľnostiach na základe základného riešenia v IAS 16, Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (z dôvodu spoľahlivej objektívnej hodnoty, pozri odsek 47 vyššie) porovnanie požadované predchádzajúcim odsekom by malo zverejňovať sumy súvisiace s týmto investičným majetkom oddelene od súm súvisiacich s iným investičným majetkom. Podnik by mal navyše zverejniť:
- a) opis investičného nehnuteľností;
  - b) vysvetlenie, prečo nemôže byť objektívna hodnota spoľahlivo stanovená;
  - c) ak je to možné, rozsah odhadov, v rámci ktorých je vysoko pravdepodobný výskyt objektívnej hodnoty;
    - a
  - d) pri vyradení finančného investičného nehnuteľností účtovne nevedeného v objektívnej hodnote:
    - i) skutočnosť, že podnik vyradil investície v nehnuteľnostiach účtovne je vedený v objektívnej hodnote;
    - ii) účtovnú hodnotu finančného investičného nehnuteľností v čase predaja; a
    - iii) sumu vykázaných ziskov a strát.

#### Model oceňovania v obstarávacej cene

69. Okrem zverejňovania, ktoré požaduje odsek 66, podnik, ktorý uplatňuje model oceňovania v obstarávacej cene v odseku 50, by mal tiež zverejniť:
- a) použité metódy odpisovania;
  - b) doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby;
  - c) hrubú účtovnú hodnotu a akumulované odpisy (agregované s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci daného obdobia;
  - d) porovnanie účtovnej hodnoty investičného nehnuteľností na začiatku a na konci obdobia s nasledujúcimi údajmi (porovnateľné informácie sa nepožadujú):
    - i) prírastky, zverejňujú oddelene tie prírastky, ktoré vznikajú z akvizície a tie, ktoré vznikajú z kapitalizovaných následných výdavkov;
    - ii) prírastky vyplývajúce z nadobudnutí cez podnikové kombinácie;
    - iii) vyradenia;
    - iv) odpisy;
    - v) sumu vykázaných strát zo zníženia hodnoty a sumu zrušených strát zo zníženia hodnoty počas obdobia podľa IAS 36, zníženie hodnoty majetku;

- vi) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky zahraničnej jednotky;
  - vii) prevody do alebo zo zásob a nehnuteľnosti používanej vlastníkom; a
  - viii) iné pohyby; a
- e) objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností. Vo výnimočných prípadoch popísaných v odseku 47, ak podnik nemôže určiť objektívnu hodnotu investičného nehnuteľností spoľahlivo, mal by zverejniť:
- i) opis investičného nehnuteľností;
  - ii) vysvetlenie, prečo nemôže byť objektívna hodnota spoľahlivo určená; a
  - iii) ak je to možné, rozsah odhadov v rámci ktorých je vysoko pravdepodobný výskyt objektívnej hodnoty.

#### PRECHODNÉ USTANOVENIA

##### Model oceňovania v objektívnej hodnote

70. Podľa modelu oceňovania v objektívnej hodnote by mal podnik vykázať dosah prijatia tohto štandardu v deň jeho účinnosti (alebo skôr) ako úpravu začiatočného zostatku nerozdelených ziskov za obdobie, v ktorom je štandard po prvýkrát prijatý. Okrem toho:
- a) ak podnik predtým verejne zverejnil (v účtovnej závierke alebo inak) objektívnu hodnotu jeho investičného nehnuteľností v skorších obdobiach (určené na základe, ktorý vyhovuje definícii objektívnej hodnoty v odseku 4 a návodu v odsekoch 29 až 46) podniku sa odporúča, ale nevyžaduje sa:
    - i) upraviť začiatočný zostatok nerozdelených ziskov za skoršie prezentované obdobia, za ktoré bola táto objektívna hodnota verejne zverejnená; a
    - ii) prepočítať porovnateľné informácie pre tieto obdobia; a
  - b) ak podnik predtým verejne nezverejnil informácie opísané v bode a), podnik by nemal prepočítať porovnateľné informácie a mal by túto skutočnosť zverejniť.
71. Tento štandard požaduje odlišné riešenie od základného a prípustného alternatívneho riešenia pre zmeny v účtovných zásadách podľa IAS 8, Čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. IAS 8 požaduje, aby boli porovnateľné informácie prepočítané (základné riešenie) alebo aby boli dodatočné pro forma porovnateľné informácie na prepočítanom základe zverejnené (povolené alternatívne riešenie), pokiaľ to nie je neuskutočiteľné.
72. Ak podnik prijíma tento štandard po prvýkrát, úprava začiatočného zostatku nerozdelených ziskov zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia pre investície v nehnuteľnostiach.

##### Model oceňovania v obstarávacej cene

73. IAS 8 platí na akékoľvek zmeny v účtovných zásadách, ktoré vzniknú, ak podnik prijme tento štandard po prvýkrát a vyberie si na používanie model oceňovania v obstarávacej cene. Dosah zmeny v účtovných zásadách zahŕňa reklasifikáciu akejkoľvek sumy držanej v prebytku z precenenia pre investície v nehnuteľnostiach.

## DÁTUM ÚČINNOSTI

74. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobie začínajúce 1. januára 2001 alebo neskôr. Odporúča sa ho uplatňovať skôr. Ak podnik uplatňuje tento štandard na obdobia začínajúce sa pred 1. januárom 2001, podnik by mal túto skutočnosť zverejniť.
75. Tento štandard nahrádza IAS 25, Účtovanie finančných investícií, vzhľadom na investície v nehnuteľnostiach.

## MEDZINÁRODNÝ ÚČTOVNÝ ŠTANDARD IAS 41

## Poľnohospodárstvo

Tento medzinárodný účtovný štandard bol schválený predsedníctvom Rady IAS v decembri 2000 a stáva sa účinným pre účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré sa začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr.

## ÚVOD

1. IAS 41 stanovuje účtovné riešenie, prekladanie účtovnej závierky a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou, záležitosť, ktorá nie je obsiahnutá v iných Medzinárodných účtovných štandardoch. Poľnohospodárska činnosť je podnikové riadenie biologickej premeny žijúcich zvierat alebo rastlín (biologický majetok) na predaj, na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.
2. IAS 41 stanovuje, okrem iného, účtovné riešenie pre biologický majetok počas obdobia rastu, degenerácie, výroby a rozmnožovania a pre prvotné ocenenie poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody. To si vyžaduje oceňovanie objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady z prvotného vykazovania biologických majetku do okamihu zberu úrody, iné ako keď sa objektívna hodnota nemôže spoľahlivo stanoviť pri prvotnom vykazovaní. IAS 41 sa však nezaobrá spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody, ako napríklad spracovaním hrozna na víno a vlny na priadzu.
3. Predpokladá sa, že objektívnu hodnotu biologického majetku je možné spoľahlivo stanoviť. Tento predpoklad je však možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktoré nie sú dostupné trhovo určené ceny alebo hodnoty a pre ktoré sú alternatívne odhady objektívnej hodnoty určené jednoznačne nespoľahlivo. V takomto prípade IAS 41 požaduje, aby podnik ocenil takéto biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo je možné objektívnu hodnotu takéhoto biologického majetku možné spoľahlivo stanoviť, podnik by ho mal oceniť jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady. Podnik by mal vo všetkých prípadoch oceniť poľnohospodársku produkciu v okamihu zberu úrody jej objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady.
4. IAS 41 požaduje, aby zmena objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického nehnuteľností bola zahrnutá do čistého zisku alebo straty za obdobie, v ktorom vznikla. V poľnohospodárskej činnosti sa zmenou fyzických vlastností živého zvierata alebo rastliny zvyšujú alebo znižujú hospodárske požitky podniku. Podľa transakčne založeného účtovného modelu oceňovania históriou vývoja nákladov, podnik lesného hospodárstva by nemohol vykazovať žiaden príjem až do prvej fažby alebo predaja, možno až po 30 rokoch po vysadení. Na druhej strane, účtovný model, ktorý účtuje a oceňuje biologický rast použitím súčasných objektívnych hodnôt, vykazuje zmeny objektívnej hodnoty v priebehu obdobia medzi vysadením a ťažbou.



5. IAS 41 nestanovuje nové zásady pre pozemok súvisiaci s poľnohospodárskou činnosťou. Namiesto toho, podnik dodržiava IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia alebo IAS 40, investície v nehnuteľnostiach, v závislosti od toho, ktorý štandard je za daných okolností vhodný. IAS 16 vyžaduje, aby sa pozemok oceňoval buď jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty alebo precenenou hodnotou. IAS 40 vyžaduje, aby sa pozemok, ktorý je investičným majetkom, oceňoval jeho objektívnou hodnotou alebo obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Biologický majetok, ktorý je fyzicky spojený s pozemkom (ako napríklad stromy v lesnom poraste) sa oceňuje jeho objektívna hodnotou znížená o odhadované predajné náklady oddelene od pozemku.
6. IAS 41 požaduje, aby sa nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom, oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, účtovala ako výnos vtedy a len vtedy, ak sa štátna dotácia stáva pohľadávkou. Ak je štátna dotácia podmienená vrátane prípadu, keď štátna dotácia vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval vo vymedzenej poľnohospodárskej činnosti, podnik by mal účtovať štátnu dotáciu ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené. Ak štátna dotácia súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty, uplatňuje sa IAS 20, vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory.
7. IAS 41 je účinný pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia, ktoré začínajú 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa skoršia aplikácia.
8. IAS 41 neustanovuje bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie IAS 41 je vykázané v súlade s IAS 8, čistý zisk alebo strata za obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.
9. V prílohe A sú uvedené ilustratívne príklady uplatňovania IAS 41. V prílohe B, Základ pre závery, sú zhrnuté dôvody Rady pre prijatie požiadaviek stanovených v IAS 41.

## OBSAH

	Odseky
Cieľ	381
Rozsah	381
Definície	382
Definície súvisiace s poľnohospodárstvom	382
Všeobecné definície	382
Vykazovanie a oceňovanie	383
Zisky a straty	385
Neschopnosť spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu	385
Štátne dotácie	385
Prezentácia a zverejňovanie	386
Prezentácia	386
Zverejňovanie	386
Všeobecne	386
Dodatočné zverejňovanie pre biologický majetok, pri ktorom nie je možné spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu	388

Štátne dotácie 388

Dátum účinnosti a prechodu 388

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

#### CIEL

Cieľom tohto štandardu je stanoviť účtovné riešenie, prekladanie účtovnej závierky a zverejnenia súvisiace s poľnohospodárskou činnosťou.

#### ROZSAH

1. Tento štandard by sa mal uplatňovať pri vykazovaní týchto položiek, ak súvisia s poľnohospodárskou činnosťou:
  - a) biologický majetok;
  - b) poľnohospodárska produkcia v okamihu zberu úrody; a
  - c) štátne dotácie, na ktoré sa vzťahujú odseky 34 až 35.
2. Tento štandard sa nevzťahuje na:
  - a) pozemky, ktorých sa týka poľnohospodárska činnosť (pozri IAS 16, Nehnutelnosti, stroje a zariadenia a IAS 40, Investície v nehnuteľnostiach); a
  - b) nehmotný majetok, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou (pozri IAS 38, Nehmotný majetok).
3. Tento štandard platí pre poľnohospodárske produkty, ktoré sú zozbieranými produktmi biologických majetku podniku len v okamihu zberu úrody. Potom sa uplatňuje IAS 2, Zásoby, alebo iný použiteľný medzinárodný účtovný štandard. Podľa toho sa tento štandard nezaobrá so spracovaním poľnohospodárskej produkcie po zbere úrody, ako napríklad spracovaním hrozna na víno vinárom, ktorý hrozno vypestoval. Keďže takéto spracovanie môže byť logickým a prirodzeným rozšírením poľnohospodárskej činnosti a prebiehajúce udalosti môžu priniesť určitú podobnosť s biologickou premenou, takéto spracovanie nie je zahrnuté do definície poľnohospodárskej činnosti v tomto štandarde.
4. V tejto tabuľke sú uvedené príklady biologických majetku, poľnohospodárskej produkcie a produktov, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody:

Biologický majetok	Poľnohospodárska produkcia	Produkty, ktoré sú výsledkom spracovania po zbere úrody
Ovce	Vlna	Priadza, koberce
Stromy v lesnom poraste	Gulatina	Rezivo
Rastliny	Bavlna	Nite, odevy
	Zozbieraná trstina	Cukor
Dojnice	Mlieko	Syr
Ošipané	Trupy	Klobásy, údená šunka
Krkíky	List	Čaj, sušený tabak
Viniče	Hrozno	Víno
Ovocné stromy	Pozberané ovocie	Spracované ovocie

## DEFINÍCIE

*Definície súvisiace s poľnohospodárstvom*

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

Poľnohospodárska činnosť je podnikové riadenie biologickej premeny biologického majetku na predaj, na poľnohospodársku produkciu alebo na ďalší biologický majetok.

Poľnohospodárska produkcia je zozbieraný produkt biologických majetku podniku.

Biologickým majetkom je živé zviera alebo rastlina.

Biologická premena zahŕňa procesy rastu, degenerácie, produkcie a rozmnožovania, ktoré sú príčinou kvalitatívnych alebo kvantitatívnych zmien biologického majetku.

Skupina biologických majetku je súhrn živých zvierat alebo rastlín.

Zber úrody je oddelenie produkcie od biologického majetku alebo skončenie životných procesov biologického majetku.

6. Poľnohospodárska činnosť sa vzťahuje na rozmanitý rozsah činností; napríklad chov dobytky, lesníctvo, zber úrody raz do roka alebo počas viacerých rokov, obrábanie ovocných sádov a plantáží, kvetinárstvo a vodohospodárstvo (vrátane chovu rýb). V rámci tejto rozmanitosti existujú určité spoločné črty:

- schopnosť meniť sa: živé zvieratá a rastliny sú schopné biologickej premeny;
- riadenie zmeny: riadenie uľahčuje biologickú premenu zlepšením alebo aspoň stabilizáciou podmienok nevyhnutných na uskutočnenie procesu (napríklad úrovne výživnosti, vlhkosť, teplota, plodnosť a svetlo). Takéto riadenie odlišuje poľnohospodársku činnosť od ostatných činností. Napríklad zbieranie úrody z neriadenej zdrojov (ako je morský rybolov a odlesňovanie) nie je poľnohospodárskou činnosťou; a
- oceňovanie zmeny: zmena kvality (napríklad genetická vlastnosť, hustota, zrelosť, tuková vrstva, obsah bielkovín a sila vlákna) alebo kvantity (napríklad potomstvo, hmotnosť, kubické metre, dĺžka alebo priemer vlákna a počet púčikov) spôsobená biologickou premenou sa oceňuje a sleduje ako súčasť bežnej funkcie riadenia.

7. Biologická premena má za následok tieto druhy výsledkov:

- zmeny majetku prostredníctvom i) rastu (zvýšenie kvantity alebo zlepšenie kvality zvieratá alebo rastliny); ii) degenerácie (zníženie kvantity alebo zhoršenie kvality zvieratá alebo rastliny); alebo iii) rozmnožovania (vytváranie ďalších živých zvierat alebo rastlín); alebo
- výroba poľnohospodárskych produktov, napríklad latex, čajové listy, vlna a mlieko.

*Všeobecné definície*

8. Nasledujúce výrazy, ktoré sa používajú v tomto štandarde, majú tieto vymedzené významy:

Aktívny trh je trh, na ktorom existujú všetky tieto podmienky:

- položky, s ktorými sa obchoduje v rámci trhu, sú homogénne;
- v akomkoľvek čase bežne môžu byť ochotní kupujúci a predávajúci; a
- ceny sú verejnosti k dispozícii.

Účtovná hodnota je hodnota, v ktorej sa majetok účtuje v súvahe.

Objektívna hodnota je suma, za ktorú môže sa majetok vymeniť alebo záväzok vyrovať v nezávislej transakcii medzi informovanými dobrovoľne súhlasiacimi zúčastnenými stranami.

Štátne dotácie sú dotácie, ktoré sú vymedzené v IAS 20, Vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci.

9. Objektívna hodnota majetku vychádza z jeho súčasného umiestnenia a stavu. Z toho napríklad vyplýva, že objektívna hodnota dobytky na farme je cenou dobytky na relevantnom trhu, ktorá je znížená o prepravné a iné náklady súvisiace s privedením dobytky na trh.

#### VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE

10. Podnik by mal účtovať biologický majetok alebo poľnohospodárska produkcia vtedy a len vtedy, ak:
  - a) podnik riadi majetok v dôsledku minulých udalostí;
  - b) je pravdepodobné, že budúce hospodárske požitky spojené s majetkom budú plynúť do podniku; a
  - c) objektívnu hodnotu alebo obstarávaciu cenu majetku je možné spoľahlivo stanoviť.
11. V poľnohospodárskej činnosti sa kontrola môže preukázať napríklad právnym vlastníctvom dobytky a značkováním alebo iným označením dobytky pri získaní, narodení alebo skončení pridávania. Budúce požitky sa zvyčajne stanovia ocenením významných fyzických vlastností.
12. Biologický majetok by sa mali oceniť pri prvotnom vykazovaní a ku každému súvahovému dňu svojou objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, s výnimkou prípadu, ktorý je uvedený v odseku 30, keď sa objektívna hodnota nemôže spoľahlivo stanoviť.
13. Poľnohospodárska produkcia zozbieraná z biologického majetku podniku by sa mali oceniť svojou objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady v okamihu zberu úrody. Takýmto ocenením je obstarávacía cena k tomuto dátumu, keď platí IAS 2, zásoby alebo iný použiteľný medzinárodný účtovný štandard.
14. Predajné náklady zahŕňajú provízie maklérom a sprostredkovateľom, poplatky regulačným orgánom a komoditným burzám, dane z prevodu a clá. Medzi predajné náklady nepatria prepravné a ostatné náklady nevyhnutné na umiestnenie majetku na trh.
15. Určenie objektívnej hodnoty pre biologický majetok alebo poľnohospodárska produkcia je možné uľahčiť zoskupením biologických majetku alebo poľnohospodárskej produkcie podľa významných vlastností, napríklad podľa veku alebo kvality. Podnik si volí vlastnosti zodpovedajúce vlastnostiam použitým na trhu ako základ pre cenotvorbu.
16. Podniky často uzatvárajú zmluvy na predaj svojich biologických majetku alebo poľnohospodárskej produkcie k budúcu dátumu. Zmluvné ceny nie sú nevyhnutne dôležité pri určení objektívnej hodnoty, pretože objektívna hodnota odráža existujúci trh, na ktorom by mohli ochotní kupujúci a predávajúci vstúpiť do transakcie. Následkom toho sa objektívna hodnota biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie neupravuje z dôvodu existencie zmluvy. V niektorých prípadoch môže byť zmluva o predaji biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie nevýhodnou zmluvou podľa vymedzenia v IAS 37, Rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky. Pre nevýhodné zmluvy platí IAS 37.
17. Ak existuje aktívny trh pre niektoré biologický majetok alebo poľnohospodársku produkciu, kótovaná cena na takomto trhu je vhodným základom na určenie objektívnej hodnoty tohto majetku. Ak má niektorý podnik prístup k rozdielnym aktívnym trhom, potom tento podnik použije najvýznamnejší trh. Napríklad, ak má podnik prístup k dvom aktívnym trhom, použil by cenu existujúcu na trhu, ktorej použitie očakáva.

18. Ak aktívny trh neexistuje, podnik používa pri určení objektívnej hodnoty jeden alebo viac z týchto zdrojov, ak sú dostupné:
- a) cena poslednej trhovej transakcie, ak sa nevyskytla žiadna významná zmena ekonomických okolností medzi dátumom transakcie a súvahovým dňom;
  - b) trhové ceny pre podobný majetok s úpravou, ktorá odráža rozdiely; a
  - c) sektorové kritéria, ako napríklad hodnota ovocného sadu vyjadrená na vyvážený zásobník, bušiel alebo hektár a hodnota dobytky vyjadrená na kilogram mäsa.
19. V niektorých prípadoch môžu z informačných zdrojov uvedených v odseku 18 vyplývať rozdielne závery, pokiaľ ide o objektívnu hodnotu biologického majetku alebo poľnohospodárskej produkcie. Podnik pre tieto rozdiely zvažuje dôvody, aby sa dosiahol najspoľahlivejší odhad objektívnej hodnoty v rámci relatívne malého rozsahu prijateľných odhadov.
20. Ceny alebo hodnoty určené trhom nemôžu byť za určitých okolností dostupné pre biologický majetok pri jeho existujúcom stave. V takejto situácii podnik používa súčasnú hodnotu očakávaných čistých peňažných tokov z majetku, diskontovaných súčasnou trhovou určenou sadzbou pred zdanením pri určovaní objektívnej hodnoty.
21. Cieľom výpočtu súčasnej hodnoty očakávaných čistých peňažných tokov je určiť objektívnu hodnotu biologického majetku pri jeho existujúcom umiestnení a stave. Podnik to zvažuje pri určovaní vhodnej diskontnej sadzby, ktorá sa má použiť a pri odhade očakávaných čistých peňažných tokov. Súčasný stav biologického majetku vylučuje akékoľvek zvýšenia hodnoty z dodatočnej biologickej premeny a budúcich činností podniku, ako napríklad tie, ktoré súvisia so zlepšením budúcej biologickej premeny, zberu úrody alebo predaja.
22. Podnik nezahŕňa všetky peňažné toky z financovania nehnuteľností, zdanenia alebo z obnovy pôvodného biologického majetku po zbere úrody (napríklad náklady na znovuvysadenie stromov v lesnom poraste po ťažbe).
23. Pri odsúhlasovaní ceny v nezávislej transakcii, informovaní, dobrovoľne súhlasiaci kupujúci a predávajúci zvažujú možnosť odchýlok v peňažných tokoch. Z toho vyplýva, že objektívna hodnota odráža možnosť takýchto odchýlok. Podľa toho, podnik začleňuje očakávania o možných odchýlkach v peňažných tokoch buď do očakávaných peňažných tokov alebo diskontnej sadzby alebo do nejakej kombinácie týchto dvoch položiek. Pri určovaní diskontnej sadzby podnik používa predpoklady konzistentné s tými, ktoré boli použité pri odhade očakávaných peňažných tokov, aby sa odstránil účinok niektorých predpokladov dvojnásobne započítaných alebo ignorovaných.
24. Cena sa môže niekedy približovať objektívnej hodnote, najmä keď:
- a) od vzniku počiatočnej obstarávacej ceny (napríklad pre sadenice ovocných stromov vysadených okamžite pred súvahovým dňom) sa uskutočnila malá biologická premena; alebo
  - b) neočakáva sa významný vplyv biologickej premeny na cenu (napríklad pre prvotný rast v 30-ročnom výrobnom cykle borovicového porastu).
25. Biologický majetok je často fyzicky spojený s pozemkom (napríklad stromy v lesnom poraste). Pre biologický majetok spojený s pozemkom nemôže existovať samostatný trh, ale aktívny trh môže existovať pre kombinovaný majetok, to znamená pre biologický majetok, nekultivovanú pôdu a meliorácie ako súbor. Podnik môže použiť informácie týkajúce sa kombinovaných majetku na určenie objektívnej hodnoty pre biologický majetok. Napríklad objektívna hodnota nekultivovanej pôdy a meliorácií sa môže odpočítavať od objektívnej hodnoty kombinovaného majetku na dosiahnutie objektívnej hodnoty biologického majetku.

*Zisky a straty*

26. Zisk alebo strata vznikajúce pri prvotnom vykazovaní biologického majetku pri objektívnej hodnote zníženej o odhadované predajné náklady a zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického majetku by sa mali zahrnúť do čistého zisku alebo straty za obdobie, v ktorom vznikli.
27. Strata môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní biologického majetku, pretože odhadované predajné náklady sa odpočítajú pri určovaní objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologického majetku. Zisk môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní biologického majetku, napríklad keď sa narodí teľa.
28. Zisk alebo strata vznikajúce pri prvotnom vykazovaní poľnohospodárskej produkcie objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady by sa mali zahrnúť do čistého zisku alebo do straty za obdobie, v ktorom vznikli.
29. Zisk alebo strata môže vzniknúť pri prvotnom vykazovaní poľnohospodárskej produkcie ako výsledok zberu úrody.

*Neschopnosť spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu*

30. Predpokladá sa, že objektívnu hodnotu biologického majetku je možné stanoviť spoľahlivo. Tento predpoklad je však možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní pre biologický majetok, pre ktoré nie sú dostupné trhovo určené ceny alebo hodnoty a pre ktoré sú alternatívne odhady objektívnej hodnoty určené jednoznačne nespoľahlivo. V takomto prípade by sa malo toto biologický majetok oceniť obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty. Len čo sa objektívna hodnota takéhoto biologického majetku stane spoľahlivo stanoviteľnou, podnik by ho mal oceniť jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady.
31. Predpoklad v odseku 30 je možné vyvrátiť len pri prvotnom vykazovaní. Podnik, ktorý predtým ocenil biologický majetok jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady pokračuje v oceňovaní biologického majetku jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady až do vyradenia.
32. V každom prípade, podnik oceňuje poľnohospodársku produkciu v čase zberu úrody objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady. Tento štandard odráža názor, že objektívnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody je možné vždy spoľahlivo stanoviť.
33. Pri určovaní obstarávacej ceny, akumulovaných odpisov a akumulovaných strát zo zníženia hodnoty, podnik berie do úvahy IAS 2, zásoby, IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a IAS 36, zníženie hodnoty majetku.

*ŠTÁTNE DOTÁCIE*

34. Nepodmienená štátna dotácia súvisiaca s biologickým majetkom oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady by sa mala účtovať ako výnos vtedy a len vtedy, ak sa štátna dotácia stáva pohľadávkou.
35. Ak je štátna dotácia, ktorá súvisí s biologickým majetkom oceneným jeho objektívnou hodnotou zníženou o odhadované predajné náklady, podmienená, vrátane prípadov, keď štátna dotácia vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval v bližšie určenej poľnohospodárskej činnosti, podnik by mal účtovať štátnu dotáciu ako výnos vtedy a len vtedy, ak sú podmienky spojené s dotáciou splnené.
36. Podmienky štátnych dotácií sa menia. Napríklad pri štátnej dotácii sa môže od podniku vyžadovať, aby hospodáril v určitej lokalite päť rokov a vyžaduje, aby podnik vrátil celú štátnu dotáciu, ak bude hospodáriť menej ako päť rokov. V tomto prípade sa štátna dotácia neúčtuje ako výnos až do uplynutia piatich päť rokov. Ak však štátna dotácia umožňuje, aby bola časť štátnej dotácie ponechaná na základe plynutia času, podnik účtuje štátnu dotáciu ako výnos na základe pomeru pripadajúceho na časové obdobie.

37. Ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), uplatňuje sa IAS 20, vykazovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej podpory.
38. Tento štandard vyžaduje postup, ktorý je odlišný od IAS 20, ak sa štátna dotácia týka biologického majetku oceneného jeho objektívnou hodnotou zníženou o predajné náklady alebo ak sa pri štátnej dotácii vyžaduje od podniku, aby sa neangažoval v bližšie určenej poľnohospodárskej činnosti. IAS 20 platí len na štátnu dotáciu týkajúcu sa biologického majetku oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty.

## PREZENTÁCIA A ZVEREJŇOVANIE

### Prezentácia

39. Podnik by mal predkladať účtovnú hodnotu svojich biologických majetku oddelene prakticky vo svojej súvahe.

### Zverejňovanie

#### šeobecne

40. Podnik by mal zverejniť súhrnný zisk alebo stratu vznikajúce počas bežného obdobia pri prvotnom vykazovaní biologických majetku a poľnohospodárskej produkcie a zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady biologických majetku.
41. Podnik by mal poskytnúť opis každej skupiny biologických majetku.
42. Zverejnenie požadované odsekom 41 môže byť v podobe slovného alebo kvantifikovaného opisu.
43. Podniku sa odporúča poskytnúť kvantifikovaný opis každej skupiny biologických majetku, pričom sa podľa vhodnosti rozlišuje medzi konzumovateľnými a plodiacimi biologickým majetkom alebo zrelými a nezrelými biologickým majetkom. Napríklad podnik môže zverejniť účtovné hodnoty konzumovateľných biologických majetku a plodiace biologických majetku podľa skupiny. Podnik môže ďalej rozdeliť tieto účtovné hodnoty na zrelý a nezrelý majetok. Toto rozlišovanie poskytne informácie, ktoré môžu pomôcť pri posúdení načasovania budúcich peňažných tokov. Podnik zverejňuje východiskový základ pre takéto rozlíšenie.
44. Konzumovateľný biologický majetok je ten, ktorý sa zozbiera ako poľnohospodárske produkty alebo predá ako biologický majetok. Príkladom konzumovateľných biologických majetku je dobytok určený na produkciu mäsa, dobytok chovaný na predaj, ryby z chovu, plodiny ako napríklad kukurica a pšenica a stromy pestované na rezivo. Plodiace biologickým majetkom je majetok odlišný od konzumovateľného biologického majetku; napríklad dobytok, ktorý produkuje mlieko, vinná réva, ovocné stromy, stromy, z ktorých sa zbiera palivové drevo, pričom tieto stromy zostávajú zachované. Plodiace biologický majetok nie je poľnohospodársky produkt, ale má skôr vlastnosť sebaregenerácie.
45. Biologický majetok sa môže zatriedovať buď ako zrelý biologický majetok alebo nezrelý biologický majetok. Zrelý biologický majetok je majetok, ktorý dosiahol vlastností potrebné na zber (pre konzumovateľný biologický majetok) alebo ktorý je schopný uniesť pravidelný zber úrody (pre plodiace biologický majetok).
46. Ak podnik niekde inde nezverejní informácie uverejnené spolu s účtovnou závierkou, mal by opísať:
  - a) charakter svojich činností, so zahrnutím každej skupiny biologických majetku; a

- b) nefinančné kritériá alebo odhady fyzikálnych veličín:
  - i) každej skupiny biologických majetku podniku ku koncu obdobia; a
  - ii) objem poľnohospodárskej produkcie za toto obdobie.
- 47. Podnik by mal zverejniť metódy a významné predpoklady použité pri určovaní objektívnej hodnoty každej skupiny poľnohospodárskej produkcie v čase zberu úrody a každej skupiny biologických majetku.
- 48. Podnik by mal zverejniť objektívnu hodnotu poľnohospodárskej produkcie zozbieranej počas dané obdobia zníženú o predajné náklady, ktorá bola určená v čase zberu úrody.
- 49. Podnik by mal zverejniť:
  - a) existenciu a účtovné hodnoty biologických majetku, ktorých právo je obmedzené a účtovné hodnoty biologických majetku zaistených ako záruka za záväzky;
  - b) hodnotu záväzkov pre rozvoj alebo získanie biologických majetku; a
  - c) stratégie riadenia finančného rizika, ktoré súvisia s poľnohospodárskou činnosťou.
- 50. Podnik by mal predložiť zosúladenie zmien v účtovnej hodnote biologických majetku medzi začiatkom a koncom bežného obdobia. Porovnávacie informácie sa nevyžadujú. Zosúladenie by malo obsahovať tieto položky:
  - a) zisk alebo strata, ktoré vyplývajú zo zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady;
  - b) zvýšenie spôsobené nákupmi;
  - c) zníženie spôsobené predajom;
  - d) zníženie spôsobené zberom úrody;
  - e) zvýšenie vyplývajúce z podnikových kombinácií;
  - f) čisté kurzové rozdiely vznikajúce pri prepočte účtovnej závierky zahraničného subjektu; a
  - g) ostatné zmeny.
- 51. Objektívna hodnota znížená o odhadované predajné náklady biologického majetku sa môže zmeniť tak v dôsledku fyzických zmien ako aj cenových zmien na trhu. Oddelené zverejnenie fyzických a cenových zmien je vhodné pri oceňovaní výnosnosti bežného obdobia a budúcich vyhládok, najmä vtedy, ak výrobný cyklus trvá viac ako jeden rok. V takýchto prípadoch sa podniku odporúča zverejniť, podľa skupín alebo inak, objem zmeny objektívnej hodnoty zníženej o odhadované predajné náklady zahrnutý do čistého zisku a straty v dôsledku fyzických zmien alebo v dôsledku cenových zmien. Tieto informácie sú vo všeobecnosti menej užitočné, ak je výrobný cyklus menej ako jeden rok (napríklad pri chove kurčiat alebo pestovaní obilných plodín).
- 52. Biologická premena má za následok niekoľko druhov fyzickej zmeny – rast, degenerácia, výroba a rozmnožovanie, z ktorých každá je pozorovateľná a merateľná. Každá z týchto fyzických zmien má priamy vzťah k budúcim ekonomickým požitkom. Zmena objektívnej hodnoty biologického majetku spôsobená zberom úrody je taktiež zmenou fyzickou.
- 53. Poľnohospodárska činnosť je často vystavená poveternostným, zdravotným a ostatným prírodným rizikám. Ak nastane situácia, že kvôli jej rozsahu, podstate alebo výskytu je dôležité pochopiť výkonnosť podniku za dané obdobie, charakter a suma súvisiacich položiek príjmov a výdavkov sa zverejňujú podľa IAS 8, čistý zisk alebo strata za dané obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách. Príkladmi sú ohniská nákazlivej choroby, povodeň, veľké suchá alebo silné mrazy a mor hmyzu.



Dodatočné zverejňovanie pre biologický majetok, pri ktorom nie je možné spoľahlivo stanoviť objektívnu hodnotu

54. Ak podnik oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30) na konci obdobia, tento podnik by mal zverejniť pre takýto biologický majetok:
- opis týchto biologických majetku;
  - vysvetlenie, prečo sa nedá spoľahlivo stanoviť objektívna hodnota;
  - ak je to možné, rozsah odhadov, do rámca ktorého veľmi pravdepodobne patrí objektívna hodnota;
  - použitá metóda odpisov;
  - doby použiteľnosti alebo použité odpisové sadzby; a
  - hrubá účtovná hodnota a akumulované odpisy (zoskupené s akumulovanými stratami zo zníženia hodnoty) na začiatku a na konci obdobia.
55. Ak počas bežného obdobia podnik oceňuje biologický majetok jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty (pozri odsek 30), podnik by mal zverejniť všetok zisk alebo stratu účtovanú pri vyradení takéhoto biologického majetku a v zosúladení požadovanom odsekom 50 by mal zverejniť sumy týkajúce sa na takéhoto biologického majetku oddelene. Zosúladenie by pritom malo obsahovať tieto sumy zahrnuté do čistého zisku alebo straty súvisiace s uvedenými biologickým majetkom:
- straty zo zníženia hodnoty;
  - zrušenia strát zo zníženia hodnoty; a
  - odpisy.
56. Ak sa objektívna hodnota biologických majetku predtým oceneného jeho obstarávacou cenou zníženou o všetky akumulované odpisy a všetky akumulované straty zo zníženia hodnoty stáva spoľahlivo stanoviteľnou počas bežného obdobia, podnik by mal pre takýto biologický majetok zverejniť:
- opis týchto biologických majetku;
  - vysvetlenie, prečo sa objektívna hodnota stala spoľahlivo stanoviteľnou; a
  - účinnosť tejto zmeny.

#### Štátne dotácie

57. Podnik by mal zverejniť v súvislosti s poľnohospodárskou činnosťou obsiahnutou v tomto štandarde tieto informácie:
- povahu a rozsah štátnych dotácií účtovaných v účtovnej závierke;
  - nesplnené podmienky a ostatné podmienené skutočnosti spojené so štátnymi dotáciami; a
  - významné zníženia očakávané v úrovni štátnych dotácií.

#### DÁTUM ÚČINNOSTI A PRECHODU

58. Tento medzinárodný účtovný štandard sa stáva účinným pre ročné účtovné závierky zostavené za obdobia začínajúce 1. januára 2003 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Ak podnik použije tento štandard pre obdobia začínajúce pred 1. januárom 2003, mal by túto skutočnosť zverejniť.
59. Tento štandard neustanovuje bližšie určené prechodné ustanovenia. Prijatie tohto štandardu je vykázané v súlade s IAS 8, Čistý zisk alebo strata za dané obdobie, základné chyby a zmeny v účtovných zásadách.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-1****Konzistentnosť – rôzne oceňovacie vzorce na zásoby**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 2, zásoby.

*Formulácia problému*

1. IAS 2.21 a 2.23 povoľujú rôzne oceňovacie vzorce (FIFO, metóda váženého aritmetického priemeru cien alebo LIFO) na zásoby, ktoré sú bežne zameniteľné alebo nie sú vytvorené a oddelené pre konkrétne projekty.
2. Problémom je, či môže podnik používať rôzne oceňovacie vzorce na rôzne typy zásob.

*Záver*

3. Podnik by mal pre všetky zásoby, ktoré sú podobnej povahy a majú v podniku podobné využitie, používať rovnaký vzorec na výpočet ceny. Pre zásoby, ktoré sú rôznej povahy a majú rôzne využitie (napr. určité komodity používané v jednom segmente podnikania a rovnaký typ komodít používaný v inom segmente podnikania), môže byť odôvodnené používanie rôznych oceňovacích vzorcov. Odlišnosť v geografickom umiestnení zásob (a v príslušných daňových predpisoch) sama osebe dostatočne neodôvodňuje používanie rôznych oceňovacích vzorcov.

Dátum záveru: júl 1997.

Dátum účinnosti: Obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek v IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-2****Konzistentnosť – kapitalizácia nákladov na prijaté úvery a pôžičky**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 23, náklady na prijaté úvery a pôžičky.

*Formulácia problému*

1. IAS 23.07 a 23.11 povoľuje výber buď:
  - a) vykazovania všetkých nákladov na prijaté úvery a pôžičky ako nákladu v období, s ktorým časovo a vecne súvisia (základné riešenie); a

- b) kapitalizácie nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s obstaraním, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku ako súčasťou obstarávacej ceny týchto majetku (prípustné alternatívne riešenie).
2. Problémom je, či by mal podnik, ktorý si vybral zásadu kapitalizácie nákladov na prijaté úvery a pôžičky, uplatňovať túto zásadu na celý kvalifikovateľný majetok, alebo či sa podnik môže rozhodnúť kapitalizovať náklady na prijaté úvery a pôžičky len pre určité vymedzené druhy kvalifikovateľného majetku a pre ostatné nie.

#### Záver

3. V prípade, že podnik uplatňuje prípustné alternatívne riešenie, malo by sa toto riešenie uplatňovať konzistentne na všetky náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré priamo súvisia s obstaraním, zhotovením alebo výrobou kvalifikovateľného majetku podniku. Ak sú splnené všetky podmienky ustanovené IAS 23.11, podnik by mal pokračovať v kapitalizácii týchto nákladov na prijaté úvery a pôžičky aj vtedy, ak účtovná hodnota majetku prevyšuje jeho uhraditeľnú sumu. IAS 23.19 však vysvetľuje, že účtovná hodnota majetku by byť sa mala odpísať s cieľom vykázat straty zo zníženia hodnoty v týchto prípadoch.

Dátum záveru: júl 1997.

Dátum účinnosti: Obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by mali účtovať pomocou prechodných požiadaviek IAS 23.30. Preto sa podnik, ktorý používa prípustné alternatívne riešenie, môže rozhodnúť nekapitalizovať všetky náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli pred dátumom účinnosti tejto interpretácie.

### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-3

#### Eliminácia nerealizovaných ziskov a strát z transakcií s pridruženými podnikmi

Odsok 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 28, účtovanie investícií do pridružených podnikov.

#### Formulácia problému

1. Hoci IAS 28.16 odkazuje na postupy konsolidácie stanovené v IAS 27, neposkytuje jasný návod na eliminovanie nerealizovaných ziskov a strát vznikajúcich zo „vzostupných“ alebo „zostupných“ transakcií medzi investorom (alebo jeho konsolidovanými dcérskymi podnikmi) a pridruženými podnikmi. „Vzostupnou“ transakciou je napr. predaj majetku pridruženého podniku investorovi (alebo jeho konsolidovaným dcérskym podnikom). „Zostupnou“ transakciou je napr. majetku investora (alebo jeho konsolidovaných dcérskych podnikov) pridruženému podniku.
2. Problémom je, do akého rozsahu by mal investor eliminovať nerealizované zisky a straty vyplývajúce z transakcií medzi investorom (alebo jeho konsolidovanými dcérskymi podnikmi) a pridruženými podnikmi, ktoré sú účtované pomocou metódy vlastného imania.

#### Záver

3. Ak je pridružený podnik účtovaný pomocou metódy vlastného imania, nerealizované zisky a straty vyplývajúce zo „vzostupných“ a „zostupných“ transakcií medzi investorom (alebo jeho konsolidovanými dcérskymi podnikmi) a pridruženými podnikmi by mali byť eliminované v rozsahu investorovho podielu v pridruženom podniku.

4. Nerealizované straty by nemali byť eliminované v rozsahu, v akom transakcia poskytuje dôkaz o znížení hodnoty prevedených majetku.

Dátum záveru: júl 1997

Dátum účinnosti: obdobia začínajúce 1. januára 1998 alebo neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek MÚŠ 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-6

### Náklady na modifikáciu existujúceho softvéru

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: Rámcová osnova Rady IAS pre zostavovanie a prezentáciu účtovnej závierky.

#### Formulácia problému

1. Podniky môžu vynaložiť značné náklady na modifikáciu existujúceho softvérového systému. Takéto náklady sa môžu vynaložiť napr. nato, aby sa podnikom umožnilo pokračovať v zamýšľanej činnosti po prechode do nového tisícročia (často nazývané „náklady na softvér roku 2000“), alebo po zavedení novej meny (napr. „euro“),
2. Problémom je:
  - a) či takéto náklady môžu byť aktivované; a ak nie,
  - b) kedy by sa tieto náklady mali vykázat ako náklady.
3. Táto interpretácia sa nezaobrá a) s nákladmi na modifikáciu softvéru vyrobeného na predaj, b) s nákupmi náhradného softvéru, c) so zlepšením systému („upgrade“ nad úroveň nevyhnutnú pre možnosť pokračovať so systémom v očakávanom výkone, a d) s vykázáním strát zo znehodnotenia spojeného s existujúcim počítačovým softvérom.

#### Záver

4. Náklady vynaložené v snahe nahradiť alebo udržať budúce hospodárske pozitky, ktoré podnik môže očakávať z pôvodne ohodnoteného štandardu výkonnosti existujúceho softvérového systému, by sa mali vykázat ako náklady vtedy a len vtedy, ak je vykonávaná obnova alebo údržba (napr. na umožnenie činnosti systému v pôvodnom zameraní po prechode do nového tisícročia alebo po zavedení eura).

#### Zverejňovanie

5. Potreba základných modifikácií softvéru môže viesť ku vzniku neistôt. V súlade s IAS 1.08 (revidovaný 1997) sa podnikom odporúča prezentovať okrem účtovnej závierky informácie o hlavných neistotách, ktorým sú vystavené (napr. opis činností a výdavkov uskutočnených a plánovaných v budúcich obdobiach vo vzťahu k základným modifikáciám softvéru).

Dátum záveru: október 1997.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 1. júna 1998. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek MÚŠ 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-7****Zavedenie meny euro**

Odsok 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú potrebné uplatňovať na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21, účinky zmien v kurzoch cudzích mien.

*Formulácia problému*

1. Od 1. januára 1999 sa nadobudnutím účinnosti Hospodárskej a menovej únie (EMÚ) euro stane menou s vlastnými právami a výmenné kurzy medzi eurom a zúčastnenými národnými menami budú neodvolateľne stanovené, t. j. riziko následných kurzových rozdielov súvisiacich s týmito menami je od tohto dátumu eliminované.
2. Problémom je uplatňovanie IAS 21 na prechod z národných mien zúčastnených členských štátov Európskej únie na euro („prechod“).

*Záver*

3. Požiadavky IAS 21 týkajúce sa prepočtu transakcií v cudzej mene a účtovnej závierky zahraničných prevádzok by sa mali prísne uplatňovať na prechod. Rovnaký základ platí pre stanovovanie výmenných kurzov v prípadoch, keď krajiny vstúpia do EMÚ v neskorších obdobiach.
4. Toto znamená najmä:
  - a) peňažný majetok a záväzky v cudzej mene vyplývajúce z transakcií by sa mali naďalej prepočítavať na vykazovanú menu závierkovým kurzom. Všetky výsledné kurzové rozdiely by sa mali okamžite vykazovať ako výnosy alebo náklady, s tou výnimkou, že podnik by mal naďalej uplatňovať svoje existujúce účtovné zásady na kurzové zisky a straty súvisiace s devízovými obchodmi, ktoré sa používajú na zníženie kurzového rizika pri budúcich transakciách alebo záväzkoch (predpokladaný hedging);
  - b) kumulatívne kurzové rozdiely súvisiace s prepočtom účtovnej závierky zahraničných jednotiek by sa mali naďalej klasifikovať ako vlastné imanie mali by sa vykazovať ako výnosy alebo náklady jedine pri vyradení čistej investície v zahraničnom subjekte; a
  - c) kurzové rozdiely vyplývajúce z prepočtu záväzkov vymenovaných v zúčastnených menách by sa nemali zahrnúť do účtovnej hodnoty súvisiacich majetku.

Dátum záveru: október 1997.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 1. júna 1998. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-8****Prvé uplatnenie IAS ako východiskovej základne účtovníctva**

Odsok 11 z IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1, prezentácia účtovnej závierky.

*Formulácia problému*

1. Podnik má záujem opísať svoju účtovnú závierku prvýkrát ako úplne v súlade s medzinárodným účtovným štandardom („IAS“). Mohol napr. predtým prezentovať svoju účtovnú závierku len pomocou národných účtovných zásad („národné GAAP – všeobecne uznávané národné účtovné zásady“) ako východiskovej základne účtovníctva. Mohol tiež prezentovať svoju účtovnú závierku sčasti na základe národných GAAP a sčasti na základe IAS a v takom prípade by sa národné GAAP považovali za predchádzajúcu východiskovú základňu účtovníctva. IAS 1 (revidovaný 1997) a IAS 8 neposkytujú výslovný návod, ako účtovať prechod z národných GAAP na IAS ako východiskovú základňu účtovníctva.
2. Problémom je:
  - a) ako by sa mala zostavovať a prezentovať účtovná závierka podniku v období keď sa IAS prvýkrát plne uplatňujú ako východisková základňa účtovníctva; a
  - b) keď sa IAS prvýkrát plne uplatňujú ako východisková základňa účtovníctva, ako by sa mali uplatňovať osobitné prechodné ustanovenia stanovené v jednotlivých štandardoch a interpretáciách na zostatky položiek, ktoré už existovali k dátumom účinnosti týchto štandardov a interpretácií.

*Záver*

3. V období, keď sa IAS uplatňujú prvýkrát ako východisková základňa účtovníctva, účtovná závierka podniku by sa mala zostaviť a prezentovať tak, ako keby bola účtovná závierka vždy zostavovaná v súlade so štandardmi a interpretáciami platnými v období prvého uplatňovania. Preto štandardy a interpretácie účinné v období prvého uplatňovania by sa mali uplatňovať spätne s výnimkou prípadov, keď:
  - a) jednotlivé štandardy alebo interpretácie vyžadujú alebo povoľujú odlišné prechodné riešenie; alebo
  - b) sumu úpravy súvisiacej s predchádzajúcimi obdobiami nemožno spoľahlivo stanoviť.
4. Porovnateľné informácie by mali byť zostavené a prezentované v súlade s IAS.
5. Každá úprava vyplývajúca z prechodu na IAS by sa mala spracovať ako úprava počiatočného zostatku nerozdeleného zisku za obdobie, ktoré bolo ako prvé prezentované v súlade s IAS.
6. Keď sa IAS ako východisková základňa účtovníctva plne uplatňujú prvýkrát, podnik by mal uplatňovať prechodné ustanovenia platných štandardov a interpretácií iba za obdobia končiace k dátumu predpísanému v príslušných štandardoch a interpretáciách.

*Zverejňovanie*

7. V období, v ktorom sa IAS ako východisková základňa účtovníctva plne uplatňujú prvýkrát, podnik by mal zverejniť:
  - a) skutočnosť, že sumy úpravy počiatočného stavu nerozdeleného zisku nemožno spoľahlivo určiť;
  - b) skutočnosť, že nie je prakticky možné poskytovanie porovnateľných informácií; a
  - c) pre každý IAS, ktorý povoľuje výber z prechodných účtovných zásad, vybranú zásadu.
8. Podnikom sa odporúča zverejniť v súvislosti so zverejneniami vyžadovanými podľa IAS 1.11 (revidovaný 1997) skutočnosť, že IAS sa plne uplatňujú prvýkrát.

Dátum záveru: január 1998.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 1. augusta 1998.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-9

**Podnikové kombinácie – rozdelenie ako akvizícia alebo ako zlúčenie podielov**

Odsok 11 z IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 22 (revidovaný 1998), podnikové kombinácie <sup>(1)</sup>.

## FORMULÁCIA PROBLÉMU

1. V snahe rozdeliť podnikové kombinácie, IAS 22 (revidovaný 1998) („IAS 22“) obsahuje aj všeobecné definície ods. 8 a aj dodatočné návod v odsekoch 10 až 12 pre akvizície a ods. 13 až 16 pre zlúčenia podielov. IAS 22 je presvedčený, že bude možné identifikovať nadobúdateľa v podstate vo všetkých prípadoch, a preto sa očakáva výskyt zlúčenia podielov len za výnimočných okolností. Daný štandard však neposkytuje výslovný návod na vzájomné pôsobenie medzi definíciami a dvoma časťami, obsahujúcimi návod na akvizície a zlúčenia podielov.
2. Problémom je:
  - a) ako majú byť definície a dodatočný návod IAS 22 interpretované a uplatňované pri klasifikovaní podnikovej kombinácie a
  - b) či by nemusela byť podniková kombinácia podľa IAS 22 klasifikovaná ani ako akvizícia, ani ako zlúčenie podielov.
3. Táto interpretácia sa nezaoberá transakciami medzi podnikmi pod spoločnou kontrolou.

## Záver

4. Podniková kombinácia by mala byť zaúčtovaná ako akvizícia, s výnimkou prípadu, kedy nemožno identifikovať nadobúdateľa. V podstate pri všetkých podnikových kombináciách možno nadobúdateľa identifikovať, t. j. akcionári jedného z kombinujúcich sa podnikov získavajú kontrolu nad kombinovaným podnikom.
5. Klasifikácia podnikovej kombinácie by mala byť založená na celkovom zhodnotení všetkých podstatných skutočností a okolností konkrétnej transakcie. Návod daný IAS 22, poskytuje príklady významných faktorov, ktoré treba brať do úvahy, nie však povinný súbor podmienok, ktoré musia byť splnené. Jednotlivé črty kombinovaného podniku, ako je hlasovacie právo alebo pomerne objektívne hodnoty kombinujúcich sa podnikov, by nemali byť hodnotené samostatne kvôli určeniu, ako by mala byť podniková kombinácia zaúčtovaná.
6. IAS 22.15 a), b) a c) opisuje nevyhnutné vlastnosti zlúčenia podielov. Podnik by mal klasifikovať podnikovú kombináciu ako akvizíciu, s výnimkou prípadu, keď sú prítomné všetky z troch uvedených vlastností. Dokonca aj vtedy, ak sú prítomné všetky z troch uvedených vlastností, podnik by mal klasifikovať podnikovú kombináciu ako zlúčenie podielov iba vtedy, ak podnik môže dokázať, že nemožno identifikovať nadobúdateľa.
7. Všetky podnikové kombinácie sú podľa IAS 22 buď „akvizíciou“, alebo „zlúčením podielov“.

Dátum záveru: január 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia stáva sa účinnou pre podnikové kombinácie, ktoré boli prvotne účtovne vykázané v obdobiach, ktoré začínajú 1. augusta 1998 alebo neskôr.

<sup>(1)</sup> MÚŠ 22 (revidovaný 1993) bol nahradený MÚŠ 22 (revidovaný 1998), podnikové kombinácie, s účinnosťou od 1. júla 1999. Krížové odkazy v tejto interpretácii boli aktualizované na účely zosúladenia s MÚŠ 22 revidovaný 1998).

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-10****Štátna pomoc – bez konkrétneho vzťahu k prevádzkovým činnostiam**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 20, účtovanie štátnych dotácií a zverejňovanie štátnej pomoci.

*Formulácia problému*

1. V niektorých krajinách môže byť štátna pomoc podnikom zameraná na povzbudenie alebo dlhodobú pomoc podnikateľských činností, buď v určitých oblastiach alebo priemyselných odvetviach. Podmienky na získanie tejto pomoci nemusia bezprostredne súvisieť s prevádzkovými činnosťami podniku. Príkladom takejto pomoci sú prevody prostriedkov štátu podnikom, ktoré:
  - a) fungujú v konkrétnom priemyselnom odvetví;
  - b) pokračujú v činnosti v nedávno sprivatizovaných priemyselných odvetviach alebo
  - c) začínajú alebo pokračujú v podnikaní v nerozvinutých oblastiach.
2. Je však problém, či je táto štátna pomoc „štátnou dotáciou“ v rámci rozsahu IAS 20, a preto by mala byť zaúčtovaná v súlade s týmto štandardom.

*Záver*

3. Štátna pomoc podnikom spĺňa definíciu štátnej dotácie v IAS 20, dokonca aj vtedy, ak neexistujú žiadne iné podmienky, ktoré sa presne vzťahujú na prevádzkové činnosti podniku, ako požiadavky fungovania v určitých oblastiach alebo priemyselných odvetviach. Takéto dotácie by sa z tohto dôvodu nemali byť priamo účtovať v prospech vlastného imania.

Dátum záveru: január 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 1. augusta 1998. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-11****Kurzy cudzích mien – aktivácia strát vyplývajúcich z prudkých devalvácií meny**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanej Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21, účinky zmien v kurzoch cudzích mien.



*Formulácia problému*

1. Podnik má záväzky v cudzej mene v dôsledku obstarania majetku. Po obstaraní majetku podnikom mena, v ktorej sa vykazuje prechádza prudkou devalváciou alebo znehodnotením. Výsledkom je vznik významných kurzových strát pri oceňovaní záväzkov závierkovým kurzom podľa IAS 21.11 písm. a). Povoľené alternatívne riešenie v IAS 21.21 vyžaduje splnenie mnohých podmienok pred tým, ako podnik môže zahrnúť tieto kurzové straty do účtovnej hodnoty súvisiacich majetku.
2. Problémom je:
  - a) v akom období by mala byť splnená podmienka, že záväzok „nie je možné vyrovnat“ a že „v praxi neexistuje prostriedok hedgingu“ a
  - b) v akých prípadoch je obstaranie majetku „nedávne“.

*Záver*

3. Kurzové straty zo záväzkov by mali byť zahrnuté do účtovnej hodnoty súvisiaceho nehnuteľností vtedy a len vtedy, ak tieto záväzky nemohli byť vyrovnané a ak nebolo prakticky uskutočniteľné ich zabezpečiť pred výskytom prudkej devalvácie alebo znehodnotenia vykazovanej meny. Upravená účtovná hodnota nehnuteľností by nemala prevýšiť uhraditeľnú sumu.
4. V snahe zahrnúť kurzové straty zo záväzkov do účtovnej hodnoty súvisiaceho nehnuteľností, by malo byť dokázané, že cudzia mena nevyhnutná na vysporiadanie záväzku, nebola v podniku k dispozícii a nebol prakticky uskutočniteľný hedging voči kurzovému riziku (napr. prostredníctvom odvodených nástrojov ako sú forwardové zmluvy, opcie alebo iné finančné nástroje). Výskyt tohto sa očakáva len zriedka, napríklad súbežný nedostatok cudzej meny v dôsledku devízových obmedzení vydaných vládou alebo centrálnou bankou a nedostupnosti hedgingových nástrojov.
5. Akonáhle sú podmienky na aktiváciu kurzových strát splnené, podnik by mal aktivovať ďalšie kurzové straty, ktoré vznikli po prvej prudkej devalvácii alebo znehodnotení vykazovanej meny iba v rozsahu, v akom budú všetky podmienky na aktiváciu naďalej splnené.
6. „Nedávne“ obstaranie majetku je obstaranie v období dvanástich mesiacov, ktoré predchádzali prudkej devalvácii alebo znehodnoteniu vykazovanej meny.

Dátum záveru: január 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 1. augusta 1998. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-12****Konsolidácia – subjekty na špeciálny účel**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 27, konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov.

*Formulácia problému*

1. Subjekt môže byť vytvorený na dosiahnutie úzkeho a presne definovaného cieľa (napríklad na ovplyvnenie nájmu, výskumných a vývojových činností alebo na zabezpečenie finančného nehnuteľnosti). Takýto subjekt na špeciálny účel („SŠÚ“) môže nadobudnúť formu kapitálovej spoločnosti, trastu, osobnej spoločnosti alebo neregistrovanej spoločnosti. SŠÚ sú často vytvorené právnymi dohodami, ktoré predpisujú prísne a niekedy dočasné obmedzenia na možnosti uskutočňovať rozhodnutia ich riadiaceho orgánu, správcu alebo manažmentu nad činnosťami SŠÚ. Často sú tieto nariadenia určené tak, že zásady riadiace nepretržité činnosti SŠÚ nemôžu byť zmenené inou osobou, ako je napríklad jej zriaďovateľ alebo sponzor (t. j. fungujú s tzv. „automatickým riadením“).
2. Sponzor (alebo podnik, v mene ktorého bola SŠÚ vytvorená) často prevádza nehnuteľnosti do SŠÚ, získava práva používať nehnuteľnosti držaný SŠÚ, alebo vykonáva služby pre SŠÚ, zatiaľ čo ostatní účastníci („poskytovatelia kapitálu“) môžu poskytovať zdroje pre SŠÚ. Podnik, ktorý sa zapája do transakcií so SŠÚ (často zriaďovateľ alebo sponzor), môže v podstate kontrolovať SŠÚ.
3. Podiel na úžitku zo SŠÚ môže mať formu napríklad úverového nástroja, majetkového nástroja, účastníckeho práva, zostatkového podielu alebo nájmu. Niektoré podiely na úžitku môžu jednoducho poskytovať držiteľovi pevnú alebo stanovenú mieru výnosov, zatiaľ čo iné dávajú držiteľovi práva alebo prístup k ďalším budúcim hospodárskym úžitkom z činností SŠÚ. Vo väčšine prípadov si zriaďovateľ alebo sponzor (alebo podnik, v mene ktorého bola SŠÚ vytvorená) ponecháva podstatný podiel na úžitku z činností SŠÚ, aj keď vlastní len malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SŠÚ.
4. IAS 27 vyžaduje konsolidovať subjekty, ktoré sú kontrolované vykazujúcim podnikom. Tento štandard však neposkytuje výslovný návod na konsolidáciu SŠÚ.
5. Problémom je, za akých okolností by mal podnik konsolidovať SŠÚ.
6. Táto interpretácia neplatí pre programy požitkov po skončení zamestnania alebo programy požitkov vo forme podielových náhrad.
7. Prevod nehnuteľností z podniku do SŠÚ možno kvalifikovať ako predaj v danom podniku. Aj vtedy, ak je prevod kvalifikovaný ako predaj, ustanovenia v IAS 27 a táto interpretácia môžu znamenať, že podnik by mal konsolidovať SŠÚ. Táto interpretácia sa netýka prípadov, v ktorých by sa malo uplatniť účtovanie predaja v podniku alebo eliminácia následkov takejto konsolidácie v dôsledku predaja.

*Záver*

8. SŠÚ by mala byť konsolidovaná, ak podstata vzťahu medzi podnikom a SŠÚ naznačuje, že SŠÚ je kontrolovaná týmto podnikom.
9. V kontexte so SŠÚ, kontrola môže vzniknúť prostredníctvom predurčenia činností SŠÚ (fungovanie „automatickým riadením“) alebo inak. IAS 27.12 naznačuje mnohé okolnosti, ktoré vedú ku kontrole dokonca i v prípadoch, kde podnik vlastní polovicu alebo menej hlasovacích práv iného podniku. Podobne, kontrola môže existovať i v prípadoch, kde podnik vlastní malý alebo žiaden podiel na vlastnom imaní SŠÚ. Koncept uplatnenia kontroly vyžaduje, v každom prípade, posúdenie všetkých podstatných skutočností v celom kontexte.
10. Navyše k situáciám opísaným v IAS 27.12 napríklad nasledujúce okolnosti môžu poukazovať na vzťah, v ktorom podnik kontroluje SŠÚ a následne by mal konsolidovať SŠÚ (dodatkový návod je uvedený v prílohe k tejto interpretácii):
  - a) činnosti SŠÚ sú v podstate vykonávané v mene podniku podľa jeho špecifických podnikateľských potrieb tak, že podnik získava úžitky z fungovania SŠÚ;
  - b) podnik má v podstate rozhodovaciu právomoc získať väčšinu úžitkov z činností SŠÚ alebo vytvorením mechanizmu „automatického riadenia“ podnik presunul túto rozhodovaciu právomoc;

- c) podnik má v podstate právo získať väčšinu úžitkov SŠÚ a z tohto dôvodu môže byť vystavený nepredvídaným rizikám v činnostiach SŠÚ alebo
  - d) podnik si v podstate zachováva väčšinu zostávajúcich alebo vlastníckych rizík, súvisiacich so SŠÚ alebo jeho majetkom, v snahe získať úžitky z jeho činnosti.
11. Predurčenie nepretržitých činností SŠÚ podnikom (sponzorom alebo iným účastníkom s podielom na úžitku) by nepredstavovalo typ obmedzení, uvádzaných v IAS 27.13 b).

Dátum záveru: jún 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú 1. júla 1999 alebo neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami v IAS 8.46.

### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-13

#### Spoločne kontrolované jednotky – nepeňažné príspevky spoločníkov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 31 (revidovaný 1998), účtovné vykazovanie podielov v spoločných podnikoch

#### Formulácia problému

1. IAS 31.39 (revidovaný 1998) sa týka vkladov, ako aj predajov medzi spoločníkom a spoločným podnikom takto: „Ak spoločník vloží alebo predá nehnuteľnosti spoločnému podniku, vykázanie každej časti zisku alebo straty z transakcie by malo odzrkadľovať podstatu transakcie“. Okrem toho sa v IAS 31.19 (revidovaný 1998) uvádza, že „spoločne kontrolovaná jednotka je spoločný podnik, ktoré predstavuje založenie kapitálovej spoločnosti, osobnej spoločnosti alebo inej jednotky, v ktorej má každý spoločník svoj podiel“. Neexistuje však výslovný návod na vykázanie ziskov a strát vznikajúcich z vkladov nepeňažného nehnuteľností do spoločne kontrolovaných jednotiek („SKJ“).
2. Vklady do SKJ sú prevodmi nehnuteľností spoločníkmi výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ. Takéto vklady môžu mať rôzne formy. Vklady môžu byť uskutočnené súbežne spoločníkmi buď pri vytvorení SKJ, alebo následne. Ponuka, prijatá spoločníkom/-mi výmenou za nehnuteľnosti, vložený do SKJ, môže taktiež obsahovať peňažné prostriedky alebo inú protihodnotu, ktorá nezávisí od budúcich peňažných tokov SKJ („dodatčná protihodnota“).
3. Problémom je:
  - a) kedy by mala byť vykázaná primeraná časť ziskov a strát, vznikajúcich z vkladu nepeňažného majetku do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ, u spoločníka vo výkaze ziskov a strát;
  - b) ako by mala byť zaúčtovaná dodatčná protihodnota u spoločníka a
  - c) ako by mal byť prezentovaný nerealizovaný zisk alebo strata v konsolidovanej účtovnej závierke spoločníka.

4. Táto interpretácia sa zaoberá účtovaním u spoločníka o nepeňažných vkladoch do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ, ktorý je zaúčtovaný s použitím buď metódy vlastného imania, alebo podielovou konsolidáciou.

#### Záver

5. Pri uplatnení IAS 31.39 na nepeňažné vklady do SKJ výmenou za podiel na vlastnom imaní SKJ, spoločník by mal vykázať vo výkaze ziskov a strát za dané obdobie časť zisku alebo straty, prináležiacu podielom na vlastnom imaní ostatných spoločníkov, s výnimkou prípadov, ak:
- a) významné riziká a odmeny vlastníctva vloženého nepeňažného majetku neboli prevedené na SKJ;
  - b) zisk alebo stratu z nepeňažného vkladu nemožno spoľahlivo oceňovať; alebo
  - c) vložený nepeňažný majetok je podobný tomu, ktorý bol vložený ostatnými spoločníkmi. Nepeňažný majetok je podobný tomu, ktorý vložili ostatní spoločníci, ak má podobný charakter, podobné použitie v tej istej podnikateľskej línii a podobnú objektívnu hodnotu. Vklad spĺňa test podobnosti iba vtedy, ak všetky významné súčasti tohto nehnuteľností sú podobné tomu, ktorý bol vložený ostatnými spoločníkmi.

Ak sa ktorákoľvek z výnimiek a) až c) uplatňuje, zisk alebo strata by boli považované za nerealizované a neboli by preto vykázané vo výkaze ziskov a strát s výnimkou prípadu, keď platí aj ods. 6.

6. Ak navyše k získaniu podielu na vlastnom imaní SKJ, spoločník prijme peňažný alebo nepeňažný majetok, iný ako ten, ktorý vložil, primeraná časť zisku alebo straty z tejto transakcie by mala byť vykázaná u spoločníka vo výkaze ziskov a strát.
7. Nerealizované zisky alebo straty z nepeňažného majetku, vloženého do SKJ, by mali byť vylúčené voči pôvodnému nehnuteľností podľa metódy podielovej konsolidácie alebo voči investíciám podľa metódy vlastného imania. Takéto nerealizované zisky alebo straty by nemali byť prezentované ako odložené zisky alebo straty u spoločníka v konsolidovanej súvahe.

Dátum záveru: jún 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné účtovné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr; odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by mali byť zaúčtované v súlade s prechodnými požiadavkami IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-14

### **Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – kompenzácia za zníženie hodnoty alebo stratu položiek**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (revidovaný 1998).

*Formulácia problému*

1. Podniky môžu získať peňažnú alebo nepeňažnú kompenzáciu od tretieho účastníka za zníženie hodnoty alebo stratu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení. Často musí byť prijatá peňažná kompenzácia použitá z naliehavých hospodárskych príčin z dôvodu náhrady zníženia hodnoty nehnuteľností alebo na nákup, alebo zhotovenie nového nehnuteľností v snahe nahradiť stratený alebo vyradený nehnuteľností. IAS 16 (revidovaný 1998) nepodáva výslovný návod na to, ako účtovať o takejto peňažnej alebo nepeňažnej kompenzácii.
2. Príklady takýchto prípadov môžu zahŕňať:
  - a) náhradu od poisťovacích spoločností po znížení hodnoty alebo strate položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, napríklad v dôsledku živelných pohromy, krádeže alebo nesprávneho zaobchádzania;
  - b) odškodné od štátu za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli vyvlastnené, napr. pôda, ktorá musela byť použitá na verejné účely;
  - c) kompenzáciu súvisiacu s nedobrovoľným prevodom položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, napr. premiestnenie zariadení z navrhovanej mestskej do mimomestskej časti v súlade s národnou pôdnou politikou alebo
  - d) fyzické nahradenie, úplné alebo čiastočné, za znehodnotený alebo stratený majetok.
3. Problémom je, ako by mal podnik zaúčtovať:
  - a) zníženia hodnoty alebo straty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení;
  - b) súvisiacu kompenzáciu od tretieho účastníka a
  - c) následné nahradenie, nákup alebo zhotovenie majetku.

*Záver*

4. Zníženia hodnoty alebo straty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, súvisiace reklamácie alebo kompenzačné platby od tretích účastníkov a každý následný nákup alebo zhotovenie nahradzujúceho nehnuteľností sú samostatné hospodárske udalosti a mali by byť tak aj zaúčtované. Tri hospodárske udalosti by mali byť samostatne zaúčtované nasledovne:
  - a) zníženia hodnoty položiek nehnuteľností, strojov a zariadení by mali byť vykázané podľa IAS 36, vyradenie alebo likvidácia položiek nehnuteľností, strojov a zariadení by mali byť vykázané podľa IAS 16 (revidovaný 1998);
  - b) peňažná alebo nepeňažná kompenzácia od tretieho účastníka za položky nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré boli znehodnotené, stratené alebo vyradené, by mali byť zahrnuté vo výkaze ziskov a strát vtedy, ak sú vykazované a
  - c) obstarávacia cena majetku nahradených, nakúpených, zhotovených ako náhrada alebo prijatých ako kompenzácia, by mala byť stanovená a prezentovaná podľa IAS 16 (revidovaný 1998).

*Zverejňovanie*

5. Peňažná alebo nepeňažná kompenzácia, vykázaná za zníženie hodnoty alebo stratu položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, by mala byť zverejnená samostatne.

Dátum záveru: jún 1998

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné účtovné obdobie, ktoré sa začína 1. júla 1999 alebo neskôr, odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-15****Operatívny nájom – stimuly**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 17, nájmy (revidovaný 1997).

*Formulácia problému*

1. Pri dojednávaní nového alebo obnoveného operatívneho nájmu by mal prenajímateľ poskytnúť nájomcovi stimuly, aby uzatvoril dohodu. Príklady takýchto stimulov sú platba v hotovosti nájomcovi alebo odškodnenie, alebo prevzatie nákladov nájomcu prenajímateľom (ako sú náklady na presun, zlepšenie predmetu nájmu a náklady spojené s už existujúcim zmluvným záväzkom prenajímateľa). Prípadne, sa môže po dohode stanoviť žiadna alebo znížená sadzba v počiatočnom období nájomného vzťahu.
2. Problémom je, ako pri operatívnom nájmu vykázat' v účtovných závierkach stimuly prenajímateľa aj nájomcu.

*Záver*

3. Všetky stimuly pre dohody o novom alebo obnovenom operatívnom nájme by mali byť vykázané ako neoddeliteľná časť zmluvnej pohľadávky, dohodnutej na používanie prenajatého majetku, bez ohľadu na povahu stimulu alebo formy, alebo jeho načasovania platieb.
4. Prenajímateľ by mal vykázat' celkové náklady stimulov ako zníženie výnosov z nájomného rovnomerne počas obdobia nájomného vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu zníženia úžitku prenajatých majetku.
5. Nájomca by mal vykázat' celkový úžitok stimulov ako zníženie nákladov za nájomné rovnomerne počas obdobia nájomného vzťahu, pokiaľ iná systematická metóda nezodpovedá časovému priebehu úžitku nájomcu z užívania prenajatých majetku.
6. Náklady, ktoré vznikli nájomcovi, vrátane nákladov spojených s už existujúcou nájomnou zmluvou (napríklad náklady na ukončenie, náklady na presun, zlepšenie predmetu nájmu) by sa mali účtovať nájomcovi v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi uplatniteľnými na tieto náklady vrátane nákladov ktoré sú skutočne uhradené cez dohody o stimuloch.

Dátum záveru: jún 1998.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre nájomné obdobia začínajúce 1. januára 1999 alebo neskôr.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-18****Konzistentnosť – alternatívne metódy**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1, prezentácia účtovnej závierky (revidovaný 1997).

*Formulácia problému*

1. Určité štandardy Rady IAS poskytujú podniku jednoznačný výber medzi alternatívnymi účtovnými zásadami uplatňovanými v príprave jeho účtovných závierok. Niektoré štandardy poskytujú jednoznačný výber účtovnej zásady s naznačením spôsobu, v ktorom sa výber uplatňuje. Napríklad IAS 39 104 naznačuje, že podnik si môže vybrať z dvoch zásad na rozpoznanie zmien v trhovej hodnote na predaj dostupných finančných majetku a môže sa táto zvolená zásada uplatňovať na všetok na predajný finančný majetok. V ostatných štandardoch sa nehovorí o spôsobe uplatňovania výberu.
2. Problémom je, ako výber účtovnej zásady uplatňovať v kontexte tých štandardov Rady IAS, ktoré povoľujú jednoznačný výber účtovnej stratégie, ale sa v nich nehovorí o spôsobe uplatnenia tohto výberu. Základnou otázkou je, či sa možno po vykonaní jedného výberu zásady ňou ďalej dôsledne riadiť pri ostatných položkách účtovaných podľa špecifických požiadaviek, ktoré poskytuje výber.

*Záver*

3. Ak je možné použiť viac ako jednu účtovnú zásadu podľa medzinárodných účtovných štandardov alebo interpretácie, podnik by mal vybrať a uplatniť dôsledne jednu z týchto zásad, pokiaľ štandard alebo interpretácia osobitne vyžadujú alebo povoľujú kategorizáciu položiek (transakcie, operácie, zostatky, obnos atď.), pre ktoré môžu byť vhodné rôzne zásady. Ak štandard požaduje alebo povoľuje kategorizáciu položiek, vyberie sa najvhodnejšia účtovná zásada a zásadne sa uplatní v každej kategórii. (Dodatočné poučenie je stanovené v dodatku A a dodatku B tejto interpretácie).
4. Ak sa vybrala vhodná počiatočná zásada podľa požiadaviek odseku 3, zmena v účtovnej zásade môže byť vykonaná iba v súlade s IAS 8.42 a uplatní sa na všetky položky alebo kategórie položiek spôsobom určeným v odseku 3.

Dátum záveru: máj 1999.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné účtovné obdobia, ktoré začínajú 1. júla 2000 alebo neskôr. Odporúča sa skoršie uplatňovanie. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami v IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-19

### **Mena, v ktorej sa vykazuje – ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkazy: IAS 21, účinky zmien v kurzoch cudzích mien a IAS 29, účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach (prepracovaný 1994) <sup>(1)</sup>.

*Formulácia problému*

1. Odsek 4 IAS 21 uvádza, že hoci tento štandard nešpecifikuje, v akej mene má podnik vykazovať účtovnú závierku, podnik zvyčajne používa na vykazovanie, menu štátu, v ktorom má sídlo. Pretože IAS 21 definuje výraz „mena, v ktorej sa vykazuje“ ako menu používanú na prezentáciu účtovnej závierky, podnikom použitá mena, v ktorej sa vykazuje v účtovnej závierke má značný vplyv na hodnotenie účtovnej závierky.

<sup>(1)</sup> Pozri tiež SIV-30: mena, v ktorej sa vykazuje – prepočet z oceňovanej meny na menu, v ktorej sa vykazuje.

2. IAS 21.7 definuje cudziu menu ako inú menu, ako je vykazujúca mena podniku. Preto po výbere podnikom vykazovanej meny sa s každou inou menou nakladá ako s cudzou menou. Postupy vykazovania účtovnej závierky na základe devízových obchodov sú špecifikované v IAS 21. IAS 21.36 poukazuje aj na dôsledky výberu vykazovanej meny účtovnej závierky zahraničného subjektu ako na účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach. Účtovná závierka takého zahraničného subjektu podľa IAS 29 sa prepočíta ešte predtým, ako sa prepočítajú do vykazovanej meny vykazujúceho podniku. IAS 29.8 tiež vyžaduje prepočet pre podnik, ktorý pri prezentácii svojej vlastnej účtovnej závierky ako svoju vykazovanú menu používa menu hyperinflačného hospodárstva.
3. Problémami sú:
  - a) ako má podnik určiť menu pre položky, ktoré sa majú oceniť v účtovnej závierke („oceňovacia mena“);
  - b) či podnik môže použiť na účely oceňovania a prezentácie svojej meny aj inú menu („prezentovaná mena“); a
  - c) ak prezentácia meny môže byť odlišná od oceňovania, tak je potrebné prepočítať účtovnú závierku z oceňovacej meny na prezentačnú menu.
4. IAS 21.5 uvádza, že IAS 21 sa nezaobera prezentáciou účtovnej závierky podniku meny, v ktorej prezentuje účtovnú závierku v súlade s IAS, na oceňovanie inej meny, ktorú vykazujú pre uľahčenie zo zvyku k danej mene. Preto s takými úpravami sa táto interpretácia nezaobera.

#### Záver

5. Oceňovanie meny má poskytnúť informácie o podniku, ktoré sú užitočné a odzrkadľujú pre podnik podstatné hospodárske udalosti a okolnosti. Ak určitú menu používajú v značnej miere, alebo daná mena má značný význam pre podnik, táto mena môže byť primeranou menou použiteľnou ako oceňovanie meny (ďalšie usmernenie v dodatku A k tejto interpretácii.) Všetky obchody v mene inej ako oceňovanej mene je potrebné ošetriť ako obchod v cudzej mene na základe uplatniteľnosti IAS 21.
6. Akonáhle podnik zvolil oceňovanie meny, toto sa nedá zmeniť, len vtedy, ak nastanú zmeny v základných udalostiach a okolnostiach podniku – v súlade s odsekom 5 tejto interpretácie.
7. Ak oceňovaná mena, určená v súlade s odsekom 5 tejto interpretácie, je menou hyperinflačných hospodárstiev, tak:
  - a) je potrebné znovu upraviť vlastnú účtovnú závierku podniku na základe IAS 29; a
  - b) ak podnik je samostatným zahraničným subjektom podľa IAS 21 a je zahrnutý do účtovnej závierky druhého vykazovacieho podniku, jeho účtovnú závierku je potrebné upraviť podľa IAS 29, predtým než sa prepočíta do vykazovanej meny druhého vykazujúceho podniku.
8. Podľa odseku 5 tejto interpretácie, ak určená mena oceňovania nie je menou štátu s hyperinflačným hospodárstvom, podnik podľa IAS 29 nie je povinný znovu upraviť svoju účtovnú závierku.
9. Aj keď podnik zvyčajne prezentuje svoju účtovnú závierku v tej istej mene, ako je určená mena oceňovania v odseku 5 tejto interpretácie, má možnosť prezentovať svoju účtovnú závierku v inej mene. Spôsob prepočítania účtovnej závierky vykazujúceho podniku z meny oceňovania do inej vykazovanej meny nie je špecifikovaný v Medzinárodnom účtovnom štandarde. Aby účtovná závierka celkom verne prezentovala finančnú situáciu, finančnú výkonnosť a peňažný tok, metóda prepočtu uplatňovaná podnikom nemôže viesť k takým metódam v účtovnej závierke, ktoré nie sú v súlade s oceňovaním položiek účtovnej závierky, ktorá je určená ako uplatniteľná mena oceňovania v súlade s odsekom 5 tejto interpretácie. V prípade podniku, ktorý vlastní zahraničné subjekty a prezentuje konsolidovanú účtovnú závierku, mena uplatňovaná na prezentáciu konsolidovanej účtovnej závierky je zvyčajne tá istá mena ako mena oceňovania materského podniku, ale často sa odlišuje od meny oceňovania uplatňovaných v zahraničných subjektoch. (Doplnok B uvádza objasnenie používania konsolidovanej účtovnej závierky podľa tejto interpretácie.)



*Zverejnenie*

10. Uverejňuje sa nasledovné:

- a) ak mena oceňovania je odlišná od meny štátu, v ktorom má podnik sídlo, príčina uplatnenia odlišnej meny;
- b) príčina zmeny oceňovanej meny alebo prezentovanej meny; a
- c) ak účtovná závierka sa prezentuje v odlišnej mene ako mena materského podniku, mena oceňovania, príčina uplatnenia odlišnej meny oceňovania, a opis metódy uplatňovaného prepočtu.

V prípade konsolidovanej účtovnej závierky sa zverejňovanie týka odvolaní na menu oceňovania podniku, menu oceňovania materského podniku.

Dátum záveru: február 2000.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné účtovné obdobie od 1. januára 2001 alebo neskôr. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-20****Metóda vlastného imania – zaznamenanie strát**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 28, účtovanie investícií do pridružených podnikoch (revidovaný 1998).

*Formulácia problému*

1. V niektorých prípadoch môže byť investor finančne rôzne zainteresovaný v pridruženom alebo spoločnom podniku na účtovaní investícií v pridružených podnikoch. Napríklad, investor môže mať finančné záujmy ako kmeňové alebo prioritné akcie, úvery, zálohy, dlhové cenné papiere, opcie na získanie kmeňových akcií, alebo nákupné pohľadávky.
2. IAS 28. 22 poukazuje na to, že podľa metódy účtovania hodnoty majetku podielový vlastník obyčajne nevykazuje stratu podielu z pridruženého podniku, ak účtovaná hodnota sa rovná jeho podielu straty alebo presiahne ju, investor zvyčajne ďalej neberie do úvahy straty na podieloch pri vykazovaní strát v pridružených podnikoch. Avšak dodatočné straty sa vykazujú v rozsahu, v ktorom podielový vlastník sa zaviazal, alebo vyplácal v mene pridruženého podniku, aby vyhovel záväzkom pridruženého podniku, za ktoré podielový vlastník garantuje alebo iným spôsobom ručí.
3. Pri uplatňovaní hodnoty majetku otázkami sú:
  - a) ktoré finančné záujmy sú obsiahnuté v „účtovnej hodnote nehnuteľností“ uvádzané v IAS 28.22.; a
  - b) či sa bude pokračovať vo vykazovaní strát účtovnej hodnoty majetku subjektu z pridruženého podniku alebo spoločne kontrolovaného podniku, ktorá prekračuje účtovnú hodnotu, ak podnik má iné finančné záväzky z podielov, ktoré nie sú zahrnuté v účtovnej hodnote nehnuteľností.

4. Táto interpretácia metódy účtovania investícií sa riadi podľa IAS 28. Podľa v IAS 31.32 dovolenej alternatívnej metódy účtovania hodnoty nehnuteľností použije podnik metódu účtovania hodnoty nehnuteľností aj pri vykazaní podielov pri spoločne kontrolovaných podnikoch a preto sa u tých tiež uplatňuje táto interpretácia.

#### Záver

5. Finančné záujmy môžu byť popísané rôznym spôsobom, napr. záujem o kmeňové alebo prioritné akcie. Na účely uplatňovania IAS 28.22, účtovanie hodnoty nehnuteľností má zahŕňať aj účtovnú hodnotu prostriedkov, ktoré majú neobmedzené právo na participácii zisku a strát, ako aj nárok na vlastný zostatkový majetok investície.
6. Ak podiel strát investora prekročí účtovnú hodnotu svojho podielu, účtovná hodnota podielu sa zníži na nulu a ďalšie straty sa nevykazujú, len keď vlastník podielu sa zaviazal voči podielníkovi, alebo má splňať záväzky voči podielníkovi, za ktoré garantuje alebo iným spôsobom ručí, nezávisle od toho, či sú kryté alebo nie. Nakoľko investor má takého záväzky, pokračuje vo vykazaní podielu straty v investíciách.
7. Finančné záujmy v investíciách, ktoré nie sú zahrnuté v účtovnej hodnote investícií podľa odseku 5 tejto interpretácie, sú účtované v súlade s iným uplatniteľným Medzinárodným účtovným štandardom, napr. IAS 39, a skorším vykonávaným IAS 39, IAS 25 (prepracovaný 1994).
8. Pokračujúce straty investícií sa majú posudzovať ako objektívne príčiny, že tak ako podiely v takom podielovom podnikaní, ktoré podľa odseku 5 tejto interpretácie sú vykazované v účtovnej hodnote, aj iné finančné záujmy môžu byť oslabené. Oslabenie účtovnej hodnoty investícií, ktoré je vykázané v účtovnej hodnote nehnuteľností, sa určí na základe účtovnej hodnoty po prípadnom odpočte straty podľa metódy vlastného imania.
9. Ak investor garantuje alebo iným spôsobom ručí voči podielníkovi za vykonávanie záväzkov – okrem toho, že naďalej účtuje straty na podiele investícií- investor má určiť, či podiel má byť vykazovaný v súlade s IAS 37. [Pred uplatňovaním IAS 37, rezervy, podmienené záväzky a podmienené pohľadávky je vyhodnotený podľa požiadaviek IAS 10 (prepracovaný 1994).]

#### Zverejnenie

10. Ak investor nepokračuje vo vykazaní straty podielu v investovaní, má zverejniť v poznámkach účtovnej závierky sumu nevykazovaného podielu strát na investíciách, obe počas obdobia a kumulatívne.

Dátum záveru: august 1999.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 15. júla 2000. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-21

### Dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Návrh interpretácie SIC-D 21, dane z príjmov – súbor sa uverejňoval s cieľom pripomienkovania v septembri 1999. Uverejnený návrh zahrnul obidva súbory, interpretáciu súčasného súboru a interpretáciu podľa SIC 25, dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov.

Odkaz: IAS 12, dane z príjmov (revidovaný 1996).

#### Formulácia problému

1. Podľa IAS 12.51 ocenenie odložených daňových záväzkov a majetku majú odzrkadliť daňové dôsledky ocenenia, ktoré vyplývajú zo spôsobu ktorým podnik vyjadruje ku dňu súvahy, nahradenie, alebo vyrovnanie účtovnej hodnoty tých majetku a záväzkov, ktoré vzniknú z dočasného rozdielu.
2. IAS 12.20 poznamená, že precenenie majetku sa vždy netýka zdaniteľného zisku (daňová strata) v zhodnotenom období a že je možné, že neupravujú daňový základ majetku ako výsledok precenenia. Ak v budúcnosti ocenenie účtovnej hodnoty bude zdaniteľné, rozdiel medzi účtovnou hodnotou preceneného majetku a jeho daňového základu je dočasný daňový rozdiel a vzniká rozdiel ocenenia odložených daňových záväzkov alebo nehnuteľností.
3. Otázkou je, ako interpretovať výraz „úhrada“ v súvislosti s majetkom, ktoré nie sú znížené na cene (neodpisovateľný majetok) a je precenený podľa odseku 29 IAS (revidovaný 1998).
4. Táto interpretácia sa uplatňuje aj na majetok investičného charakteru, ktorý je vykázaný v precenenej hodnote podľa IAS 25. odsek 23 písm. b), ale by neboli považované za neznižovateľné, ak by sa uplatňoval IAS 16.

#### Záver

5. Odložené daňové záväzky alebo majetok, ktoré vzniknú z preceňovania neodpisovateľného majetku podľa IAS 16.29 majú byť oceňované na základe daňových následkov, ktoré by vyplývali z precenenia účtovnej hodnoty z dôvodu predaja majetku, nehládajúc na základ ocenenia účtovnej hodnoty majetku. Podľa toho, ak daňový zákon určí daňovú sadzbu uplatniteľnú na zdaniteľnú čiastku z predaja majetku, ktorá je odlišná od sadzby, ktorá je uplatniteľná na zdaniteľné čiastky, tak je potrebné uplatňovať predchádzajúcu daňovú sadzbu pri oceňovaní odložených daňových záväzkov alebo pri neodpisovateľnom majetku.

Dátum záver: august 1999.

Dátum účinnosti: Tento záver sa stáva účinným 15. júla 2000. Zmeny v účtovných zásadách sa účtujú podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-22

### Podnikové kombinácie – dodatočná úprava skutočnej hodnoty a pôvodne vykazovaného goodwill-u

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 22, podnikové kombinácie (revidovaný 1998).

*Formulácia problému*

1. Pri prvom účtovaní podnikovej kombinácie je možné, že nadobúdateľ nemá k dispozícii všetky uistenia, aby určil a spoľahlivo ohodnotil nadobudnutý majetok a záväzky, alebo identifikovateľný majetok, alebo záväzky nevyhovujú miere vykazovania. Toto môže zapríčiniť komplexnosť nadobudnutia majetku, potreba včasného vykazovania peňazí alebo informácií o nich, alebo iná príčina.
2. IAS 22.7 (revidovaný 1998) stanovuje, že v rámci podnikovej akvizície, identifikovateľný majetok a záväzky, ktoré sú nadobudnuté, ale nevyhovujú kritériám ..... pre osobitné vykazovanie akvizície, treba vykazovať neskoršie, ak už spĺňajú požiadavky týchto kritérií. Účtovnú hodnotu nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov treba upraviť vtedy, ak počas akvizície zistujú také ďalšie dôkazy, ktoré sú nápomocné na hodnotenie sumy, ktoré boli k dispozícii pri prvom účtovaní akvizícií. Ak je to potrebné, treba upraviť priradenú hodnotu k goodwill-u pozitívne alebo záporne tak, že:
  - a) úpravou účtovná hodnota goodwill-u neprekročí stanovenú hodnotu podľa IAS 36 – zníženie hodnoty majetku, a
  - b) takáto úprava bude uskutočnená po akvizícii do konca obdobia prvého ročného zúčtovania [okrem v odseku 3 stanovených identifikovateľných záväzkov, na ktoré sa vzťahujú lehoty v zmysle odseku 31 písm. c)];ináč úpravy identifikovateľného majetku a záväzkov je potrebné vykazovať ako výnos alebo výdavok.
3. Otázky v súvislosti s úpravou v rámci limitovaných úprav v zmysle IAS 22.71 sú:
  - a) či pri úprave skutočnej hodnoty nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov je potrebné brať do úvahy tie účinky zníženia hodnoty a okolností, ktoré by nastali vtedy, ak by upravenú skutočnú hodnotu boli uplatňovali odo dňa akvizície;
  - b) či úprava spojená s goodwill-om v kladnom alebo zápornom zmysle má obsahovať vplyv zníženia upravenej hodnoty priradenej k goodwill-u počnúc dňom akvizície: a
  - c) ako prezentovať úpravy nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov a goodwill-u.
4. Táto interpretácia nie je uplatniteľná na nasledovné položky, pretože tie sú špecifikované osobitne v medzinárodnom účtovnom štandarde:
  - a) v IAS 12 (revidovaný 1996), v odseku 66 a 68 stanovené odložené daňové pohľadávky a záväzky;
  - b) zrušiť pôvodne na účely nadobudnutých činností vytvorené rezervy a znížiť nadobudnutý majetok, IAS 22 (revidovaný 1998), odseky 75 a 76.

*Záver*

5. Úpravu účtovnej hodnoty nadobudnutého identifikovateľného majetku a záväzkov v rámci limitovaných okolností popísaných v odseku 71 IAS 22 je potrebné vypočítať tak, akoby boli odo dňa akvizície uplatňované upravené skutočné hodnoty. Úprava teda má obsahovať tak zmenu pôvodnej skutočnej hodnoty, ako aj taký vplyv zníženia hodnoty a iných zmien, ktoré by boli nastali, ak by upravená skutočná hodnota bola uplatňovaná od dňa akvizície.
6. Nakoľko úprava identifikovateľného majetku a záväzkov sa uskutočňuje do konca prvého ročného zúčtovacieho obdobia po akvizícii, ak je to potrebné, upraviť účtovnú hodnotu priradenú k goodwill-u na tú hodnotu, akou by bola, ak by upravené skutočné hodnoty boli k dispozícii v deň akvizície. Tak je potrebné amortizovať goodwill alebo upraviť vykazovanie goodwill-u alebo záporne odo dňa akvizície. Avšak účtovnú hodnotu môžeme upraviť len do takej miery aby táto neprevyšovala vykazovateľnú hodnotu.

7. Úpravy odpisovania a amortizácie, nákladov na zníženie hodnoty a iné sumy stanovené v odseku 5 a 6 tejto interpretácie, majú byť zahrnuté do čistého zisku alebo straty v príslušnom zatriedení príjmu a výdavku v položkách vo výsledovke. Len také položky nasledujúce po dni akvizície sa dajú zahrnúť do majetku, ktoré podľa iných štandardov sú dovolené alebo požadované zahrnúť do majetku; táto interpretácia nezmení postup, ktorý stanovujú ostatné štandardy.

#### Zverejnenie

8. Úpravy účtovnej hodnoty identifikovateľného majetku a záväzkov alebo goodwill alebo záporný goodwill sa má zverejniť a vysvetlovať v tej účtovnej závierke, v ktorej úprava nastala. Sumy, ktoré sa vzťahujú na predchádzajúce porovnávacie obdobie, je tiež potrebné zverejňovať.

Dátum záveru: október 1999.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre úpravy v ročnom období od 15. júla 2000 alebo neskôr.

### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-23

#### Nehnutelnosti, stroje a zariadenia – náklady na základnú údržbu a generálne opravy

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 16, nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (revidovaný 1998).

#### Formulácia problému

1. IAS 16.23 stanovuje aktivovanie takých dodatočných nákladov, ktoré sú spojené s položkami nehnuteľnosti, stroje a zariadenia, ktoré v značnej miere prekračujú a vylepšujú pôvodný výnos. Všetky ostatné dodatočné náklady, ktoré podnik vynaloží, aby uchoval alebo vylepšil hospodársky zisk, ktorý podnik očakáva v budúcnosti na základe pôvodných schopností docieľiť výnosy, je potrebné vykazovať ako náklady, v období v ktorom vznikli.
2. IAS 16.27 stanovuje, že prevažná časť nehnuteľností, strojov a zariadení sa v pravidelných časových odstupoch môže nahradiť. Časť sú účtované ako osobitný majetok, pretože majú odlišnú životnú úžitkovosť od položiek, ku ktorým patria.
3. Podnik kupuje majetok, ktorý patrí medzi nehnuteľnosti, stroje a zariadenia a znáša náklady, ktoré sú spojené s ich účelovým prevádzkovaním. Podnik v budúcnosti počas životnej úžitkovosti majetku uskutočňuje v pravidelných časových intervaloch základnú údržbu alebo generálku majetku na účely ich trvalého použitia. Príkladom je nákup lietadla, ktoré si každý tretí rok vyžaduje generálnu opravu.
4. Otázkou je, ak sa vyskytnú náklady spojené so základnou údržbou a generálkou jednotlivých položiek nehnuteľností, strojov a zariadení, ktoré podnik vykonáva na účely udržania životnej úžitkovosti a na účely trvalého používania, či tieto náklady účtovať ako súčasť položiek alebo výdavky.

*Záver*

5. Náklady spojené so základnou údržbou a generálnou opravou nehnuteľností, strojov a zariadení uskutočňovaných v pravidelných intervaloch na účely udržania životnej úžitkovosti je potrebné vykazovať v tom období, v ktorom sa vyskytli, okrem ak:
- v súlade s IAS 16.21 podnik identifikoval ako osobitnú časť majetku sumu základnej údržby alebo generálnej opravy, a už znižoval hodnotu tejto časti, aby odzrkadlil neskoršou základnou opravou alebo generálnou údržbou nahradenú sumu alebo hospodárske úžitky (nezávisle od toho, či hodnota majetku je účtovaná ako historická alebo precenená);
  - je pravdepodobné, že v budúcnosti do podniku pribudne hospodársky prínos spojený s majetkom; a
  - náklady podniku spojené so základnou údržbou a generálnou opravou sú spoľahlivo vyhodnocovateľné.

Ak tieto kritériá sú splnené, je potrebné aktivovať náklady a zúčtovať ako súčasť majetku.

Dátum záveru: október 1999.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 15. júla 2000. Vykonávanie v tejto interpretácii opísaného spôsobu vyvoláva zmenu v spôsobe odpisovania, a tým zmenu v predbežnom výpočte, v súlade s IAS 16.52. V dôsledku toho sa upravuje odpisovanie súčasného a budúceho obdobia.

#### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-24

##### **Zisk na akciu – finančné nástroje a iné zmluvy, ktoré sa môžu vyrovnáť v akciách**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 33, zisk na akciu.

*Formulácia problému*

- Existujú rôzne formy finančných nástrojov alebo iných zmlúv, ktoré vykazujúci podnik môže vyrovnáť v akciách, a to buď platbou finančných majetku, alebo platbou vo forme prevodu bežných akcií vykazujúceho podniku na držiteľa finančných nástrojov. V niektorých prípadoch môže druh vyrovnania zvoliť emitent finančného nástroja a v iných prípadoch môže druh vyrovnania zvoliť držiteľ finančného nástroja. Príkladom tohto typu nástrojov je zmluvný záväzok vykazujúceho podniku, ktorý sa môže vyrovnáť platbou v hotovosti alebo emisiou bežných akcií vykazujúceho podniku.
- Problémom je, či finančné nástroje alebo iné zmluvy, ktoré sa podľa voľby emitenta alebo držiteľa môžu vyrovnáť buď platbou finančných majetku, alebo emisiou bežných akcií vykazujúceho podniku, sú potenciálnymi bežnými akciami v zmysle IAS 33.
- Táto interpretácia sa zaoberá zmluvami, ktoré vo svojich podmienkach stanovujú takéto alternatívne riešenia vyrovnania.

*Záver*

4. Všetky finančné nástroje alebo iné zmluvy, ktoré podľa výberu emitenta alebo držiteľa môžu viesť k emisii bežných akcií vykazujúceho podniku pre držiteľa finančného nástroja alebo inej zmluvy, sú potenciálnymi bežnými akciami podniku.

Dátum záveru: február 2000.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 1. decembra 2000. Porovnateľné informácie prezentované a zverejnené v účtovných závierkach podľa IAS 33.47-52 by sa mali prepočítať s cieľom účinného uplatňovania tejto interpretácie.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-25****Dane z príjmov – zmeny daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Návrh interpretácie SIC-D21: dane z príjmov – súhrnná interpretácia, bol vydaný v septembri 1999 na účel predloženia stanoviska. Návrh interpretácie obsahoval problém, ktorým sa zaoberá táto interpretácia, ako aj problém, ktorý je súčasťou SIC-21: dane z príjmov – úhrada precenených neodpisovateľných majetkov.

Odkaz: IAS 12, dane z príjmov (revidovaný 1996).

*Formulácia problému*

1. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov môže mať pre podnik za následok zvýšenie alebo zníženie jeho daňových záväzkov alebo pohľadávok. To sa môže napr. stať v dôsledku verejného upísania majetkových nástrojov podniku alebo v dôsledku reštrukturalizácie vlastného imania podniku. Môže sa to taktiež stať v dôsledku presťahovania väčšinového akcionára do zahraničia. V dôsledku takýchto udalostí môže byť podnik inak zdaňovaný; môže napr. nadobudnúť alebo stratiť daňové stimuly alebo v budúcnosti podliehať odlišnej sadzbe dane.
2. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov môže mať bezprostredný účinok na splatné daňové záväzky alebo pohľadávky podniku. Takáto zmena môže taktiež zvýšiť alebo znížiť odložené daňové záväzky a pohľadávky vykazované podnikom, v závislosti od toho, aký účinok má zmena daňovej situácie na daňové dôsledky, ktoré vyplývajú z úhrady alebo vyrovnania účtovnej hodnoty majetku a záväzkov podniku.
3. Problémom je, ako by mal podnik účtovať daňové dôsledky zmeny svojej daňovej situácie alebo daňovej situácie svojich akcionárov.

*Záver*

4. Zmena daňovej situácie podniku alebo jeho akcionárov nevedie k zvýšeniu alebo zníženiu súm vykazovaných priamo vo vlastnom imaní. Dôsledky, ktoré vyplývajú zo zmeny daňovej situácie pre splatné a odložené dane, by sa mali zahrnúť do čistého zisku alebo straty za obdobie, pokiaľ nesúvisia s transakciami a udalosťami, ktoré sa v tom istom alebo odlišnom období účtujú priamo v prospech alebo na ťarchu vykazovanej sumy vlastného imania. Daňové dôsledky, ktoré sa vzťahujú na zmeny vykazovanej sumy vlastného imania v tom istom alebo odlišnom období (ktoré nie sú zahrnuté do čistého zisku alebo straty), by sa mali účtovať na ťarchu alebo v prospech vlastného imania.

Dátum záveru: august 1999.

Dátum účinnosti: tento záver sa stáva účinným 15. júla 2000. Zmeny účtovných zásad by sa mali účtovať podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-27

### Posudzovanie podstaty transakcií, ktoré obsahujú právne formy nájmu

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkazy: IAS, prezentácia účtovnej závierky (revidovaný 1997), IAS 17, nájmy (revidovaný 1997), IAS 18, výnosy z bežnej činnosti (revidovaný 1993).

#### Formulácia problému

1. Podnik môže uzavrieť transakciu a alebo štrukturovanú transakciu (dojednanie) s nie príbuznou stranou/-ami (investorom), ktorá obsahuje právne formy nájmu. Napr. podnik môže využívať nájom majetku pre investora a prenajať ten istý majetok späť, alebo alternatívne, právne predá majetok, a ten istý majetok si najme späť. Formy jednotlivých dojednaných nájmov sa môžu značne odlišovať. V prípade nájmu a spätného nájmu sa môže stať, že dojednanie nastalo kvôli daňovým zvýhodneniam investora, v ktorom sa podelí s podnikom, a nie preto, aby odovzdali právo použitia majetku.
2. Ak dojednanie zahŕňa v dojednaní právnu formu nájmu, otázka znie:
  - a) ako treba určiť, či séria transakcií sa spája, alebo sa má zúčtovať ako jedna transakcia;
  - b) či dojednanie spĺňa definíciu nájmu stanovenú v IAS 17; alebo, ak nie,
    - i) osobitný nájomný účet a nájomné platobné dlhopisy môžu predstavovať majetok a záväzky podniku (pozri príklad uvedený v dodatku A ods. 2 písm. a);
    - ii) ako má podnik zúčtovať iné dlhopisy, ktoré vyplývajú z dojednania;
    - iii) ako má podnik účtovať poplatky, ktoré prípadne dostane od investora.

#### Záver

3. Rad transakcií, ktoré zahrnujú právne formy nájmu, sa spája a účtuje ako jedna transakcia, ak bez odvolania sa na celý rad transakcií ako na celok sa nedá pochopiť celkový hospodársky výsledok. Tak je napríklad, ak rad úzko prepojených transakcií je dojednaných ako jediná transakcia a uskutočnia sa bezprostredne po sebe. (Doplňok A objasňuje uplatnenie tejto interpretácie.)



4. Účtovanie má odzrkadliť obsah dojednania. Na určenie obsahu dojednania treba zvážiť všetky jeho hľadiská a dôsledky, ktoré vyvážia hospodárske hľadiská a dôsledky.
5. IAS 17 je aplikovateľný, ak obsah dojednania zahŕňa prevod práva použiteľnosti majetku na dobu určitú. Osobitné ukazovatele poukazujú na to, že dojednania v podstate neobsahujú nájmy podľa MUŠ 17 (Doplnok B objasňuje uplatnenie tejto interpretácie):
  - a) podnik ponechá všetky riziká a odmeny, ktoré vyplývajú z majetku, a vzhľadom na používanie majetku si v podstate používa tie isté práva, ako pred dojednaním;
  - b) prvotným dôvodom dojednania je dosiahnutie určitej daňovej úľavy a nie prevod užívateľského práva nehnuteľností; a
  - c) opcie sú zahrnuté do dojednaní pri takých podmienkach, ktorých uskutočnenie je skoro isté (napríklad predaj opcií, za takú cenu, ktorá je podstatne vyššia ako skutočná hodnota v čase uplatnenia).
6. Definície a objasnenia uvedené v odsekoch 49 až 64 rámcovej štruktúry je potrebné aplikovať pri určovaní, či v nehnuteľných prostriedkoch osobitný terminovaný účet a nájomné platobné záväzky predstavujú majetok a záväzky podniku. Tie ukazovatele, ktoré spoločne dokazujú, že terminované účty a nájomné platobné záväzky nevyhovujú definícii majetku a záväzkom, a preto nie je potrebné, aby ich podnik vykazoval, obsahujú nasledovné:
  - a) podnik nie je schopný na dosiahnutie svojich cieľov kontrolovať terminovaný účet a nie je povinný platiť nájomné platby. To nastane napríklad vtedy, ak uložia na osobitný terminovaný účet platbu dopredu na ochranu investora, ktorá môže byť použitá len na vyplatenie investorovi, investor súhlasí aby nájomné platobné záväzky boli uhradené z peňažných prostriedkov terminovaného účtu, a podnik nie je schopný zadržať platbu z terminovaného účtu investorovi;
  - b) podnik ide len do málo pravdepodobného rizika pri spätnej platbe celkovej sumy investorovi a v prípadných iných platbách súm, alebo ak neobdržal poplatok, len do nepatrného rizika na základe platieb iných obligácií (napr. záruka). Nepravdepodobné riziko nastane napríklad vtedy, ak pod podmienky dojednania vyžadujú, aby sumy platené dopredu boli investované do bezrizikových majetkov, ktoré podľa očakávania zabezpečia dostatočný tok finančných prostriedkov na zabezpečenie platieb obligácií; a
  - c) okrem počiatočných peňažných tokov na začiatku dojednania, v rámci dojednania sa uskutočnia ako peňažné toky len tie očakávané nájomné platby, ktoré sú hradené výlučne z osobitného terminovaného účtu zriadeného z počiatočného peňažného toku.
7. Ostatné záväzky dojednania vrátane poskytnutia záruk a záväzkov, ktoré vyplývajú z predčasného vypovedania dojednania, je potrebné účtovať podľa IAS 37 alebo IAS 39, podľa podmienok.
8. Kritériá stanovené v odseku 20 IAS 18 je potrebné uplatňovať na skutočnosti a pomery každého dojednania na účel určiť, kedy uznať ako príjem platbu, ktorú môže podnik obdržať. Treba zohľadniť tie skutočnosti, ako, či jestvuje pokračujúca účasť na budúce možné záväzky kvôli odmenám, či je účasť na rizikách, záručných dojednaniach, zotrúva riziko spätnej platby poplatku. Tie skutočnosti, ktoré samotné svedčia o tom, že účtovanie poplatku ako príjmu na začiatku dojednania pri obdržaní, je nevhodné, sú nasledovné:
  - a) záväzky, vykonávanie určitých významných činností alebo ich zadržanie, sú podmienkou odpísania prijatej odmeny, preto vykonávanie právne záväzného dojednania nie je najvýznamnejším činom pomedzi tých, ktoré sú vyžadované dojednaním;
  - b) záväzky využívania použitých majetku sú vystavené takým obmedzeniam, ktorých účinky obmedzujú a podstatne zmenia schopnosť použiteľnosti majetku podniku (napr. použiť, predáť, alebo založiť);

- c) možnosť úhrady súm poplatkov a platba iných dodatočných súm nie je pravdepodobná. Toto sa nastane ak napríklad:
- i) podkladový majetok nie je taký špeciálny majetok, ktorý je potrebný na vykonávanie obchodnej činnosti podniku, a preto jestvuje možnosť, že podnik zaplatí sumu s cieľom predčasného ukončenia dojednania; alebo
  - ii) podnik na základe podmienok dojednania je zaviazaný, alebo podnik má čiastočné alebo úplné dispozičné právo, aby vopred platenú sumu investoval do majetku ktoré sú nositeľmi viac ako nepatrného rizika (napr. devízové riziko, riziko úrokovej sadzby alebo úverové riziko). V tomto prípade riziko, že objem investícií nepostačí, aby pokryl nájomné platobné záväzky, nie je pravdepodobné, a preto je možné, že podnik musí ešte určitú sumu zaplatiť.
9. Poplatky treba prezentovať v účtovnej závierke na základe hospodárskeho obsahu a charakteru.

#### Zverejnenie

10. Všetky hľadiská dojednania, ktoré podľa hospodárskeho obsahu nie sú lízingové, podľa IAS 17 je potrebné zohľadniť a stanoviť na pochopenie použitej V tomto štandarde sa tieto pojmy používajú v uvedenom význame: metódy a dojednania. Podnik zverejňuje v každom období v súvislosti s dojednaním nasledovné:
- a) opis dojednania vrátane:
    - i) základný majetok a ostatné obmedzenia použiteľnosti;
    - ii) lehotu dojednania a ostatné významné podmienky;
    - iii) prepojené transakcie vrátane opcií; a
  - b) účtovnú metódu uplatňovanú na prijaté platby, sumu zúčtovaných ako výnosy a výsledok účtovnej závierky, kde táto suma je vykazovaná.
11. Zverejnenie podľa odseku 10 tejto interpretácie je potrebné vykonať jednotlivo pre každé dojednanie alebo súhrnne, za každú skupinu dojednaní. V jednej skupine je zhrnutý majetok podobného charakteru (napr. elektrárne).

Dátum záveru: február 2000.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 31. decembra 2001. Zmeny v účtovných zásadách sa účtujú podľa prechodných požiadaviek IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-28

### Podnikové kombinácie – „deň výmeny“ a skutočná hodnota majetkových nástrojov

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), Prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 22, podnikové kombinácie (revidovaný v roku 1998).

*Formulácia problému*

1. Podnik môže vydať svoje vlastné majetkové nástroje ako bonus za zaobstaranie v podnikovej kombinácii vyúčtovanej ako akvizícia podľa IAS 22. IAS 22.21 požaduje, aby sa akvizícia účtovala jej obstarávacou cenou a aby sa majetkové nástroje vydané nadobúdateľom oceňovali ich objektívnou hodnotou v deň výmeny.
2. Ak sú majetkové nástroje vydané ako bonus za zaobstaranie kótované na trhu a ich trhovacia cena ku dňu výmeny nie je spoľahlivým ukazovateľom ich objektívnej hodnoty, v IAS 22.24 sa uvádza, že je potrebné prihliadať na cenové pohyby za primerané obdobie pred oznámením podmienok akvizície a po ňom.
3. Problémami sú:
  - a) aký je „dátum výmeny“, keď sa určuje objektívna hodnota majetkových nástrojov vydaných ako bonus za zaobstaranie pri akvizícii;
  - b) kedy je vhodné brať do úvahy ostatné metódy dokazovania a oceňovania popri zverejnenej cene ku dňu výmeny kótovaného majetkového nástroja; a
  - c) aké informácie by sa mali zverejniť, keď uverejnená cena kótovaného majetkového nástroja sa nepoužila ako objektívna hodnota tohto nástroja a aké informácie by sa mali zverejniť, ak nie je uverejnená cena majetkového nástroja.
4. IAS 22.65 vyžaduje, aby sa výška úpravy bonusu za zaobstaranie, podmienená jedným alebo viacerými budúcimi prípadmi, zahrnula do nákladov na akvizíciu ku dňu akvizície, ak je úprava pravdepodobná a uvedenú čiastku je možné spoľahlivo oceniť. IAS 22.68 vyžaduje, aby sa náklady na akvizíciu upravili, ak sa nepredvídaná udalosť, ktorá má vplyv na výšku bonusu za zaobstaranie, vyrieši následne po dni akvizície. Následkom toho sa táto interpretácia nevzťahuje na majetkové nástroje vydané ako úprava bonusu za zaobstaranie, podmienená jedným alebo viacerými budúcimi prípadmi, až kým tieto úpravy nie sú pravdepodobné a uvedená čiastka nie je možné spoľahlivo oceniť ku dňu akvizície.

*Záver*

5. Keď dôjde k akvizícii pri jednej výmennej transakcii (to znamená nie postupne po etapách), „dátum výmeny“ je dátum akvizície; to znamená dátum, keď nadobúdateľ získa kontrolu nad čistým majetkom a operáciami prevzatej spoločnosti. Ak sa akvizícia dosiahne postupne po etapách (napr. postupné nákupy podielov), objektívna hodnota majetkových nástrojov vydaných ako bonus za zaobstaranie v každej etape by sa mala určiť k danému dňu, aby sa každá z investícií vykázala v účtovnej závierke nadobúdateľa.
6. Uverejnená cena k dátumu výmeny kótovaného majetkového nástroja poskytuje najlepší dôkaz o objektívnej hodnote tohto nástroja a mala by sa používať, s výnimkou zriedkavých prípadov. Ostatné metódy dokazovania a oceňovania by sa tiež mali brať do úvahy iba výnimočne, ak je možné preukázať, že uverejnená cena k danému dňu nie je spoľahlivým ukazovateľom a keď ostatné metódy dokazovania a oceňovania umožňujú spoľahlivejšie oceniť objektívnu hodnotu majetkových nástrojov. Uverejnená cena ku dňu výmeny nie je spoľahlivým ukazovateľom iba vtedy, keď bola nepriaznivo ovplyvnená nadmernou cenovou fluktuáciou alebo malou veľkosťou trhu.

*Zverejňovanie*

7. Keď ku dňu výmeny existuje uverejnená cena majetkového nástroja vydaného ako bonus za zaobstaranie, ale sa nepoužila ako objektívna hodnota tohto nástroja, podnik by mal zverejniť tieto informácie:
  - a) túto skutočnosť;
  - b) dôvody, pre ktoré uverejnená cena nie je objektívnou hodnotou majetkových nástrojov;

- c) metódu a významné predpoklady použité pri stanovovaní danej objektívnej hodnoty; a
  - d) súhrnnú výšku rozdielu medzi uverejnenou cenou a čiastkou určenou ako objektívna hodnota majetkových nástrojov.
8. Keď niektorý majetkový nástroj vydaný ako bonus za zaobstaranie nemá uverejnenú cenu k dátumu výmeny, podnik by mal túto skutočnosť, metódu a významné predpoklady použité pri určovaní danej objektívnej hodnoty zverejniť.

Dátum záveru: február 2001.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre akvizície vzhľadom na prvotné účtovné vykazovanie 31. decembra 2001 alebo neskôr.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-29

### Zverejňovanie – dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 1, prezentácia účtovnej závierky (revidovaný v roku 1997).

#### Formulácia problému

1. Podnik (prevádzkovateľ koncesie) môže uzatvoriť dohodu s iným podnikom (poskytovateľom koncesie) s cieľom poskytovať služby, ktoré umožňujú verejný prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam. Poskytovateľom koncesie môže byť podnik z verejného alebo súkromného sektora, vrátane štátneho orgánu. Medzi príklady dojednaní o koncesiách na poskytovanie služieb patria zariadenia na úpravu a dodávku vody, diaľnice, parkoviská, tunely, mosty, letiská a telekomunikačné siete. Príkladom dojednaní, ktoré nie sú dojednania o koncesiách na poskytovanie služieb, je prevádzka vnútorných služieb, ktoré podnik zabezpečí uzatvorením zmluvy s externým dodávateľom (napr. jedáleň pre zamestnancov, údržba budovy, vedenie účtovníctva, alebo funkcie informačných technológií).
2. Dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb vo všeobecnosti zahŕňa koncesiu, ktorú poskytovateľ prenesie na dané koncesné obdobie na jej prevádzkovateľa:
  - a) právo poskytovať služby, ktoré umožňujú prístup k hlavným hospodárskym a spoločenským zariadeniam, a
  - b) v niektorých prípadoch právo využívať bližšie určený hmotný majetok, nehmotný majetok a prípadne finančný majetok,ako výmenu pre prevádzkovateľa tejto koncesie:
  - a) záväzok poskytovať dané služby za určitých podmienok počas trvania koncesie a
  - b) ak je to vhodné, záväzok vrátiť na konci doby platnosti koncesie práva prebrať na začiatku doby platnosti koncesie a prípadne získané počas doby platnosti koncesie.
3. Spoločnou črtou všetkých dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb je, že prevádzkovateľ preberá právo a povinnosť poskytovať verejné služby.

4. Otázkou je, aké informácie by sa mali zverejniť v poznámkach k účtovným závierkam prevádzkovateľa koncesie a poskytovateľa koncesie.
5. Určitými stránkami a zverejnením informácií v súvislosti s niektorými dojednaniami o koncesiách na poskytovanie služieb sa už zaoberali Medzinárodné účtovné štandardy (napr. IAS 16 sa týka akvizícií nehnuteľností, strojov a zariadení, IAS 17 sa týka nájmu majetku a IAS 38 sa týka akvizícií nehmotných majetku). Dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb však môže obsahovať vykonateľné zmluvy, ktorými sa nezaoberajú Medzinárodné účtovné štandardy, pokiaľ tieto zmluvy nie sú neprimerane zaťažujúce, a v takomto prípade sa uplatňuje IAS 37. Táto interpretácia sa teda zaoberá dodatočným zverejnením dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb.

#### Záver

6. Pri určovaní primeraného zverejnenia v poznámkach k účtovným závierkam by sa mali brať do úvahy všetky hľadiská dojednania o koncesii na poskytovanie služieb. Prevádzkovateľ koncesie a poskytovateľ koncesie by v každom časovom úseku mali zverejniť tieto informácie:
  - a) opis dojednania;
  - b) dôležité podmienky dojednania, ktoré môžu mať vplyv na množstvo, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napr. doba platnosti koncesie, termíny nového stanovenia poplatkov a východisko, na základe ktorého sa určí toto stanovenie poplatkov alebo nové prerokovanie);
  - c) povaha a rozsah (napr. množstvo, časový úsek, alebo prípadne suma) týchto položiek:
    - i) právo používať bližšie určený majetok;
    - ii) povinnosť poskytovať služby alebo právo očakávať poskytovanie služieb;
    - iii) záväzok získať alebo postaviť časti hmotného nehnuteľností, závod a zariadenie;
    - iv) záväzok odovzdať alebo právo prijať bližšie určený majetok na konci doby trvania koncesie;
    - v) možnosť obnovenia a vypovedania; a
    - vi) ostatné práva a povinnosti (napr. veľké generálne opravy); a
  - d) zmeny v dojednaniach, ktoré sa vyskytnú počas daného obdobia.
7. Zverejnenia požadované v súlade s odsekom 6 tejto interpretácie by sa mali poskytnúť jednotlivo pre každé dojednanie o koncesii na poskytovanie služieb alebo v súhrne pre každú triedu dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb. Trieda je zoskupenie dojednaní o koncesii na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobnej povahy (napr. výber mýta, telekomunikačné služby a služby týkajúce sa úpravy vody).

Dátum záveru: máj 2001.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 31. decembra 2001.

### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-30

#### **Mena, v ktorej sa vykazuje – prevod z oceňovacej meny na prezentačnú menu**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 21, účinky zmien v kurzoch cudzích mien (revidovaný v roku 1993), IAS 29, účtovné vykazovanie v hyperinflačných hospodárstvach (prepracovaný 1994).

*Formulácia problému*

1. SIC-19: mena, v ktorej sa vykazuje – ocenenie a prezentácia účtovnej závierky podľa IAS 21 a IAS 29 sa zaoberá otázkou ako podnik prevádza svoje účtovné závierky z meny použitej na oceňovanie položiek vo svojich účtovných závierkach (oceňovacia mena) na inú menu na účely prezentácie (prezentačná mena). SIC-19 bližšie neurčuje, ktorá metóda prevodu sa má použiť, ale dôrazne vyžaduje, aby použitá metóda prevodu neviadla k vykazovaniu takým spôsobom, ktorý je v rozpore s oceňovaním položiek v účtovných závierkach.
2. SIC-19.15 sa podrobne zaoberá požiadavkou na príklade ruského podniku, ktorý používa ruský rubľ ako vhodnú oceňovaciu menu a ktorý prevádza svoje účtovné závierky na inú menu (napr. euro) na prezentáciu. Uvádza sa tu, že metóda použitá na prevod z ruského rubľa na euro by nemala mať za následok napríklad nahradenie eura ruským rubľom ako oceňovacou menou.
3. V IAS 21.5 sa uvádza, že tento štandard sa nezaobrá prepočtom účtovnej závierky podniku v súvislosti s vykazovanou menou v nej použitou na inú menu pre pohodlie používateľov, ktorí sú zvyknutí na uvedenú menu alebo z podobných dôvodov.
4. Problémami sú:
  - a) ako by sa mali prevádzať položky v účtovných závierkach z oceňovacej meny na prezentačnú menu, keď sa účtovné závierky predkladajú v mene, ktorá je odlišná od oceňovacej meny určenej podľa SIC-19; a
  - b) aké informácie by sa mali zverejniť:
    - i) keď sa účtovné závierky predkladajú v mene, ktorá je odlišná od oceňovacej meny určenej podľa SIC-19; alebo
    - ii) keď sú ďalšie údaje, ktoré sa nevyžadujú podľa Medzinárodných účtovných štandardov, uvedené v účtovnej závierke a v mene, ktorá je odlišná od meny použitej pri predkladaní účtovnej závierky, z dôvodu vytvorenia pohodlia pre určitých používateľov.
5. Táto interpretácia sa má chápať a uplatňovať v spojení s požiadavkami SIC-19. Termín „účtovná závierka“ zahŕňa konsolidovanú účtovnú závierku ako je uvedené v IAS 27.4.

*Záver*

6. Keď sa finančné závierky predkladajú v mene, ktorá je odlišná od oceňovacej meny určenej podľa SIC-19, a oceňovacia mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva, požiadavky SIC-19.9 je potrebné uplatňovať takto:
  - a) majetok a pasíva pre všetky predkladané súvahy (to znamená vrátane porovnávacích informácií) by sa mali prevádzať s použitím zatváracieho kurzu, ktorý je platný v deň každej predloženej súvahy;
  - b) výnosové a nákladové položky pre všetky prezentované obdobia (to znamená vrátane porovnávacích informácií) by sa mali prevádzať s použitím výmenných kurzov platných v dňoch uskutočnenia transakcií alebo s použitím kurzu, ktorý sa približuje skutočným výmenným kurzom;
  - c) položky vlastného imania, ktoré sú odlišné od ziskov a strát za obdobie, ktoré je obsiahnuté v bilancii akumulovaného zisku alebo straty by sa mali prevádzať s použitím zatváracieho kurzu platného v deň predkladania každej súvahy; a
  - d) všetky rozdiely vo výmenných kurzoch vyplývajúce z prevodu v súlade s odsekom 6 písm. a) až c) tejto interpretácie by sa mali vykázat priamo vo vlastnom imaní.
7. Keď sa finančné závierky predkladajú v mene, ktorá je odlišná od oceňovacej meny určenej podľa SIC-19, a oceňovacia mena nie je menou hyperinflačného hospodárstva, požiadavky SIC-19.9 je potrebné uplatňovať takto:
  - a) majetok, pasíva a vlastné imanie pre všetky predkladané súvahy (to znamená vrátane porovnávacích informácií) by sa mali prevádzať s použitím zatváracieho kurzu platného v deň poslednej predloženej súvahy; a
  - b) výnosové a nákladové položky pre všetky prezentované obdobia (to znamená vrátane porovnávacích informácií) by sa mali prevádzať s použitím zatváracieho kurzu platného na konci posledného prezentovaného obdobia.

*Zverejňovanie*

8. Pri predkladaní účtovnej závierky v mene, ktorá je odlišná o oceňovacej meny určenej podľa SIC-19, by podnik mal popri zverejnení informácií požadovaných podľa SIC-19.10 uviesť skutočnosť, že oceňovacia mena odráža hospodársku podstatu podložených prípadov a situácie tohto podniku.
9. Keď sa účtovné závierky prekladajú v mene, ktorá je odlišná od oceňovacej meny určenej podľa SIC-19, a oceňovacia mena je menou hyperinflačného hospodárstva, podnik by mal popri zverejnení informácií požadovaných podľa IAS 29.39 zverejniť zatváracie kurzy medzi oceňovacou menou a prezentačnou menou platnou v deň prekladania každej súvahy.
10. Keď sú ďalšie informácie, ktoré sa nevyžadujú podľa Medzinárodných účtovných štandardov, uvedené v účtovnej závierke a v mene, ktorá je odlišná od meny použitej pri predkladaní účtovnej závierky, z dôvodu vytvorenia pohodlia pre určitých používateľov, podnik by mal:
  - a) zreteľne identifikovať informácie ako doplnkové informácie na odlišenie od informácií požadovaných Medzinárodnými účtovnými štandardmi a prevedenými v súlade s odsekmi 6 alebo 7 tejto interpretácie (podľa vhodnosti);
  - b) zverejniť oceňovaciu menu použitú na vypracovanie účtovnej závierky a metódu prevodu použitú na určenie uvedenej doplnkovej informácie;
  - c) zverejniť skutočnosť, že oceňovacia mena odráža hospodársku podstatu podložených prípadov a situácie tohto podniku a že tieto doplnkové informácie sú uvedené v inej mene iba z dôvodov komfortu, a
  - d) zverejniť menu, v ktorej je uvedená doplnková informácia.

Údaje požadované odsekom 8 a odsekom 10 písm. c) sa požadujú v konsolidovanej účtovnej závierke v každej situácii, ktorá je odlišná od situácie, keď oceňovacie meny podniku v skupine a prezentačná mena a pri uvedení dodatočnej informácie uvedená mena sú rovnaké. Na účely požiadaviek na zverejnenie v odsekoch 9 a 10 písm. b) v konsolidovanej účtovnej závierke, odkazy na oceňovaciu menu sú odkazmi na oceňovaciu menu materskej spoločnosti.

Dátum záveru: máj 2001.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné zúčtovacie obdobia začínajúce 1. januára 2002 alebo neskôr. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s požiadavkami na prechod podľa IAS 8.46.

**INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-31****Výnosy – výmenné obchody zahŕňajúce reklamné služby**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydanéj Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 18, výnosy (revidovaný v roku 1993).

*Formulácia problému*

1. Podnik (predávajúci) môže uzatvoriť zmluvu o výmennom obchode s cieľom poskytovať reklamné služby ako výmenu za prijatie reklamných služieb od svojho zákazníka (zákazník). Takéto služby môžu mať tieto podoby: vystavenie reklamy na internetových stránkach alebo na plagátoch, vysielenie reklamy v televízii alebo v rozhlase, uverejnenie reklamy v časopisoch alebo v novinách alebo prezentácia v inom médiu.

2. V niektorých prípadoch nedochádza medzi týmito podnikmi k platbe v hotovosti alebo inej forme odplaty. V niektorých iných prípadoch dochádza aj k vzájomnej výmene rovnakej alebo približne rovnakej čiastky v hotovosti alebo inej protislužby.
3. Predávajúci, ktorý poskytuje reklamné služby v priebehu svojich bežných činností zaznamená výnos z výmenných obchodov zahŕňajúcich reklamné služby podľa IAS 18, ak, popri ostatných kritériách, tieto vzájomne vymenené služby sa od seba odlišujú (IAS 18.12) a výšku výnosu je možné spoľahlivo určiť [IAS 18.20 a)]. Táto interpretácia sa uplatňuje iba na výmenu reklamných služieb, ktoré sú navzájom odlišné. Výmena podobných reklamných služieb nie je transakciou, ktorá vytvára výnos podľa IAS 18.
4. Problémom je, za akých okolností dokáže predávajúci spoľahlivo určiť výnos na základe skutočnej hodnoty reklamných služieb prijatých alebo poskytnutých vo výmennom obchode.

#### Záver

5. Výnos z výmenného obchodu, ktorý obsahuje reklamné služby, nie je možné spoľahlivo určiť na základe skutočnej hodnoty prijatých reklamných služieb. Predávajúci však môže spoľahlivo určiť výnos na základe skutočnej hodnoty reklamných služieb, ktoré poskytuje vo výmennom obchode, s odkazom na nevýmenný obchod a ktoré:
  - a) obsahujú reklamu podobnú reklame vo výmennom obchode;
  - b) sa často vyskytujú;
  - c) predstavujú väčší počet transakcií a vyššiu čiastku v porovnaní so všetkými transakciami, ktoré obsahujú reklamné služby podobné reklamnej službe vo výmennom obchode;
  - d) zahŕňajú platbu v hotovosti a prípadne inú formu odplaty (napr. obchodovateľné cenné papiere, nepenažný majetok a iné služby), ktorá má spoľahlivo merateľnú skutočnú hodnotu; a
  - e) nezahŕňajú zmluvného partnera, ktorý je ten istý ako v danej výmennej obchodnej transakcii.

Dátum záveru: máj 2001.

Dátum účinnosti: táto interpretácia sa stáva účinnou 31. decembra 2001. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali vykazovať v súlade s prechodnými požiadavkami podľa IAS 8.46.

## INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-32

### Nehmotný majetok – náklady na internetovú stránku

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 38, nehmotný majetok.

#### Formulácia problému

1. Podniku môžu vzniknúť vnútorné výdavky na rozvoj a správu vlastnej internetovej stránky, ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo ku ktorej je prístup zvonku. Internetová stránka určená na prístup zvonku sa môže používať na rôzne účely, ako napríklad na podporu predaja a reklamu vlastných výrobkov a služieb daného podniku, poskytovanie elektronických služieb a predaj výrobkov a služieb. Internetová stránka určená na vnútro podnikové použitie sa môže použiť na uchovávanie smerníc o politike podniku a údajov o zákazníkoch, ako aj na vyhľadávanie informácií týkajúcich sa podniku.



2. Štádiá vývoja internetovej stránky je možné opísať takto:
  - a) plánovanie – patrí sem vykonanie štúdií uskutočniteľnosti, definovanie cieľov a bližšie určenie technických podmienok, vyhodnotenie alternatív a výber priorit;
  - b) použitie a vývoj infraštruktúry – patrí sem zriadenie domény, kúpa a vývoj hardvéru a operačného softvéru, inštalovanie vyvinutých aplikácií a záťažové skúšky;
  - c) vývoj grafického dizajnu – patrí sem navrhovanie vzhľadu internetových stránok;
  - d) vývoj obsahu – patrí sem vytvorenie, nákup, príprava a prenos textových alebo grafických informácií na internetovú stránku v priebehu dokončovania jej vývoja; tieto informácie sa môžu uchovávať v oddelených databázach, ktoré sú integrované do internetovej stránky (alebo ku ktorým je prístup z tejto internetovej stránky) alebo ktoré sú obsiahnuté priamo v programe internetových stránok.
3. Po dokončení vývoja internetovej stránky sa začína štádium prevádzky. Počas tohto štádia podnik udržiava a zlepšuje aplikácie, infraštruktúru, grafický dizajn a obsah internetovej stránky.
4. Pri vykazovaní vnútorných výdavkov na rozvoj a prevádzku vlastnej internetovej stránky podniku, ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo ku ktorej je prístup zvonku, vznikajú tieto otázky:
  - a) či internetová stránka je samotvoriacim sa nehmotným majetkom, na ktorý sa vzťahujú požiadavky IAS 38; a
  - b) ktorá metóda je pre zaúčtovanie takýchto výdavkov vhodná.
5. Táto interpretácia sa nevzťahuje na výdavky na nákup, vývoj a prevádzkovanie hardvéru (napr. internetové servery, staging servery, production servery a napojenia na internet) internetovej stránky. Takéto výdavky sa vykazujú podľa IAS 16, nehnuteľností, stroje a zariadenia (revidovaný v roku 1998). K tomu, ak podniku vzniknú náklady na poskytovateľa internetových služieb, ktorý je hosťiteľom internetovej stránky podniku, tieto výdavky sa vykazujú ako výdavky podľa IAS 8.7 a ako rámcové pri prijatí týchto služieb.
6. IAS 38 sa nevzťahuje na nehmotný majetok, ktoré má podnik na predaj v priebehu bežného obchodovania (pozri IAS, zásoby a IAS 11, zákazková výroba) alebo prenajímanie, ktoré patrí pod IAS 17, nájmy (revidovaný v roku 1997). Podľa toho sa táto interpretácia netýka výdavkov na vývoj a správu internetovej stránky (alebo internetového softvéru), ktorá je určená na predaj inému podniku. Keď sa internetová stránka prenája na základe operatívneho nájmu, prenajímateľ uplatní túto interpretáciu. Keď sa internetová stránka prenája na základe finančného nájmu, nájomca uplatní túto interpretáciu po prvotnom vykázaní prenajatého nehnuteľnosti.

#### Záver

7. Vlastná internetová stránka podniku, ktorá vzniká ako výsledok vývojových prác a ku ktorej je prístup len v rámci podniku alebo zvonku, je samotvoriacim sa nehmotným majetkom, ktorý podlieha požiadavkám IAS 38.
8. Internetová stránka, ktorá vzniká ako následkom vývojových prác, by sa mala vykazovať ako nehmotný nehnuteľnosť vtedy a len vtedy, ak popri splnení všeobecných požiadaviek opísaných v IAS 38.19 pre vykazovanie počiatočného ocenenia, je podnik schopný vyhovieť požiadavkám uvedeným v IAS 38.45. Konkrétne, podnik môže byť schopný vyhovieť požiadavke o preukázaní ako jeho internetová stránka bude vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske pozitívky podľa IAS 38.45 písm. d), keď napríklad táto internetová stránka má potenciál vytvárať výnosy, včítane priamych výnosov z toho, že umožní vznik objednávky. Podnik nie je schopný preukázať, akým spôsobom internetová stránka, vyvinutá jedine alebo pôvodne na podporu predaja a reklamu vlastných výrobkov a služieb, bude vytvárať pravdepodobné budúce hospodárske pozitívky a následne všetky výdavky na vývoj takejto stránky by sa mali vykazovať ako výdavok, keď vznikne.

9. Všetky vnútorné výdavky na vývoj a prevádzku vlastnej internetovej stránky podniku by sa mali vyúčtovať v súlade s IAS 38. Povaha každej činnosti, pre ktorú vznikli výdavky (napr. školenia zamestnancov a udržiavanie internetovej stránky) a štádium vývoja alebo povývojové štádium internetovej stránky je potrebné ohodnotiť, aby sa určilo vhodné účtovné riešenie (ďalšie usmernenie je uvedené v dodatku k tejto interpretácii). Napríklad:
- a) štádium plánovania je svojou povahou podobné štádiu výskumu v IAS 38.42 až 44. Výdavok, ktorý vznikne v tomto štádiu, by sa mal vykazovať ako výdavok pri jeho vzniku.
  - b) použitie štádia vývoja infraštruktúry, štádia grafického dizajnu a štádia vývoja obsahu do tej miery, že obsah sa vyvíja na účely odlišné od reklamy a podpory predaja výrobkov a služieb podniku, sa svojou povahou podobajú vývojovej fáze v IAS 38.45 až 52. Výdavky vzniknuté v týchto štádiách by sa mali zahrnúť do nákladov internetovej stránky vykázaných ako nehmotný majetok v súlade s odsekom 8 tejto interpretácie, keď sa výdavky môžu priamo pripísať na prípravu internetovej stránky na jej zamýšľané použitie alebo rozdeliť na primeranom a pevnom základe. Napríklad výdavky na nákup alebo vytvorenie obsahu (ktorý je odlišný od obsahu určeného na reklamu a podporu predaja vlastných výrobkov a služieb podniku) konkrétne pre internetovú stránku alebo výdavky na umožnenie využitia obsahu (napr. poplatok za získanie povolenia na reprodukciu) na internetovej stránke by sa mali zahrnúť do nákladov na vývoj, ak sú tieto podmienky splnené. V súlade s IAS 38.59 však výdavky na nehmotnú položku, ktorá bola pôvodne uznaná ako náklady v predchádzajúcich účtovných závierkach, by sa nemali vykazovať ako súčasť nákladov na nehmotný majetok k neskoršiemu dátumu (napr. keď sa náklady na autorské práva sa celkom odpišu a obsah sa následne poskytne pre internetovú stránku);
  - c) výdavok vzniknutý v štádiu vývoja obsahu do tej miery, že obsah sa vyvíja na účely reklamy a podpory vlastných výrobkov a služieb podniku (napr. digitálne fotografie výrobkov), by sa mal vykázať ako náklady, ak vznikli v súlade s IAS 38.57 písm. c). Napríklad pri zaúčtovaní výdavkov na profesionálne služby, ktoré sa týkajú vyrobenej digitálnych fotografií vlastných výrobkov podniku a zlepšenia prezentácie týchto výrobkov, by sa výdavky mali vykázať ako náklady v priebehu prijímania profesionálnej služby, a nie až vtedy, keď sa digitálne fotografie vystavia na internetovej stránke;
  - d) štádium prevádzky začína až po dokončení vývoja internetovej stránky. Výdavky, ktoré vzniknú v tomto štádiu, by sa mali vykázať ako náklady pri ich vzniku, až kým nespĺňajú kritériá určené v IAS 38.60.
10. Internetová stránka, ktorá sa zaúčtuje ako nehmotný majetok podľa odseku 8 tejto interpretácie, by sa mala oceniť po počiatočnom vykázaní uplatnením požiadaviek podľa IAS 38.63 až 78. Najlepší možný odhad životnosti internetovej stránky by mal byť krátky.

Dátum záveru: máj 2001.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou 25. marca 2002. Účinky prijatia tejto interpretácie by sa mali vykazovať pomocou požiadaviek na prechod podľa IAS 38 118 až 121. Ak teda internetová stránka nespĺňa kritériá pre uznanie ako nehmotný majetok, ale predtým bola uznaná ako majetok, táto položka by sa mala odúčtovať ku dňu nadobudnutia účinnosti tejto interpretácie. Ak internetová stránka existuje a výdavok na jej vývoj spĺňa kritériá pre uznanie ako nehmotný majetok, ale predtým nebola uznaná ako majetok, toto nehmotný majetok by sa nemalo ku dňu nadobudnutia účinnosti tejto interpretácie zaúčtovať. Ak internetová stránka existuje a výdavok na jej vývoj spĺňa kritériá pre zaúčtovanie ako nehmotný majetok, bola predtým zaúčtovaná ako majetok a prvotne ohodnotená ako obstarávacie náklady, čiastka pôvodne uznaná sa pokladá za správne určenú.

### INTERPRETÁCIA STÁLEHO INTERPRETAČNÉHO VÝBORU SIC-33

#### **Konsolidácia a metóda vlastného imania – potenciálne hlasovacie práva a vymedzenie obchodných podielov**

Odsek 11 IAS 1 (revidovaný 1997), prezentácia účtovnej závierky, vyžaduje, aby sa neuvádzalo, že účtovná závierka je v súlade s medzinárodnými účtovnými štandardmi, pokiaľ nie je v súlade so všetkými požiadavkami každého uplatniteľného štandardu a každej uplatniteľnej interpretácie vydané Stálym interpretačným výborom. Interpretácie SIC nie sú určené na uplatňovanie na nevýznamné položky.

Odkaz: IAS 27, konsolidovaná účtovná závierka a účtovanie investícií do dcérskych podnikov (prepracovaný v roku 1994), IAS 28, účtovanie investícií do pridružených podnikov (revidovaný v roku 2000), IAS 39, finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie (revidovaný v roku 2000).

#### Formulácia problému

1. Podnik môže vlastniť akciové poukážky, opcie s právom na nákup akcií, dlhové alebo majetkové nástroje, ktoré sú konvertibilné na bežné akcie alebo iné podobné nástroje, ktoré majú potenciál, ak sú na ne uplatnené práva alebo sú konvertované, dať podniku právomoc hlasovať alebo zredukovať právomoc hlasovať inej strane o finančných alebo prevádzkových politikách iného podniku (potenciálne hlasovacie práva).
2. Ide o tieto otázky:
  - a) pri posudzovaní, či podnik má kontrolu nad iným podnikom alebo významne ho ovplyvňuje podľa IAS 27 a prípadne podľa IAS 28;
    - i) či by sa popri činiteľoch opísaných v IAS 27.12 a IAS 28.4 a 5 malo prihliadať na existenciu a účinok potenciálnych hlasovacích práv; a
    - ii) ak áno, potom či by sa mali vyhodnotiť všetky ostatné skutočnosti a okolnosti týkajúce sa potenciálnych hlasovacích práv;
  - b) či podiel pripočítaný k obchodnému podielu materskej spoločnosti a obchodnému podielu menšinovej spoločnosti pri príprave konsolidovanej účtovnej závierky podľa IAS 27, a podiel pripočítaný investorovi, ktorý vykazuje svoje investície v pridruženej spoločnosti s použitím metódy vlastného imania podľa IAS 28, by sa mal určiť na základe existujúcich obchodných podielov alebo obchodných podielov, ktoré by boli v držbe, ak by boli uplatnené alebo konvertované potenciálne hlasovacie práva; a
  - c) primerané účtovné riešenie pre potenciálne hlasovacie práva až do ich uplatnenia alebo uplynutia ich platnosti.

#### Záver

3. Pri posudzovaní, či podnik ovláda (podľa vymedzenia v IAS 27.6) alebo významne ovplyvňuje (podľa vymedzenia v IAS 28.3) druhý podnik, je potrebné prihliadať, popri činiteľoch opísaných v IAS 27.12 a IAS 28.4 a 5, na existenciu a účinok potenciálnych hlasovacích práv, ktoré sú aktuálne (to znamená v súčasnosti) uplatniteľné alebo aktuálne konvertibilné. Mali by sa brať do úvahy všetky potenciálne hlasovacie práva, vrátane hlasovacích práv, ktoré majú ostatné podniky. Potenciálne hlasovacie práva nie sú v súčasnosti uplatniteľné alebo v súčasnosti konvertibilné, ak sa napríklad nemôžu uplatniť alebo konvertovať až do budúceho dátumu alebo pri výskyte budúcej udalosti.
4. Všetky skutočnosti a okolnosti, ktoré majú vplyv na potenciálne hlasovacie práva, posudzované v súlade s odsekom 3 tejto interpretácie, by sa mali preskúmať, s výnimkou úmyslu riadiacej a finančnej schopnosti uplatniť alebo konvertovať. Ostatné skutočnosti, ktoré by sa mali brať do úvahy, zahŕňajú podmienky uplatnenia potenciálnych hlasovacích práv a možných prepojených transakcií. (V dodatku A sú uvedené príklady uplatňovania tejto interpretácie.)
5. Podiel pripočítaný k obchodnému podielu materskej spoločnosti a obchodnému podielu menšinovej spoločnosti pri príprave účtovnej závierky podľa IAS 27 a podiel pripočítaný investorovi, ktorý vykazuje svoje investície s použitím metódy vlastného imania podľa IAS 28, by sa mal určiť jedine na základe súčasných obchodných podielov. Podniku sa v podstate môžu súčasné obchodné podiely pripočítať, ak napríklad predáva a zároveň súhlasí so spätným odkúpením, ale nestráca kontrolu nad prístupom k hospodárskym pozitívom spojeným s obchodnými podielmi. V takomto prípade by sa pripísaný podiel mal určiť s prihliadnutím na možné uplatnenie potenciálnych hlasovacích práv a iných derivátov, ktoré v podstate v súčasnosti umožňujú prístup k hospodárskym pozitívom spojeným s vlastníctvom obchodných podielov. (V dodatku B sú uvedené príklady uplatňovania tejto interpretácie.)

6. Pri uplatňovaní konsolidácie a účtovnej metódy vlastného imania by sa nástroje, ktoré obsahujú potenciálne hlasovacie práva, mali účtovať ako súčasť investície do dcérskej spoločnosti a prípadne investície do pridruženej spoločnosti iba vtedy, ak sa podiel obchodných podielov vymedzí s prihliadnutím na možné uplatnenie potenciálnych hlasovacích práv v súlade s odsekom 5 tejto interpretácie. Vo všetkých ostatných prípadoch by sa nástroje obsahujúce potenciálne hlasovacie práva mali posudzovať v súlade s IAS 39.

Dátum záveru: august 2001.

Dátum účinnosti: Táto interpretácia sa stáva účinnou pre ročné zúčtovacie obdobia začínajúce 1. januára 2002 alebo neskôr. Zmeny v účtovných zásadách by sa mali účtovať v súlade s prechodnými požiadavkami podľa IAS 8.46.

---